



# DIÁRIO DA REPÚBLICA

11 de março de 2014

## APÊNDICE

### SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO

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

Decisões em subsecção  
em matéria de contencioso tributário geral  
durante o 1.<sup>o</sup> trimestre de 2013

**Acórdão de 9 de janeiro de 2013.****Assunto:**

*STA: Incompetência em razão da hierarquia. Invocação de factos não levados ao probatório.*

**Sumário:**

- I — Para determinação da competência hierárquica, à face do preceituado nos artigos 26.º, alínea b), e 38.º, alínea a), do ETAF de 2002 e artigo 280.º, n.º 1, do CPPT, o que é relevante é que o recorrente, nas conclusões das respetivas alegações de recurso, suscite qualquer questão de facto, manifestando-se em clara discordância com o decidido no que respeita aos juízos de apreciação da prova efetuados pelo Tribunal recorrido.*
- II — O recurso não versa exclusivamente matéria de direito se nas conclusões do respetivo recurso se questiona a matéria de facto, manifestando-se divergência com o decidido, quer por se enunciar factos não contemplados no probatório, dos quais se pretende extrair consequências jurídicas, quer porque se divirja sobre as ilações ou juízos de facto que o julgador extraiu da factualidade fixada.*

Processo n.º 653/12-30.

Recorrente: A....., S. A.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Valente Torção.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

**I** – A....., SA, com os demais sinais dos autos, vem recorrer da decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal de Aveiro que julgou improcedente a impugnação judicial por ela deduzida, contra a liquidação adicional de IRC e juros compensatórios, apresentando para o efeito, alegações nas quais conclui:

1ª)- Um destaque de participações sociais geridas pela sociedade cindida constitui uma cisão de um ramo de atividade, para efeitos da neutralidade fiscal, sempre que, em cumprimento do n.º 4 do artigo 73º do Código do IRC, os elementos transmitidos constituam, do ponto de vista organizacional, uma unidade económica autónoma, ou seja, um conjunto capaz de funcionar pelos seus próprios meios, podendo este compreender as dívidas contraídas para a sua organização ou funcionamento.

2ª)- A lei - naquele n.º 4 ou em qualquer outro preceito - não fornece qualquer esclarecimento ou concretização quanto à qualidade ou quantidade dos elementos que devem estar presentes numa cisão a fim de esta aproveitar o regime em causa. Assim é porque a apreciação da aplicação do mesmo depende sempre de um juízo casuístico, que tenha em conta as características próprias, distintas, de cada situação particular (é a própria Jurisprudência europeia citada na Sentença que o diz).

3ª)- Se tal não sucedesse, era impossível cumprir o espírito do regime da neutralidade, que impõe que se averigue se a operação tem uma racionalidade económica suscetível de beneficiar do desagramento fiscal: sob pena de não se conseguir apreender corretamente a racionalidade específica de cada negócio, não se pode fazer depender a existência dessa racionalidade da transferência, num processo de cisão, de determinados elementos, como se um único raciocínio quanto a esse aspeto pudesse valer para todo e qualquer caso.

4ª)- Não se pode dizer que uma cisão, seja em que negócio for, só tem uma justificação racional se incluir a transmissão de trabalhadores, de contratos de prestação de serviços, de máquinas, de contratos de financiamento, de programas informáticos ou de quaisquer outros elementos (assim como não faz sentido fazer o mesmo raciocínio presuntivo quanto à quantidade dos elementos): existem casos que requerem a transferência de uns elementos, casos que exigem a de outros, situações em que é necessária a passagem de vários ou todos os elementos e outras em que basta um tipo específico de elementos; do mesmo modo, casos há em que são mais importantes elementos materiais (como trabalhadores) e outros em que são mais relevantes elementos incorpóreos (como participações sociais, posições devedoras ou credoras, contratos de prestação de serviço).

5ª)- No caso particular da cisão de uma atividade de detenção e gestão de participações sociais, a concretização do conceito de “*funcionamento pelos próprios meios*” está mais ligado a uma capacidade de, economicamente e sem serem alienados, os ativos destacados serem suscetíveis de se proverem por si, e sem contribuições adicionais de ativos, do que ao mero facto de disporem no seu seio de um ou outro trabalhador dependente ou de um outro computador exclusivamente afeto a esses ativos: fundamental, nestes casos, é a existência, antes e depois da operação, de recursos adequados e proporcionais

ao desenvolvimento do negócio, sejam eles próprios ou cedidos por terceiro e a verificação de uma atividade efetiva, naturalmente, desenvolvida por trabalhadores, prestadores de serviços contratados ou pelos próprios administradores.

6ª)- O sentido deste entendimento prende-se naturalmente com a natureza da atividade holding, que se distingue de forma evidente das atividades “operativas” comerciais ou industriais (isto é, do exercício direto de atividades económicas): a gestão de participações sociais não requer a congregação de meios humanos e corpóreos relevantes, sendo que na maior parte dos casos, basta a existência de um órgão de administração, da sede da sociedade (que pode ser própria, arrendada ou utilizada por via de um contrato de comodato) e da estrutura de registo dos títulos transferidos, tendo ainda uma sociedade que a leve a cabo de dispor de meios próprios ou requisitados a terceiros para a prossecução da contabilidade da sociedade, das obrigações tributárias e do secretariado geral (atividades a que se apelidar-se de “back-office”).

7ª)- Numa cisão, é irrelevante que os mesmos computadores que antes do destaque eram utilizados no âmbito de duas ou mais atividades continuem a servir para a gestão de todas depois da operação - incluindo a atividade cindida -, quando são tão frequentes os casos de grupos económicos em que, por desnecessidade de duplicação de meios, as empresas os partilham.

8ª)- Por outro lado, as mais das vezes, a gestão em causa não requer uma infraestrutura de apoio de uma importância tal que exija a constituição de um quadro de pessoal próprio e a aquisição, a título de propriedade, de meios materiais, recorrendo as SGPS aos meios que lhes podem ser disponibilizados pelas suas participadas ou por empresas terceiras subcontratadas.

9ª)- Ora, na situação em apreço, estão verificados todos os requisitos exigidos pela lei: em primeiro lugar, os bens transmitidos já estavam agrupados no património da sociedade cindida de modo a formarem uma unidade organizacional (já desempenhavam uma função autónoma): antes da operação, era já possível identificar e distinguir na A....., de forma clara, dois ramos de atividade - de uma banda, a gestão de participações; da outra, a construção civil e obras públicas -, tendo a Recorrente, em virtude da cisão, passado a concentrar apenas aquele segundo ramo, dirigindo para a esfera da B..... as partes de capital de outras sociedades que ela detinha (com a exceção imaterial, forçada e não intencional, das participações nas sociedades concessionárias de cujos contratos de adjudicação resultava que as empresas que participavam na construção das estradas para as quais aquelas sociedades foram constituídas não poderiam alienar as suas participações antes da conclusão das obras).

10ª)- Repare-se, aliás, que as participações que foram sendo adquiridas pela A..... foram-no - reiterada, paulatina e coerentemente - em poucos e determinados setores económicos (a concessão de autoestradas, a hotelaria e as energias renováveis), pelo que se conclui que a sua atividade de aquisição, detenção e gestão de participações sociais não constitui um mero acumular de investimentos especulativos, mas o fruto de uma aposta sustentada, a longo prazo, em estrita colaboração com as sociedades detidas e com um plano de negócio bem definido, como é típico do exercício de uma atividade económica, lucrativa, no sentido mais próprio da definição.

11ª)- Em segundo lugar, não foram destacadas da A..... apenas as participações por ela detidas, mas também todos os elementos patrimoniais a elas funcionalmente ligados, nomeadamente os empréstimos, as prestações suplementares e as garantias.

12ª)- Estes outros elementos não são despidiendos: pelo contrário, eles são fundamentais no exercício da gestão de participações, na medida em que são uma função ou obrigação essencial dos sócios ou acionistas das sociedades comerciais e, conseqüentemente, uma condição do potencial produtivo - ou lucrativo- daquela atividade de gestão de participações.

13ª)- Portanto, uma vez que teve lugar a transferência dos ativos e dos passivos associados às partes sociais destacadas, daí resultou uma cisão-fusão de elementos com assinalável autonomia financeira, isto é, de um conjunto de ativos capaz de funcionar economicamente pelos seus próprios meios (termos em que a doutrina e a jurisprudência europeias têm vindo a densificar a necessidade de autonomia e unidade funcional dos ativos transmitidos em operações suscetíveis de aproveitarem o benefício da neutralidade fiscal).

14ª)- Para além disso, relativamente ao substrato pessoal, a B..... dispõe de um conselho de administração composto por cinco administradores, os quais transitaram precisamente da A....., onde exerciam a gestão das participações em causa. A eles cabe exclusivamente a direção dos negócios da SGPS.

15ª)- No que respeita aos serviços de apoio - contabilidade, fiscalidade, operações com títulos e respetiva custódia-, a SGPS conta com a dedicação do departamento administrativo e de contabilidade da sua participada A....., o qual, nas quatro ou cinco ocasiões em que, durante o ano, tem a seu cargo os assuntos da B..... (essencialmente nos períodos de fecho e aprovação de contas e de reuniões do Conselho de Administração), o faz por iniciativa e a pedido da Administração desta última, utilizando, para o efeito, meios materiais pertença da primeira, nomeadamente computadores, salas ou mobiliário.

16ª)- A luz do que vem dito, conclui-se que a operação em apreço nos autos se concretizou num destaque e incorporação de um verdadeiro ramo de atividade - que era autónomo na esfera da sociedade

cindida e o continuou a ser na da sociedade beneficiária. Não se poderia pois ter dado como provada a tese de que não existia nenhuma organização autónoma respeitante à gestão das partes de capital, que tenha sido transferida para a B....., porque esta não possuía qualquer tipo de recursos materiais e humanos afetos à sua atividade, antes da cisão-fusão, e continuou a deles não dispor depois da operação.

17ª)- Em conclusão, o Tribunal recorrido recusou a aplicação do regime da neutralidade à cisão-fusão em apreço sem ter refutado minimamente a factualidade aduzida pela Recorrente, que demonstra que a operação teve uma racionalidade empresarial estrita e perfeitamente compreensível, pelo que a decisão sofre de uma contradição insanável: por um lado, aceita os factos nos exatos termos em que a Recorrente os expôs, quer quanto às motivações económico-empresariais que conduziram à operação, quer quanto à demonstração de que os elementos transmitidos configuram um ramo de atividade distinto e autónomo; contudo, por outro lado, atribui à operação a consequência jurídico-fiscal de uma operação sem qualquer fundamento ligado à atividade do grupo em que se inserem as empresas envolvidas, como se aquela fosse equivalente a uma operação puramente especulativa (uma alienação de participações previamente adquiridas com o intuito único de posteriormente obter um ganho) ou à reafecção de elementos patrimoniais desgarrados para benefício do património ou riqueza pessoal dos sócios.

18ª)- Por outro lado - e esta é a segunda grande contradição da Sentença - admite-se nela o princípio de que a detenção e gestão de participações pode perfeitamente constituir um ramo de atividade, mas depois não se retiram todas as conclusões obrigatórias dessa premissa: se um objeto societário que não traduz o exercício direto de uma atividade comercial ou industrial, mas apenas o exercício indireto dessa atividade, pode ser um ramo autónomo, dever-se-ia ter concluído então, desde logo, que não se pode exigir, para a aplicação do regime de neutralidade à operação que produz o seu destaque, que este seja sempre acompanhado da transmissão dos elementos — humanos, técnicos, etc.- típicos do exercício direto da atividade económica.

19ª)- Mas o equívoco interpretativo de que padece a sentença recorrida não se fica por aqui; se é verdade que os meios postos à disposição da atividade destacada, e que com ela formam a dita “*exploração autónoma*”, devem merecer relevo proporcional às especificidades da mesma atividade, o mesmo já não se passa com o título sob o qual tem lugar essa colocação à disposição, irrelevando estar-se em presença de um direito de propriedade, de um aluguer, de um comodato, ou mesmo de uma mera cedência de espaço.

20ª)- Ora, ao reconsiderar in casu a aplicação do regime da neutralidade, a Sentença acaba inexoravelmente por tratar a situação concreta dos autos como uma pura operação especulativa, isto é, como uma qualquer alienação de participações previamente adquiridas com o intuito único de com aquela alienação obter um ganho - portanto, sem nenhuma razão subjacente que se possa ligar minimamente a objetivos de índole empresarial -, sendo que isso é tanto mais estranho quanto o Tribunal não infirmou as motivações da operação expostas na factualidade carreada para os autos (e que, de resto, se essas motivações fossem passíveis de censurabilidade fiscal e tivessem como corolário uma vantagem patrimonial ilegítima, a Administração fiscal e o Tribunal teriam sempre a munição adequada para o efeito, i.e., o dispositivo especial antiabuso previsto no n.º 10 do artigo 67º do Código do IRC).

21ª)- Aquela não é, de todo, a forma correta de caracterizar a operação apreciada, pelo que o sentido da Sentença, ao não considerar com a acuidade necessária os elementos relevantes dessa caracterização, ao defender que àquela são aplicáveis as regras de tributação desejadas pelo legislador para um outro tipo de situações, redundando na violação categórica do princípio da igualdade tributária, concretizado pelo princípio da capacidade contributiva: os atos impugnados são desproporcionalmente violentos, impondo à Recorrente uma fatura fiscal de mais de 3 milhões de euros, quando não houve absolutamente nenhum enriquecimento e a operação em causa constituiu um paradigma de observância quer das condições legalmente expressas de destaque de um ramo de atividade, quer dos propósitos implícitos de continuidade empresarial e de animus reorganizativo e não especulativo (aliás, a B..... mantém-se hoje, tal como no final de 2007, envolvida ativamente nas concessões subjacentes às participações adquiridas na cisão).

22ª)- A comparação entre cisão e liquidação para a *quaestio decidendi* é totalmente desadequada: na primeira, o ramo de atividade destacado continua em exploração, apenas mudando de sujeito jurídico. Em contraponto, na segunda, transforma-se um bem ilíquido do sócio - a participação na sociedade liquidanda - em ativos mais líquidos - o património da sociedade liquidada, chegando ao fim a vida desta e da sua atividade. Este é, por excelência, um momento de apuramento de ganhos, ao invés do que sucede com o destaque de ativos sub judice.

23ª)- Assim, a Sentença recorrida enferma de erro na apreciação do direito aplicável, por errada subsunção ao mesmo dos factos provados.

Termos em que deve o presente Recurso ser julgado procedente, por provado, com a anulação da Sentença recorrida e todos os demais efeitos jurídicos.

**II.** A Fazenda Publica não contra alegou.

**III.** No seu parecer a fls. 560/561 dos autos, o Ex.mo Magistrado do Mº Pº suscitou a questão prévia da incompetência em razão da hierarquia para o conhecimento do presente recurso, uma vez que

este não tem por exclusivo fundamento em matéria de direito, isto porque nas conclusões 14, 15 e 16 das alegações faz referência a factualidade que não tem suporte na decisão recorrida.

Assim, no seu entender deve ser julgada por verificada a exceção de incompetência em razão da hierarquia deste Tribunal para conhecer do presente recurso, por ser competente para o efeito o TCAN.

IV. Em cumprimento do despacho do Relator de fls. 562 dos autos, foram as partes notificadas para se pronunciarem a respeito da eventualidade de vir a ser declarada a incompetência de este Tribunal em razão da hierarquia, mas apenas a recorrente veio manifestar a sua discordância contra a promoção do MP por entender que não é posta em causa a matéria de facto fixada na sentença a quo e o objeto do recurso é apenas matéria de direito “... sendo competente para a sua apreciação a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.” (cfr. fls. 584, in fine dos autos).

IV. Colhidos os vistos legais cabe agora decidir.

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

1º). Por despacho de 14.04.2010, foi determinada a abertura do procedimento de inspeção interna à impugnante, relativa ao exercício de 2007, nos termos da seguinte proposta: “*Na sequência da ação de inspeção externa à B....., SA, a coberto da 01201000206, verificou-se a existência de uma operação de cisão-fusão entre a A....., SA e a B....., SA, no exercício de 2007. Com esta operação foram destacados da A..... por cisão para serem fundidas na SGPS os seguintes elementos patrimoniais e extrapatrimoniais:*

- a) Participações sociais de várias empresas de diferentes setores de atividade;*
- b) Prestações acessórias efetuadas às empresas cujas participações sociais foram destacadas;*
- c) Um empréstimo bancário contraído para realizar prestações acessórias a uma empresa cujas partes de capital são destacadas; e,*
- d) Garantias bancárias às concessionárias que foram destacadas.*

*Uma vez que o conjunto de elementos objeto da cisão-fusão aqui descritos não poderão ser considerados um ramo de atividade para efeitos do disposto no n.º 4 artigo 67º do CIRC, em conformidade com o Despacho de 30-01-2008 do Diretor-Geral relativo ao processo n.º 330/2007, propõe-se a abertura de uma Ordem de Serviço Interna para os exercícios de 2007”, a que se reporta a ordem de serviço n.º 01201001090 de 16/04/2010 — cfr. fls. 141, do PA;*

2º). No dia 21/06/2010, foi remetido à impugnante o projeto de correções do relatório de inspeção, para exercer o direito de audição - cfr. fls. 128 e 129, do PA;

3º). A impugnante não exerceu o direito de audição prévia, tendo sido aprovado o relatório de inspeção tributária definitivo, em 23/07/2010, no qual foram determinadas correções de natureza meramente aritmética ao lucro tributável da impugnante, do ano de 2007, no valor de 11.243.777,35€, cujo despacho é do seguinte teor:

*“O presente relatório conclui o procedimento de inspeção nos termos do artigo 62º do RCPIT. O S.P. não exerceu o direito de audição previsto no artigo 60º da LGT e art. 60º do RCPIT, donde se mantêm os valores propostos no projeto de relatório, referente ao ano de 2007, em sede de IRC. Concordo com as correções técnicas pelo facto de não se aplicar o regime de neutralidade fiscal previsto no artigo 68º do CIRC à operação descrita no ponto III deste relatório, atento o referido no artº 67º do CIRC, reforçado pelo parecer do CEF n.º 76/07. Dê-se sequência ao documento de correção, ao mapa de fixação e competente auto de notícia.”- cfr. fls. 5 e ss, do PA;*

4º). A impugnante foi notificada daquele relatório em 28/07/2010, cfr. fls. 4, do PA;

5º). No ponto III.1.2. do indicado relatório, sob a epígrafe Fundamentação Legal, lê-se o seguinte: “o n.º 2 artigo 73º (anterior artigo 67º) do CIRC define que:

*“... 2- Considera-se cisão a operação pela qual:*

*a) Uma sociedade (sociedade cindida) destaca um ou mais ramos da sua atividade 7, mantendo pelo menos um dos ramos de atividade, para com eles constituir outras sociedades (sociedades beneficiárias) ou para os fundir com sociedades já existentes...”*

*No n.º 4 do referido artigo esclarece-se o seguinte:*

*“4-Para efeitos do número anterior e da alínea a) do n.º 2, considera-se ramo de atividade o conjunto de elementos que constituem, do ponto de vista organizacional, uma unidade económica autónoma, ou seja, um conjunto capaz de funcionar pelos seus próprios meios, o qual pode compreender as dívidas contraídas para a sua organização ou funcionamento”.*

*A respeito deste último ponto o Despacho de 30-01-2008 do Subdiretor Geral relativo ao processo n.º 330/2007 refere que “O simples destaque de participações sociais não se reconduz a uma operação fiscalmente relevante de cisão simples para efeitos do regime da neutralidade fiscal, dado não consubstanciar, por si só, um ramo de atividade. Todavia, se conjuntamente com as participações se verifica a transmissão de outros elementos patrimoniais que configuram, no seu conjunto, uma infraestrutura associada à gestão dessas participações, numa interação funcional com os títulos, estaremos perante um verdadeiro ramo de atividade, que pode constituir, pois objeto de destaque enquanto tal no âmbito da cisão parcial fiscalmente relevante para efeitos do regime dos artigos 67º e seguintes do CIRC”.*

*Em conformidade com o parecer do Centro de Estudos Fiscais (CEF) n.º 76/079, a partir do qual foi elaborada a ficha doutrinária acima transcrita, importa reter o seguinte:*

i. A redação, à data dos factos, do artigo 73º do CIRC resultou da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de dezembro (lei do Orçamento de Estado para 2007) que alterou diversas disposições da disciplina do denominado “*regime especial aplicável às fusões, cisões, entradas de ativos e permutas de partes sociais*”. Tais alterações resultam da transposição da Diretiva 2005/19/CEE, do Conselho de 17 de fevereiro, que altera a Diretiva n.º 90/434/CEE, relativa ao regime fiscal comum aplicável às fusões, cisões, entradas de ativos e permuta de ações entre sociedades de Estados membros diferentes. A versão antecedente da Diretiva n.º 90/434/CEE diferentemente do que sucedia na legislação nacional apenas se aplicava às operações de cisão em que havia lugar à dissolução da sociedade cindida. A Diretiva n.º 2005/19/CEE veio alargar o âmbito de aplicação daquela diretiva às operações de cisão parcial. No entanto, apenas estão abrangidas pelo regime de neutralidade fiscal as operações de cisão parcial que impliquem a transferência de um ou mais ramos de atividade para uma ou mais sociedades já existentes ou novas, permanecendo pelo menos um dos ramos de atividade na sociedade contribuidora.

ii. Antes desta alteração, n.º 4 do artigo 73º do CIRC, mencionava o seguinte: “*4-Para efeitos do número anterior, considera-se ramo de atividade 1011:... b) A detenção e gestão de participações em sociedades que desenvolvam atividades no mesmo ramo, desde que tais participações correspondam a, pelo menos, 10% do capital com direito de voto da sociedade participada ou que o valor de aquisição de cada participação não seja inferior a €5.000.000, de acordo com o último balanço aprovado 12.*”

iii. Com esta alteração o legislador quis restringir o tratamento em termos de neutralidade fiscal da cisão parcial à função essencial de meio de reorganização empresarial de unidades funcionais, afastando assim as operações de simples transferência de participações. A cisão simples ou parcial relevante em termos de neutralidade fiscal passou a caracterizar-se pela necessidade de satisfazer certo filtro que é justamente a ideia de ramo de atividade. Nestes termos, as partes do património transferidas em sede de cisão parcial têm de revestir uma configuração qualificada, já que não podem constituir um bem qualquer, mas têm que consubstanciar um ramo de atividade.

iv. A atual redação do n.º 4 do artigo 73º define: “*ramo de atividade como o conjunto de elementos que constituem, do ponto de vista organizacional, uma unidade económica autónoma, ou seja, um conjunto capaz de funcionar pelos seus próprios meios, o qual pode compreender as dívidas contraídas para a sua organização ou funcionamento.*”

v. Desta noção deve destacar-se logo a referência legal a um “*...conjunto de elementos que constituem, do ponto de vista organizacional, uma unidade económica autónoma,...*”. Isto é, não basta uma pluralidade de ativos, já que é necessário que estes elementos se encontrem estruturados, que possuam uma certa organização.

vi. “*... para considerar a presença de um ramo de atividade cabe recorrer, em regra, a dois critérios, a saber:*

a. o critério da autonomia interna, segundo o qual os elementos a transferir devem representar uma estrutura orgânica própria (“um departamento”, na fórmula da Diretiva), com autonomia face aos restantes elementos da entidade contribuidora;

b. o critério da autonomia externa, segundo o qual para se destacar um conjunto capaz de funcionar pelos seus próprios meios cabe atender às condições normais do mercado em que unidades do mesmo tipo operam 13”.

vii. “*Em síntese, para ser possível considerar que se está perante a transferência de um ramo de atividade é indispensável que os elementos a transferir constituam, na sociedade contribuidora, uma exploração económica autónoma do ponto de vista organizacional, representando um complexo estruturado que, por si mesmo, permite a continuidade sem interrupção. O conceito de ramo de atividade reporta-se assim, essencialmente, a estabelecimentos, a centros ou unidades de produção, de distribuição ou prestação de serviços da sociedade contribuidora dotados de uma autonomia suficiente, que lhe permite subsistir pelos seus próprios meios”*

viii. Exposto que está o conceito de ramo de atividade, importa agora analisar a qualificação da transferência de participações sociais como ramo de atividade.

ix. “*Pois bem, pode suceder que uma participação social ou um conjunto de participações sociais assumam uma função económica própria de tal forma que para a respetiva gestão é necessária a disponibilização de um conjunto de meios materiais e humanos que suporte o seu desempenho, caso em que, naturalmente, parece possível configurar um ramo de atividade.*

*...Já se se tratar apenas da transmissão de participações sociais, que apenas surgem como ativo sem serem objeto de qualquer gestão especializada realizada por um departamento autónomo com meios materiais e humanos próprios não é possível configurar a presença de um ramo de atividade, não passando a transferência de participações de uma mera transferência de elementos patrimoniais que não supõe exploração económica autónoma 15”.*

Feito o enquadramento de natureza legislativa e doutrinal importa agora verificar se os elementos transferidos da A..... para a B..... configuram um ramo de atividade, ora;

a) Como se disse, para configurar um ramo de atividade é necessário que na sociedade contribuidora exista uma específica e autónoma organização de meios materiais e humanos dedicado à gestão especializada de participações sociais, condição que não se verifica na A.....;

b) É preciso que os bens já estejam agrupados no património da sociedade cindida de modo a formarem uma unidade organizacional, não sendo suficiente que possam vir a ser agrupados na sociedade beneficiária de modo a formarem uma unidade económica. Com efeito, a qualificação como ramo de atividade de uma certa conjugação de elementos afere-se sempre na perspetiva da sociedade contribuidora e nunca na perspetiva da sociedade beneficiária.

Na operação de cisão-fusão, página quatro, é referido que: “... a A..... é constituída por dois grupos distintos de ativos a que correspondem dois ramos de atividades distintos: por um lado os bens afetos à sua atividade produtiva de construção e obras públicas e, por outro lado os outros ativos, correspondentes às participações sociais noutras sociedades, sem especial relação com aquela atividade principal, a exigir da A..... um esforço de gestão e de investimento para a qual ela não está especialmente vocacionada e que, de alguma forma, condiciona o natural desenvolvimento do seu negócio produtivo.”

Pela transcrição anterior verifica-se que nesta operação foi assumido que um grupo de ativos corresponde a uma ramo de atividade, no entanto, como foi amplamente explicado nos parágrafos anteriores, para ser considerado ramo de atividade é necessário haver uma gestão especializada, efetuada por um departamento autónomo, com meios materiais e humanos próprios. No caso em apreço não passa de uma mera transferência de elementos patrimoniais que não supõem uma exploração económica autónoma.

Aliás no projeto de cisão-fusão, página 4, é referido que: “As administrações da A..... e da B..... e os seus acionistas entendem que é chegado o momento de promover uma clara autonomização destes dois ramos de atividade, transferido a gestão de participações sociais para a entidade que está técnica e juridicamente vocacionada para o efeito, a B.....”. No entanto, com a operação de cisão-fusão não são transmitidos quaisquer meios materiais ou humanos afetos à gestão de participações sociais.

Sendo assim, não se pode aceitar que a cisão implique o destaque de um ramo de atividade, mantendo pelo menos um ramo de atividade, pois não se verifica a existência de uma exploração económica autónoma, com um conjunto de meios pessoais e materiais, em que os mesmos constituem uma organização empresarial necessária ao desenvolvimento da atividade, que se transfere e que se pretende continuar na beneficiária, pelo que não se preenche o disposto na alínea a) do n.º 2 e n.º 4 do artigo 73º do CIRC, com as consequentes implicações na não verificação dos requisitos para a existência de neutralidade fiscal nesta operação.

Consequentemente, in caso não se aplicando o regime fiscal aludido, no que respeita à transferência das participações sociais, prestações acessórias e empréstimos da A..... para a B....., deverá ser submetida ao regime geral de tributação, com a aplicação, designadamente do disposto no n.º 3, da alínea d) do artigo 46º do CIRC, apurando-se as mais e menos-valias correspondentes na esfera da sociedades cindida ou transmitente a A.....

O artigo 46º, n.º 3, alínea d) do CIRC refere que em caso de fusão e cisão considera-se valor de realização “o valor de mercado dos elementos do ativo imobilizado transmitidos em consequência daqueles atos”, à data a que se referem aquelas operações.” cfr. fls. 11 e ss, do PA;

6º). No dia 30/04/2007, C....., D....., E....., F..... e G....., titulares de 4.750.000 ações representativas de 95% do capital social da sociedade A....., S.A., venderam à sociedade B....., S.A., as referidas ações, livres de ónus e encargos, pelo preço global de €71 250 000\$00, a que corresponde o preço de € 15,00 por cada ação - cfr. fls. 21 e ss, do PA;

7º). No dia 17/07/2007, os órgãos de administração das sociedades A....., SA e B....., SA, elaboraram em conjunto um projeto de cisão-fusão, organizado nos termos e para os efeitos dos artigos 118º e seguintes do Código das Sociedades Comerciais, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais, e onde se pode ler, além do mais, no seu ponto C, sob a epígrafe “*Motivos e Objetivos*”, que:

“(.) Temos assim que, atualmente, a A..... é constituída por dois distintos grupos de ativos a que correspondem dois ramos de atividades distintos: por um lado, os bens afetos à sua atividade produtiva de construção de obras públicas e, por outro lado, os outros ativos, correspondentes às participações sociais noutras sociedades, sem especial relação com aquela atividade principal, a exigir da A..... um esforço de gestão e de investimento para a qual ela não está especialmente vocacionada e que, de alguma forma, condiciona o natural desenvolvimento do seu negócio produtivo.

As administrações da A..... e da B..... e os seus acionistas entendem que é chegado o momento de promover uma clara autonomização destes dois ramos de atividade, transferindo a gestão das participações para a entidade que está técnica e juridicamente vocacionada para o efeito, a B..... Esta autonomização, ao reduzir as responsabilidades diretivas da empresa construtora e ao “libertar”

*o seu balanço do esforço de financiamento nas sociedades concessionárias e nas outras sociedades participadas, irá permitir à A..... a concentração e melhor afetação dos seus ativos e recursos no exigente e competitivo negócio da construção, o qual passará a ser exercido num ambiente autónomo e, tanto quanto possível, isento das influências dos restantes setores em que o grupo opera.*

*Do ponto de vista da B..... a detenção direta das diversas participações sociais do grupo, além do benefício imediato de simplificação e racionalização da estrutura corporativa, permitirá, a prazo, recolher os frutos de uma gestão mais profissional, mais direta e especializada de cada um desses ativos financeiros, passando a holding a assumir definitivamente a função de plataforma para novas oportunidades de negócio” - cfr. doc. n.º 4, junto com a petição inicial;*

8ª). No ponto G., deste projeto, sob a epígrafe “Aumento de capital da B....., Participações sociais a atribuir e relação de troca”, pode ler-se que:

*“O valor dos capitais próprios disponíveis já existentes na A..... é superior ao valor líquido contabilístico do património que é objeto de destaque, pelo que a realização da projetada cisão não implicará a redução do capital social dessa sociedade. A diminuição da situação líquida da A..... será feita por contrapartida da diminuição, no mesmo montante, da rubrica do seu balanço “Outras Reservas”.*

Quanto à B....., ela verá acrescidos os seus capitais próprios pelo valor líquido contabilístico dos elementos patrimoniais que incorpora da A....., ajustado por diminuição de 97,8% correspondente ao interesse económico indireto que a sociedade incorporante já detém nos elementos incorporados, repartindo-se esse acréscimo entre o aumento do capital social (com emissão, nos termos abaixo descritos).

A razão de troca das participações foi apurada à data a que se reportam os balanços e teve por base a razão entre o valor contabilístico dos bens a transmitir para a sociedade incorporante e a situação líquida dessa sociedade, com desconsideração das participações que estão legalmente impedidas de entrarem na relação de troca.

Com efeito, prevê a lei que aos atuais acionistas da A....., excluindo a própria sociedade incorporante, no entanto, nos termos do n.º 3 do artigo 104º do Código das Sociedades Comerciais (aplicável por força do artigo 120º do mesmo diploma) a sociedade incorporante não recebe quaisquer ações de si própria por força da incorporação no seu património das partes destacadas de sociedades suas participadas.

Tendo em consideração que os acionistas da A..... — excluindo, pois, a própria sociedade e a incorporante B..... — são exatamente os mesmos que os acionistas da B..... e que a respetiva proporção relativa da sua participação em cada uma daquelas sociedades é também igual, para que se garanta a esses acionistas condições de rigorosa indiferença económica entre a composição do seu património antes da operação e depois dela, será suficiente que as novas ações da B..... sejam atribuídas aos acionistas da A..... com respeito pela proporção da sua participação no capital social desta sociedade.

Deste modo, tendo em conta que, por aplicação dos critérios de valoração e do ajustamento acima indicados, o conjunto de bens a transmitir da A..... para a B..... será aumentado dos atuais 50.000€ para 51.064,59€, no montante de 1.064,59€, mediante a emissão de 106.45€ novas ações ordinárias, com o valor nominal de 0,01€ cada uma, a que corresponderá a constituição de uma “reserva de fusão”/prémio de emissão — no valor global de 288.939,10€.

Cada acionista da A....., com exclusão da própria sociedade e da B....., receberá, por efeito da cisão-fusão, uma nova ação da B..... com o valor nominal de 0,01€ a emitir em resultado do referido aumento de capital, por cada ação atualmente detida no capital social da A.....

Não há quantias em numerário a atribuir aos acionistas da sociedade cindida.” cfr. doc. n.º 4, junto com a petição inicial;

9ª). No ponto Q. sob a epígrafe “Modalidade e condições da cisão fusão”, pode ler-se ainda que:

*“O ato aqui projetado é uma operação de cisão-fusão realizada nos termos do artº 118º, nº1, alínea e) do Código das Sociedades Comerciais através da cisão parcial da A....., mediante o destaque de uma parte do seu património para fundir na B.....*

*A parte do património a cindir da A..... e a transferir por fusão corresponde ao seu ramo de atividade de detenção e gestão de participações sociais que estão identificadas no ANEXO A1 deste PROJETO e que constituem, do ponto de vista organizacional, uma unidade económica autónoma. Juntamente com a transferência das participações e, por isso, objeto de cisão-fusão, serão igualmente transferidas para a B..... as prestações suplementares/acessórias de capital (também identificadas no ANEXO Ai) que estão associadas a essas participações.*

*Com a transferência das participações, e também por efeito da cisão-fusão, serão transferidas para a B..... o conjunto dos direitos, deveres, posições jurídicas contratuais e processuais que cabiam à A..... associadas à detenção dessas posições societárias.*



*A cisão não determinará a dissolução da sociedade cindida, pelo que a A..... manterá a sua existência jurídica, passando o seu património a corresponder o valor contabilístico líquido global de 13.229.421,98€”, cfr. doc. n.º 4, junto com a petição inicial;*

10º). No anexo A1, referido no número anterior, constam os seguintes ativos a cindir da A..... e a transmitir para a B.....:

“1 **624.000 ações** representativas de 24,96% do capital da **H....., S.A.** com sede no ....., freguesia de ....., Aveiro, matriculada na CRC de Aveiro sob o n.º ...../NIPC.

1A **Prestações acessórias de capital** com o valor nominal de € **374.400,00** sobre a identificada **H....., S.A.**

2 **374.000 ações** representativas de 24,93% do capital social da **I....., S.A.**, com sede na ....., Águeda, matriculada na CRC de Águeda sob o n.º ...../NIPC.

3 **74.999 ações** representativas de 29,99% do capital social da **J....., S.A.**, com sede na Rua ....., n.º ....., Póvoa do Varzim, matriculada na CRC do Porto sob o n.º ...../NIPC.

3A **Prestações acessórias de capital** com o valor nominal de €**1.575.000,00** sobre a identificada **J....., S.A.**

4 **68.096 ações** representativas de 1,36% do capital social da **L....., S.A.**, com sede na Rua ....., n.º ....., Lisboa, matriculada na CRC de Lisboa sob o n.º ...../NIPC.

5 **151.178 ações** representativas de 2,69% do capital social da **M....., S.A.**, com sede no ....., Rua ....., n.º ....., 3º, Matosinhos, matriculada na CRC do Porto sob o n.º ...../NIPC.

5A **Prestações acessórias de capital** com o valor nominal de €1.511.780,02 sobre a identificada **M....., S.A.**

6 **269 ações** representativas de 0,538% do capital social da **N....., S.A.**, com sede na Rua ....., n.º ....., Matosinhos, matriculada na CRC do Porto sob o n.º ...../NIPC.

7A **Prestações acessórias de capital** com o valor nominal de €643.539,60 sobre a identificada **O....., S.A.**

8 **330 ações** representativas de 0,66% do capital social da **P....., S.A.**, com sede na ....., Freguesia de ....., Aveiro, matriculada na CRC de Aveiro sob o n.º ...../NIPC.

9 **168.300 ações** representativas de 3,3% do capital social da **Q....., S.A.**, com sede na ....., IP Cinco, Km ....., Freguesia de ....., concelho de Viseu, matriculada na CRC de Viseu sob o n.º ...../NIPC.

9A **Prestações acessórias de capital** com o valor nominal de €1.684.452,01 sobre a identificada **Q....., S.A.**

10 **330 ações** representativas de 0,66% do capital social da **R....., S.A.**, com sede na ....., IP Cinco, Km ....., Freguesia de ....., Concelho de Viseu, matriculada na CRC de Viseu sob o n.º ...../NIPC.

11 **123.990 ações** representativas de 3,3% do capital social da **S....., S.A.**, com sede no ....., Rua ....., n.º ....., Matosinhos, matriculada na CRC do Porto sob o n.º ...../NIPC.

11A **Prestações acessórias de capital** com o valor nominal de €1.227.600,95 sobre a identificada **S....., S.A.**

12 **990 ações** representativas de 0,66% do capital da **T....., S.A.**, com sede no ....., Rua ....., n.º ....., Matosinhos, matriculada na CRC do Porto sob o n.º ...../NIPC.” cfr. fls. 37 e ss dos autos e documento n.º 4, junto com a petição inicial;

11º). Na alínea Q. sob a epígrafe “*Trabalhadores*”, do projeto referido no número 7 supra, pode ler-se o seguinte: “*As posições contratuais dos trabalhadores de qualquer uma das sociedades participantes não sofrerão qualquer alteração em resultado da operação projetada*” - cfr. documento n.º 4, junto com a petição inicial;

12º). As sociedades A....., SA e B....., SA, por escritura datada de 19/12/2007, procederam “*à cisão parcial da A..... mediante o destaque de uma parte do seu património, correspondente ao seu ramo de atividade de detenção e gestão de participações sociais, composta pelo conjunto de participações sociais e pelas prestações suplementares/acessórias de capital associadas a essas participações, devidamente identificados e valorados nos ANEXOS A e A1 do Projeto, acrescidas dos bens ativos e do passivo referidos no ponto F do Projeto, que incorporam por fusão na B.....*”, em execução das deliberações de aprovação do projeto referido no número 7 supra (cfr. fls. 71 e ss, dos autos e documento n.º 4, junto com a petição inicial).

13º). Na escritura identificada no número anterior, extrai-se ainda o seguinte:

“(.) *Nos termos da lei e tendo por base as relações de troca expressas no Projeto, as novas ações a emitir em virtude deste aumento de capital serão atribuídas aos atuais acionistas da A....., excluindo a própria sociedade e a B....., na proporção de uma nova ação da B....., por cada ação detida no capital social de A.....(.)* - cfr. fls. 71 e ss, dos autos e documento n.º 4, junto com a petição inicial;

VI. Antes de mais cabe conhecer da questão prévia suscitada pelo M<sup>o</sup>P<sup>o</sup> - incompetência deste STA em razão da hierarquia para conhecer do recurso.

O M<sup>o</sup>P<sup>o</sup> invocou que nas conclusões 14<sup>a</sup>) a 16<sup>a</sup>) a recorrente faz referência a factualidade que não tem suporte na decisão recorrida, dela pretendendo extrair consequências jurídicas, argumentando da seguinte forma:

“Ora, essa factualidade não tem suporte na decisão recorrida. Pelo contrário, na sentença sustenta-se que não existia nenhuma organização autónoma respeitante gestão das partes de capital que tenha sido transferida para a B....., porque esta não possuía qualquer tipo de recursos materiais e humanos afetos à sua atividade, antes da cisão-fusão, e continuou a deles não dispor depois da operação como reconhece recorrente na conclusão 16<sup>a</sup>.”

Da referida factualidade pretende a recorrente consequências jurídicas, nomeadamente que, se verificou a transferência de um ramo de atividade na operação de cisão levada a cabo pela recorrente, nos termos do estatuído no atual artigo 73.º/2/ a)/4 do CIRC.

Aliás, na conclusão 16<sup>a</sup>) a recorrente diverge das ilações de facto que se devem tirar dos factos assentes ao sustentar que a operação em apreço nos autos se concretizou num destaque e incorporação de um verdadeiro ramo de atividade - que era autónomo na esfera da sociedade cindida e o continuou a ser na da sociedade beneficiária.

O recurso não tem exclusivamente por fundamento matéria de direito se nas respetivas conclusões se questionar a questão factual, manifestando-se divergência, por insuficiência, excesso ou erro, quanto à matéria de facto provada na decisão recorrida, quer porque se entenda que os factos levados ao probatório não estão provados, quer porque se considere que foram esquecidos factos tidos por relevantes, quer porque se defenda que a prova produzida foi insuficiente, quer ainda porque se dirija nas ilações de facto que se devam retirar dos mesmos.

Deste modo, este STA é incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do recurso”.

A recorrente, por sua vez, entende que nas suas conclusões não é posta em causa a matéria de facto, constituindo o objeto de recurso apenas matéria de direito.

Vejamus então.

VI.1. Nas citadas conclusões a recorrente veio invocar o seguinte:

“14<sup>a</sup>)- Para além disso, relativamente ao substrato pessoal, a B..... dispõe de um conselho de administração composto por cinco administradores, os quais transitaram precisamente da A....., onde exerciam a gestão das participações em causa. A eles cabe exclusivamente a direção dos negócios da SGPS.

15<sup>a</sup>)- No que respeita aos serviços de apoio - contabilidade, fiscalidade, operações com títulos e respetiva custódia-, a SGPS conta com a dedicação do departamento administrativo e de contabilidade da sua participada A....., o qual, nas quatro ou cinco ocasiões em que, durante o ano, tem a seu cargo os assuntos da B..... (essencialmente nos períodos de fecho e aprovação de contas e de reuniões do Conselho de Administração), o faz por iniciativa e a pedido da Administração desta última, utilizando, para o efeito, meios materiais pertença da primeira, nomeadamente computadores, salas ou mobiliário.

16<sup>a</sup>)- A luz do que vem dito, conclui-se que a operação em apreço nos autos se concretizou num destaque e incorporação de um verdadeiro ramo de atividade — que era autónomo na esfera da sociedade cindida e o continuou a ser na da sociedade beneficiária.

Não se poderia pois ter dado como provada a tese de que não existia nenhuma organização autónoma respeitante à gestão das partes de capital, que tenha sido transferida para a B....., porque esta não possuía qualquer tipo de recursos materiais e humanos afetos à sua atividade, antes da cisão-fusão, e continuou a deles não dispor depois da operação”.

Isto após na conclusão 13<sup>a</sup>) ter afirmado que “teve lugar a transferência dos ativos e dos passivos associados às partes sociais destacadas, daí resultou uma cisão-fusão de elementos com assinalável autonomia financeira, isto é, de um conjunto de ativos capaz de funcionar economicamente pelos seus próprios meios”

Ora, o que está em causa nos autos é exatamente saber se a nova Sociedade passou a exercer um ramo de atividade económica e se o que foi destacado da sociedade cindida constituía também um ramo de atividade económica.

Com efeito, no n.º 5 do probatório ficou transcrito parte do relatório que determinou a liquidação e do qual se destaca: “Aliás no projeto de cisão-fusão, página 4, é referido que: “As administrações da A..... e da B..... e os seus acionistas entendem que é chegado o momento de promover uma clara autonomização destes dois ramos de atividade, transferido a gestão de participações sociais para a entidade que está técnica e juridicamente vocacionada para o efeito, a B.....”. No entanto, com a operação de cisão-fusão não são transmitidos quaisquer meios materiais ou humanos afetos à gestão de participações sociais.

Sendo assim, não se pode aceitar que a cisão implique o destaque de um ramo de atividade, mantendo pelo menos um ramo de atividade, pois não se verifica a existência de uma exploração

económica autónoma, com um conjunto de meios pessoais e materiais, em que os mesmos constituem uma organização empresarial necessária ao desenvolvimento da atividade, que se transfere e que se pretende continuar na beneficiária, pelo que não se preenche o disposto na alínea a) do n.º 2 e n.º 4 do artigo 73º do CIRC, com as consequentes implicações na não verificação dos requisitos para a existência de neutralidade fiscal nesta operação “.

Também na decisão recorrida ficou escrito o seguinte:

“A questão decidenda (como já referimos *supra*) consubstancia-se em determinar se o destaque que a impugnante fez, de várias participações que detinha, para a B....., configura o destaque de um ramo de atividade, tal como este era definido no artigo 67º, n.º 4, do Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, o que permitiria enquadrar aquela operação, na cisão-fusão a que alude o artigo 67º, n.º 2, alínea a), do mesmo Código, ficando esta sujeita ao regime especial de neutralidade fiscal previsto nos seus artigos 67º e segs.” (pág. 303).

E mais adiante:

“Ora, no caso em apreço, e atenta a factualidade assente, conclui-se que o conjunto de ativo e passivo que a impugnante destacou para a B....., não constituía, uma exploração autónoma, ou seja, uma organização que, do ponto de vista funcional e financeiro, constituísse um conjunto capaz de funcionar pelos seus próprios meios.

Pelo exposto, e atenta a factualidade assente no caso sub judice, entendemos que não se verifica o requisito da transferência de um “ramo de atividade”, tal como este conceito se encontra definido pelo artigo 67º, n.º 4, do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas.

De facto, resulta da factualidade assente que a impugnante transferiu apenas um conjunto de participações sociais (factos assentes nos pontos 7, 10, 11 e 12).- (pág. 326)

“Ora, se este conjunto de posições ativas e passivas, de que é titular uma determinada sociedade não for gerido por um departamento autónomo, com meios humanos e técnicos próprios, não se pode falar que a mesma exerça sobre a detenção dessas participações sociais qualquer fama de gestão, para efeitos deste artigo 67º, n.º 4, sendo apenas titular de um conjunto de ativos e passivos respetivos, constituído pelas referidas participações e prestações acessórias.

E se é verdade que esta gestão pode ser levada a cabo pela Administração da própria sociedade cindida, essa é mais uma razão no sentido de não podermos falar de “ramo atividade”, tal como esse conceito se encontra definido neste n.º 4.

Na verdade, aquele conjunto de ativo e passivo, para ser considerado um ramo de atividade, tem que (no momento do destaque) constituir do ponto de vista organizacional uma exploração autónoma do ponto de vista funcional e financeiro, constituindo por isso, um conjunto organizado de bens e de pessoas que concorram para a realização de uma atividade determinada e que possa funcionar independentemente da sua transferência para outra sociedade. Ora, se a gestão for feita pela Administração da impugnante e com os meios da impugnante destinados a sua atividade de construção, tal destaque não é possível, uma vez que, continuam na impugnante os meios técnicos e humanos necessários àquela gestão, o que impede que se possa considerar a existência de uma exploração autónoma para este efeito.

No caso em concreto, a impugnante limitou-se a transmitir as referidas participações sociais, e prestações acessórias respetivas, sem mais (facto assente no ponto 7,10,11 e 12).

Aliás, resulta mesmo do projeto de cisão, que, esta transferência de ativos terá ocorrido necessariamente porque era exigido um esforço de gestão e de investimento para o qual a impugnante não estava vocacionada - o que não se coaduna com a argumentação de que a impugnante detinha e geria aquelas participações sociais, como ramo de atividade autónomo na sociedade - para “libertar” a impugnante do esforço financeiro que mantinha nas referidas sociedades (factos assentes no ponto 7), o que permite perceber que este conjunto de ativos e passivos não constituíam a referida exploração autónoma, dentro da indicada sociedade, constituindo um conjunto que pudesse funcionar pelos seus meios, sem que para isso tivesse que contar com os meios que lhe eram disponibilizados pela impugnante, sendo certo que, nestas condições é impossível subsumir aquela transferência de ativos e passivos ao indicado conceito de “ramo de atividade”.

Pelo exposto, não se verificando a transferência de um “ramo de atividade” na operação de cisão levada a cabo pela impugnante, nos termos previstos no artigo 73º, n.º 2, alínea a), e n.º 4, não pode a mesma beneficiar do regime de neutralidade fiscal, previsto nos artigos 73º e segs do indicado Código.” (págs. 327 e 328).

**VI.2.** Ora, conforme bem observado pelo MºPº, o entendimento da recorrente é totalmente divergente do da decisão recorrida, pois esta concluiu, em face do probatório, inexistir organização autónoma respeitante gestão das partes de capital que tenha sido transferida para a B....., porque esta não possuía qualquer tipo de recursos materiais e humanos afetos à sua atividade, antes da cisão-fusão, e continuou a deles não dispor depois da operação.

Por sua vez, a recorrente vem afirmar nas citadas conclusões que a B..... dispõe de um conselho de administração composto por cinco administradores, os quais transitaram precisamente da A.....,

onde exerciam a gestão das participações em causa, a eles cabendo exclusivamente a direção dos negócios da SGPS.

No que respeita aos serviços de apoio - contabilidade, fiscalidade, operações com títulos e respetiva custódia -, a SGPS conta com a dedicação do departamento administrativo e de contabilidade da sua participada A....., o qual, nas quatro ou cinco ocasiões em que, durante o ano, tem a seu cargo os assuntos da B..... (essencialmente nos períodos de fecho e aprovação de contas e de reuniões do Conselho de Administração), o faz por iniciativa e a pedido da Administração desta última, utilizando, para o efeito, meios materiais pertença da primeira, nomeadamente computadores, salas ou mobiliário.

Por outro lado, afirma ainda a recorrente na conclusão 9ª) que os bens transmitidos já estavam agrupados no património da sociedade cindida de modo a formarem uma unidade organizacional (já desempenhavam uma função autónoma), o que também está em contradição com a decisão recorrida quando afirma que: “... esta transferência de ativos terá ocorrido necessariamente porque era exigido um esforço de gestão e de investimento para o qual a impugnante não estava vocacionada - o que não se coaduna com a argumentação de que a impugnante detinha e geria aquelas participações sociais, como ramo de atividade autónomo na sociedade - para “libertar” a impugnante do esforço financeiro que mantinha nas referidas sociedades (factos assentes no ponto 7), o que permite perceber que este conjunto de ativos e passivos não constituíam a referida exploração autónoma, dentro da indicada sociedade...”

Podemos então concluir, sem necessidade de mais considerações, que a recorrente discorda da interpretação dada pela decisão recorrida aos factos provados e, por outro lado, invoca factos não levados ao probatório (os referidos nas conclusões 14ª a 15ª) dos quais pretende extrair consequências jurídicas.

**VI.3.** Conforme se escreveu no Acórdão deste STA, de 11.07.2012 — Processo n.º 0569/12: “Os juízos de facto (juízos de valor sobre matéria de facto ou sua omissão indevida) só podem ser apreciados pelos tribunais com poderes no domínio da fixação da matéria de facto”, sendo certo que em acórdão anterior se havia também escrito que “Para determinação da competência hierárquica, à face do preceituado nos artigos 26º, alínea b), e 38º, alínea a), do ETAF de 2002 e artigo 280º, n.º 1, do CPPT, o que é relevante é que o recorrente, nas conclusões das respetivas alegações de recurso, suscite qualquer questão de facto, manifestando-se em clara discordância com o decidido no que respeita aos juízos de apreciação da prova efetuados pelo Tribunal recorrido”.

E, assim, “O recurso não versa exclusivamente matéria de direito se nas conclusões do respetivo recurso se questiona a matéria de facto, manifestando-se divergência com o decidido, quer por se enunciar factos não contemplados no probatório, dos quais se pretende extrair consequências jurídicas, quer porque se dirija sobre as ilações ou juízos de facto que o julgador extraiu da factualidade fixada” (Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 19.04.2012 — Processo n.º 0125/12)

Então, no caso dos autos, não estamos perante recurso fundamentado exclusivamente em matéria de direito.

Sendo assim, este Tribunal (e Secção) é incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do recurso (art.ºs. 26º, alínea b) e 38º, alínea a) do ETAF e 280º, n.º 1 do CPPT), cabendo tal competência à Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo Norte (v. art.ºs 26º, alínea b) e 38º, alínea a) do ETAF, 280º, n.º 1 do CPPT e 2º, n.º 2 do Decreto-Lei n.º 325/2003, de 29 de dezembro).

**VII.** Nestes termos e pelo exposto, declara-se este tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do recurso, cabendo tal competência ao Tribunal Central Administrativo Norte.

Custas pela recorrente.

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

Lisboa, 9 de janeiro de 2013. — Valente Torrão (relator) — Ascensão Lopes — Pedro Delgado.

## Acórdão de 9 de Janeiro de 2013.

### Assunto:

*Compensação de créditos. Acto informático. Juros indemnizatórios.*

### Sumário:

I — Para que possa ser qualificada como acto jurídico, é necessário que a «decisão informática» seja imputada subjectivamente a um órgão administrativo, o que implica uma actuação subsequente que lhe faça desencadear os efeitos jurídicos.

- II — *Através da «notificação», o órgão administrativo demonstra tacitamente que teve intenção de assumir a compensação informática como um acto cujos efeitos jurídicos lhe podem ser imputados, convertendo-a em acto tributário impugnável.*
- III — *A circunstância da liquidação e da compensação constarem do mesmo instrumento de exteção, não legitima que se veja aí uma única manifestação de vontade, ainda que divisível.*
- IV — *A alínea b) do n.º 3 do artigo 43.º da LGT abrange apenas os casos em que, apesar do contribuinte não impugnar o acto tributário nem pedir a revisão, a administração tributária anula o acto por sua iniciativa, situação em que há direito a juros indemnizatórios, independentemente de o erro ser imputável ao contribuinte ou à administração, a partir do 30º dia posterior à decisão administrativa de anulação.*

Processo n.º 745/12-30.

Recorrente: Director Geral dos Impostos.

Recorrido: A....., S. A.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Lino Ribeiro.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

1. O Director-Geral da Administração Tributária e Aduaneira interpõe recurso jurisdicional da sentença do Tribunal Tributário de Lisboa que julgou procedente o recurso contencioso de anulação do acto que ordenou a compensação dos créditos apurados na revisão oficiosa da liquidação da contribuição autárquica de 1997, interposto por A..... SA, devidamente identificada nos autos.

Nas respectivas conclusões, conclui o seguinte:

I. O presente recurso vem apresentado da sentença notificada, em primeiro lugar, da parte da decisão que concluiu pela não verificação da excepção suscitada de meio impróprio, e que julgou procedente o recurso contencioso.

II. A entidade recorrente não pode também concordar com a douta sentença, quando determina na decisão o seguinte: «a) anulam-se os actos de compensação recorridos, b) reconhece-se à recorrente o direito ao pagamento de juros indemnizatórios».

III. As compensações efectuadas são-no na sequência de um procedimento de revisão da liquidação, revisão esta, da competência dos Serviços Centrais da DGCI, nos termos do n.º 3 do art. 20º do CCA.

IV. Assim, as ditas compensações, são parte do mesmo processo de revisão de liquidação, como também se retira do art. 89º do CPPT, uma vez que elas são efectuadas “a final” e, obrigatoriamente, desde que haja dívidas do executado à mesma AT.

V. Ora, sendo essa compensação imputável aos Serviços Centrais da DGCI, e não existe qualquer acto destacável de um órgão da AT que se pronuncie autonomamente sobre ela, nomeadamente sobre a sua conformidade com a lei, e que ordene essa compensação.

VI. Daí que a recorrida não pudesse, com o presente meio processual — recurso contencioso de anulação — obter a anulação das compensações efectuadas, pois que, inexistente acto destacável a determinar as ditas compensações.

VII. Por esse motivo, o meio próprio para reagir contra as compensações efectuadas será — porque inseridas ou próprias do acto de liquidação ou de revisão de liquidação, feitas no âmbito do mesmo processo e pela entidade com competência para as referidas liquidações — a impugnação judicial.

VIII. Deste modo, não existindo acto destacável não se pode imputar ao mesmo qualquer falta de fundamentação ou ilegalidade, não podendo ser reclamado aos procedimentos mecanizados e informatizados. Nesse mesmo sentido, também se concluiu no douto Acórdão proferido pelo TCA Sul, em 07 de Setembro de 2008, no recurso 1239/06.

IX. Pelo que, deve a douta decisão ser substituída por outra que rejeite o recurso por não se poder anular o que não existe, isto é, falta de objecto, ou por impropriedade do meio utilizado, com todas as legais consequências.

X. A douta sentença recorrida, salvo o devido respeito é também, nula nos termos do artº 668º n.º 1 alínea d) do CPC, por excesso de pronúncia no que respeita à alínea b) da decisão, onde diz expressamente; «b) reconhece-se à recorrente o direito ao pagamento de juros indemnizatórios.»

XI. Além do que, a Entidade ora Recorrente entende que a sentença recorrida fez uma errada interpretação das disposições legais aplicáveis, nomeadamente do artigo 43º da LGT.

XII. Em primeiro lugar, devemos salientar que o Processo Judicial Tributário tem por função a tutela plena, efectiva e em tempo útil dos direitos e interesses legalmente protegidos em matéria tributária (artº 96º n.º 1 do CPPT); pelo que, os Sujeitos Passivos dispõem de um meio próprio para fazer valer os seus direitos e para defender os seus interesses, e nesse sentido existem na legislação tributária vários meios adequados às diferentes situações.

XIII. Ora, não pode a sentença recorrida “reconhecer um direito” num Recurso Contencioso de Anulação, recurso esse, que não está para esse efeito destinado, violando com isso a legislação aplicável.

XIV. A douta sentença recorrida vem reconhecer um direito a juros indemnizatórios, com base no facto de não ter sido processada uma nota de crédito na sequência de uma revisão de uma liquidação nos termos da alínea b) do n.º 3 do artigo 43º da LGT.

XV. Na verdade, a situação dos autos não tem enquadramento na alínea b) do n.º 3 do artigo 43º da LGT, e salvo o devido respeito faz uma errada interpretação do normativo legal, enquadrando a situação na alínea b) porque de facto os créditos foram processados, conforme consta da alínea a) dos factos provados.

XVI. E por outro lado, mesmo que se entendesse que a recorrente contenciosa teria direito a juros indemnizatórios, teriam de ser fundados no n.º 1 do artigo 43º da LGT, e apenas, se se viesse a apurar a existência de erro na liquidação imputável aos serviços, o que teria de ser discutido em meio processual que tivesse por objecto o próprio acto de liquidação, e não no presente recurso contencioso.

XVII. Pelo que, entende a Entidade ora Recorrente que a sentença recorrida é nula nos termos do art. 668º n.º 1, alínea d) do CPC, por incorrer em excesso de pronúncia. Além do que, também padece de erro de julgamento na interpretação das disposições legais, nomeadamente dos artigos 96º n.º 1 do CPPT e 43º da LGT, pelo que não pode ser mantida, com as legais consequências.

1.2. Não houve contra-alegações.

1.3. O Ministério Público emitiu parecer no sentido de se confirmar a sentença recorrida quanto à anulação da compensação, pelo facto do recurso contencioso ser o meio processual adequado, e de se revogar a sentença quanto ao pagamento de juros indemnizatórios.

2. A sentença deu como assente os seguintes factos:

a) Em 16 de Janeiro de 2002, na sequência de revisão da liquidação de contribuição autárquica relativa ao ano de 1997 referente ao prédio sito na freguesia de Vila Nova de Gaia, artigo U — 08054-A, foram apurados dois créditos a favor da recorrente no valor de €29.733,64 (documentos de fls. 7 e 9 dos autos).

b) O valor dos créditos apurados foi utilizado para compensação de dívidas constantes das notas de cobrança n.º 96/1503/500210160/43, no valor de €26.366,65, n.º 1997 268136303, no valor de €3.366,99, n.º 6/1503/500210160/43, no valor de €26.984,44 e n.º 96/1503/500210160/44, no valor de €2.749,20, conforme discriminação inserta dos documentos de fls. 7 e 9 dos autos.

c) As compensações de créditos referidas em b) constam, respectivamente, da demonstração da revisão da liquidação nº1997270299402 e da demonstração da revisão da liquidação nº1997270299502, emitidas em 16 de Janeiro de 2002 (documentos de fls. 7 e 9 dos autos).

d) O documento de cobrança nº96/1503/500210160/43 refere-se à liquidação da contribuição autárquica do ano de 1994, relativa ao prédio sito na freguesia de Alcabideche, artigo nºU-10904-A, tendo sido apurado um imposto a pagar no valor de 36.140.676\$00 (documento de fls. 17 dos autos).

e) Em data não concretamente apurada, mas no ano de 1998, a recorrente procedeu a pagamentos por conta do imposto referido em d) no montante somado de 24.552.989\$00 (documento de fls. 27 a 31 dos autos).

f) O documento de cobrança nº95/500210160/1503/44 refere-se à liquidação da contribuição autárquica do ano de 1995, relativa ao prédio sito na freguesia de Alcabideche, artigo nºU-10904-A, tendo sido apurado um imposto a pagar no valor de 30.580.572\$00 (documento de fls. 19 dos autos).

g) Em data não concretamente apurada, mas no ano de 1998, a recorrente procedeu a pagamentos por conta do imposto referido em d) no valor de 19.212.551\$00 (documento de fls. 27 a 31 dos autos).

h) A recorrente deduziu impugnação judicial dos actos de liquidação da contribuição autárquica dos anos de 1994 e 1995 referentes ao prédio identificado em d) (documento de fls. não numeradas do processo administrativo apenso).

i) Em 21 de Agosto de 1998, a recorrente prestou garantia no âmbito do processo de execução fiscal instaurado para cobrança coerciva das dívidas de contribuição autárquica relativas aos anos de 1994 e 1995 (documento de fls. 57 a 61 dos autos).

j) O documento de cobrança nº1997 268136303 refere-se à liquidação da contribuição autárquica do ano de 1997 relativa aos prédios sitos na freguesia de Creixomil, tendo sido apurado um imposto a pagar no valor de 671 021\$00 (documento de fls. 21 dos autos).

k) Em Março de 2002, a recorrente apresentou reclamação do acto de liquidação da contribuição autárquica do ano de 1997, relativa aos prédios sitos na freguesia de Creixomil, constante do documento de cobrança nº1997268136303 (documento de fls. 63 e 64 dos autos).

l) Em Abril e Setembro de 1998, a recorrente procedeu ao pagamento, em duas prestações, da contribuição autárquica do ano de 1997 relativa aos prédios sitos na freguesia de Creixomil (documento de fls. 8 do processo administrativo apenso).

m) Na sequência da reclamação referida em l), foi prestada informação, em 27 de Junho de 2002, onde consta, além do mais, o seguinte: “Da análise aos elementos constantes dos autos, a fls. 8, conclui-se que, de facto, a reclamante procedeu ao pagamento das primeira e segunda prestações da Contribuição Autárquica referentes ao ano de 1997, onde estavam incluídos os prédios constantes da liquidação reclamada, pelo que se verifica haver duplicação da liquidação correspondente àqueles prédios” (documento de fls. 9 do processo administrativo apenso).

n) Na informação referida em m) foi exarado, em 27 de Setembro de 2002, despacho de deferimento do pedido da recorrente de anulação da liquidação da contribuição autárquica no valor de 671.021\$00 constante do documento de cobrança nº1997 268136303 (documento de fls. 9 do processo administrativo apenso).

3.1 A recorrida interpôs recurso contencioso de anulação (a actual acção administrativa especial) dos “actos de compensação” dos créditos que foram apurados a seu favor no procedimento de revisão das liquidações da contribuição autárquica do ano de 1997 e que constam das notas de cobrança n.º 97/1910/500210160/12 e n.º 97/1910/500210160/11 que estão juntas a fls. 7 e 9 dos autos.

A sentença recorrida considerou que: (i) o recurso contencioso de anulação é o meio adequado para se reagir contra o acto de compensação praticado antes da instauração da execução; (ii) os actos de compensação são ilegais, porque foram praticados estando pendente impugnação judicial dos actos de liquidação compensados, com prestação de garantia, e sem que tenha sido instaurada execução fiscal para a respectiva cobrança; (iii) há lugar ao pagamento dos juros indemnizatórios, «uma vez que a compensação efectuada na sequência do procedimento de revisão da liquidação obstou a que fosse processada a nota de crédito até ao 30º dia posterior à decisão».

A recorrente insurge-se contra as decisões (i) e (iii), sem questionar a invalidade das compensações impugnadas, dizendo que: (i) o meio processual adequada é a impugnação judicial, já que as compensações fazem parte do “mesmo processo” de revisão de liquidação, inexistindo um “acto destacável” que se tivesse pronunciado autonomamente sobre elas; (ii) há nulidade da sentença, por excesso de pronúncia, pois não era possível apreciar o pedido de juros indemnizatórios; (iii) erro de julgamento quanto à condenação em juros indemnizatórios, porque a situação não se enquadra na aliena b) do n.º 3 do artigo 43º da LGT.

Começando pela nulidade da sentença, questão já respondida pelo juiz *a quo*, deve dizer-se que não há qualquer excesso de pronúncia, na medida em que, no artigo 10º da petição inicial e no pedido, vem expressamente formulada a pretensão dos juros indemnizatórios devidos pela prática ilegal das compensações. Portanto, desse defeito não sofre a decisão, pois pronunciou-se sobre questão que estava incluída no objecto da acção. Problema diferente consistiria em saber se no recurso contencioso, que era de “mera legalidade”, esse pedido poderia ser cumulado com a anulação do acto impugnado, mas tal questão não faz parte sequer do âmbito do recurso.

O erro na forma de processo vem apenas invocado quanto ao pedido de anulação das compensações, embora envolto em alguma incongruência: por um lado, a recorrente diz que há “falta de objecto”, e por outro, que a forma adequada é a “impugnação judicial”. Ora, sendo certo que o recurso contencioso e a impugnação judicial têm ambos por objecto um acto tributário, naturalmente que se não há objecto nenhuma dessas formas se mostraria apropriada.

Mas a recorrente parece querer dizer que a impugnação judicial deveria ter sido deduzida dos actos que decidiram o procedimento de revisão oficiosa, uma vez que as «ditas compensações fazem parte do mesmo processo» ou de um «procedimento mecanizado e informatizado», não existindo “acto destacável” susceptível de impugnação.

Ainda que se aceite que as compensações constituíram uma “decisão informática”, uma decisão que foi produto de um programa informático que pré-figurou e determinou o sentido da decisão, a que se lhe juntaram manualmente os dados da situação concreta, não se pode concluir que tal automação é insusceptível de produzir um acto tributário. É certo que uma operação automática efectuada por um computador, por si só, é desprovida de valor e força jurídica. Para efeitos do artigo 120º do CPA, pode admitir-se que a decisão do computador seja considerada uma “decisão de um órgão da Administração”, na medida em que, através da introdução do programa informático, o órgão administrativo determina os exactos termos das decisão proposta pelo computador. Mas, para que possa ser qualificada como acto jurídico, é necessário que a “decisão informática” seja imputada subjectivamente a um órgão administrativo, o que implica uma actuação subsequente que lhe faça desencadear os efeitos jurídicos.

Ora, se o computador não toma decisões em sentido jurídico, para que se possa subsumir no conceito de acto tributário, o órgão administrativo competente deve praticar um acto em que manifeste a intenção de se “apropriar” do *output* informático, convertendo a decisão informática numa decisão que lhe é imputável. Como refere Pedro Gonçalves, a situação normal é aquela em que a «Administração, aceitando o resultado da máquina, pratica imediatamente um qualquer outro acto que “pressupõe” que a “decisão administrativa” já está tomada (pela máquina), mostrando através do acto que pratica (v.g. notificação) que essa decisão pode ser considerada “sua”, que lhe é imputável, que se responsabiliza pelos efeitos que dela decorrem» (cfr. *O Acto Administrativo Informático*, in, *Scientia Iuridica*, T. XLVI, 1997, n.º 265/267, pág. 69 e 70).

No caso dos autos, admitindo-se que a compensação foi produto de um programa informático, o director-geral da administração tributária, através das notificações constantes de fls. 7 e 9, demonstra que se apropriou dela, assumindo-a como acto tributário seu. Ou seja, através da «notificação», aquele órgão demonstra tacitamente que teve intenção de assumir a compensação informática como um acto cujos efeitos jurídicos lhe podem ser imputados. E isso é quanto basta para que se lhe atribua o valor

de acto tributário, sobretudo numa área em que a actuação da administração tributária se realiza de modo massificado e repetitivo.

A notificação da compensação foi realizada no mesmo instrumento que deu a conhecer ao contribuinte o resultado da revisão oficiosa da liquidação da contribuição autárquica. Diz a recorrente que a compensação “fez parte” daquele procedimento, o que evidencia a impropriedade da forma escolhida para se questionar a sua legalidade.

Mas a circunstância de ambos os actos constarem do mesmo instrumento de exteção, não legitima que se veja aí uma única manifestação de vontade, ainda que divisível.

A compensação é um acto tributário que se distingue do acto de liquidação, pela diferente finalidade, natureza, procedimento e até pelo momento em que é produzida: enquanto a liquidação *stricto sensu* é o acto que determina o montante de imposto a pagar, a compensação é um encontro de contas destinado a evitar pagamentos recíprocos; enquanto a liquidação é uma “verificação constitutiva” da obrigação do imposto, a compensação é uma causa directa da extinção da obrigação; enquanto a liquidação é efectuada no procedimento tendente a verificar os pressupostos da tributação (ou reapreciação desses pressupostos), a compensação opera num procedimento em que se verifica a situação de compensação e o credor-devedor manifesta a vontade de a realizar; a liquidação antecede sempre a compensação, pois só quando o contra-crédito se torna válido, exigível e exequível é que se pode emitir a declaração de compensação.

A compensação impugnada surgiu pois como um *acto autónomo*, praticado após se ter apurado, no procedimento de revisão oficiosa, que o recorrido tinha um crédito de imposto pago a mais. Um acto gerado num procedimento diverso, que implicou a introdução no computador de dados relativos a créditos e a débitos, de que resultou um acerto de contas informático, o qual foi “assumido” pelo director-geral, através da notificação efectuada ao recorrido.

Neste contexto, nem sequer se pode falar de um “acto divisível”, no sentido de um único acto que contém duas decisões distintas e autonomizáveis, pois a “declaração de compensação” ocorreu necessariamente em momento posterior àquele em que se apurou o crédito do contribuinte, com base em operações diversas das que estiveram na origem desse crédito compensado.

Não se trata de uma liquidação, e sendo praticado antes da execução fiscal, o que constituiu a ilegalidade reconhecida na sentença recorrida, o meio adequado para afastar a sua lesividade era, na data em que foi prolatado, o recurso contencioso de anulação e não a impugnação judicial, como defende a recorrente. Nos termos das alíneas a) e d) do artigo 97º do CPPT, a impugnação judicial é a forma adequada para se impugnar a liquidação e os actos administrativos em matéria tributária que comportem a *apreciação da legalidade da liquidação*. Mas, pelo estabelecido na alínea p) e n.º 2 do mesmo artigo, dos demais actos tributários que não comportem a apreciação da legalidade do acto de liquidação, cabe recurso contencioso (acção administrativa especial), meio impugnatório regulado pelas normas sobre processos nos tribunais administrativos.

Ora, sendo a compensação de créditos um acto cuja finalidade é extinção, parcial ou total, da obrigação de imposto, e que por isso não comporta a apreciação da legalidade do acto de liquidação, a sua legalidade apenas podia ser questionada em recurso contencioso, uma vez que foi efectuada antes da instauração da execução fiscal.

3.2. A Recorrente também questiona a legitimidade da obrigação de pagamento de juros indemnizatórios, com o argumento de que: (i) existe errada interpretação da alínea b) do n.º 3 do artigo 43º da LGT, uma vez que os créditos foram processados, embora aplicados para compensar dívidas do credor; (ii) e não podem ser exigidos pela norma do n.º 1 do art. 43º porque não se apurou ter existido erro na liquidação imputável aos serviços.

Ora, a nosso ver, a recorrente tem razão no que diz.

O pedido de juros indemnizatórios pela ilegalidade do acto de compensação não está contemplado em qualquer das normas do artigo 43º da LGT, o que não significa que o lesado possa valer o direito através de outros meios, caso demonstre ter sofrido prejuízos.

Não cabe na alínea b) do n.º 3 do artigo 43º, porque a anulação da compensação não se deveu à iniciativa da Administração, mas sim a uma decisão judicial, e porque não existiu qualquer atraso no processamento da “nota de crédito”, uma vez que o crédito a favor do contribuinte foi aplicado na compensação de dívidas fiscais. Aquela alínea abrange apenas os casos em que o contribuinte não impugnou o acto tributário nem pediu a revisão, mas a administração tributária anula o acto por sua iniciativa, situação em que há direito a juros indemnizatórios, independentemente de o erro ser imputável ao contribuinte ou à administração, a partir do 30º dia posterior à decisão administrativa de anulação.

E também não se pode incluir no n.º 1 do artigo 43º porque, na previsão dessa norma, o erro de facto ou de direito, imputável aos serviços, só pode ser determinado na apreciação e decisão dos processos de reclamação graciosa ou de impugnação judicial quando estiver em discussão a (i) legalidade de uma liquidação. Como anota Jorge de Sousa, «embora não se refira expressamente, no n.º 1 deste art. 43º, que o acto viciado por erro deve ser um acto de liquidação, são os actos deste tipo os que provocam directamente o pagamento de uma dívida tributária e, por isso, terá de ser a actos daquele tipo



que se reporta esta disposição» (cfr. *Código de Procedimento e de Processo Tributário*, 6ª ed. Vol. I, pág. 530).

É verdade que, nos termos do art. 100º da LGT, uma decisão favorável ao sujeito passivo no âmbito da impugnação judicial tem por objecto imediato a reconstituição da legalidade do acto tributário, remetendo para o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso. Mas aquela norma, na sua extensão e compreensão normativas, não permite uma interpretação extensiva da norma do n.º 1 do art. 43º da LGT. Ainda que conexas com a do art. 100º da LGT, a hermenêutica não pode ferir o seu elemento literal, ponto de partida e limite na fixação do seu alcance decisivo, sendo que o legislador manifestou, coerentemente, nessa norma a sua vontade expressa de limitar aos meios processuais em causa, ligados ao contencioso anulatório da «liquidação», o conhecimento dos pressupostos do direito a juros indemnizatórios.

Quer dizer: a ilegalidade da compensação, nem resultou de anulação oficiosa, nem de erro num acto de liquidação, o quanto basta para se afastar o direito de indemnização pelo regime específico do artigo 43º da LGT.

4. Pelo exposto, acordam em conceder provimento parcial ao recurso, revogar a sentença na parte que condenou em juros indemnizatórios, julgando-se o recurso contencioso improcedente nessa parte, e confirmar a sentença quanto ao demais.

Custas pela recorrente e recorrido, na proporção do vencimento, sendo as deste, devidas apenas na primeira instância.

Lisboa, 9 de Janeiro de 2013. — *Lino Ribeiro* (relator) — *Fernanda Maçãs* — *Isabel Marques da Silva*.

## Acórdão de 9 de Janeiro de 2013.

### Assunto:

*Reforma de acórdão.*

### Sumário:

*I — Se o pedido de reforma do acórdão proferido neste STA se baseia em documento que não foi considerado na sentença recorrida nem invocado no recurso para este STA (o que a ter sucedido implicaria um julgamento distinto do que foi efectuado quanto à incompetência em razão da hierarquia do TCA sul para onde originariamente o recurso foi encaminhado) este não pode agora motivar uma reforma do acórdão proferido a qual não tem razão de ser, nem merece ser atendida por a decisão proferida ser suficientemente clara e inteligível.*

*II — Igualmente, e não obstante o teor das disposições combinadas dos artigos 669.º, n.º 2, b) e 716.º do Código de Processo Civil, não ocorreu manifesto lapso do juiz na determinação da norma aplicável ou na qualificação jurídica dos factos, e o documento que consta do processo dever qualificar-se de avulso e não implicar necessariamente decisão diversa da proferida não sendo imputável ao juiz, qualquer lapso manifesto em não o ter tomado em consideração antes resultando esta desconsideração da falta de invocação pela parte que o invoca.*

Processo n.º 928/11-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A.....

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

A..... (A.....), contribuinte n.º ....., com demais sinais nos autos, deduziu impugnação judicial do indeferimento da reclamação graciosa relativa à liquidação de juros compensatórios n.º 2001 642 000 2925, no valor de Esc. 36.394.556\$00.

Por sentença de 21 de Janeiro de 2011, o Tribunal Tributário de Lisboa, julgou a impugnação procedente, condenando a Fazenda Pública no pedido de anulação do acto impugnado. Reagiu a ora recorrente Fazenda Pública, com a interposição de recurso jurisdicional para o Tribunal Central Administrativo Sul, que por decisão de 20 de Setembro de 2011, se declarou incompetente em razão da

hierarquia entendendo ser competente este Supremo Tribunal Administrativo para onde os autos foram remetidos.

Neste STA onde foi decidido negar provimento ao recurso, confirmando a decisão recorrida.

Não satisfeita com o assim decidido vem agora a Fazenda Pública através da sua peça de fls. 176 a 179, requerer a reforma do acórdão. **Termina com a seguinte conclusão:**

Ao contrário do que foi expresso no Acórdão ora reclamado, não foi devidamente considerado o facto de no processo existir elementos, a fls. 48 do P.A. que comprovam que existia fundamentação válida, se tivermos até em conta os critérios requeridos no próprio Acórdão reclamado, o que levaria a decidir de forma diversa do deliberado, isto é, que a liquidação de juros compensatórios se encontrava devidamente fundamentada, não podendo o requerido invocar, anteriormente à propositura da presente acção, o seu desconhecimento. Termos pelos quais e, com o duto suprimento de V. Exc. deve o acórdão ora posto em causa ser reformado, no sentido acima exposto.

**Não foram apresentadas contra-alegações.**

**O M.º P.º junto deste STA não emitiu parecer e foram colhidos vistos.**

## **O ACÓRDÃO MOTIVADOR DA REACÇÃO DA IMPUGNANTE É DO SEGUINTE TEOR:**

**Recurso n.º 928/11-30**

**Recorrente: Fazenda Pública**

**Recorrido: A..... (A.....)**

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

### **1 – RELATÓRIO**

A..... (A.....), contribuinte n.º ....., com demais sinais nos autos, deduziu impugnação judicial do indeferimento da reclamação graciosa relativa à liquidação de juros compensatórios n.º 2001 642 000 2925, no valor de Esc. 36.394.556\$00.

Por sentença de 21 de Janeiro de 2011, o Tribunal Tributário de Lisboa, julgou a impugnação procedente, condenando a Fazenda Pública no pedido de anulação do acto impugnado. Reagiu a ora recorrente Fazenda Pública, com a interposição de recurso jurisdicional para o Tribunal Central Administrativo Sul, que por decisão de 20 de Setembro de 2011, se declarou incompetente em razão da hierarquia entendendo ser competente este Supremo Tribunal Administrativo para onde os autos foram remetidos.

As alegações do recurso integram as **seguintes conclusões:**

I. Tal liquidação além de fundamentada, resulta da Lei.

II. E, permitimo-nos invocar o princípio geral de direito consagrado no artigo 6.º do código civil, segundo o qual, “a ignorância ou má interpretação da lei não justifica a falta do seu cumprimento nem isenta as pessoas das sanções nela estabelecidas.”

III. Não pode pois, o recorrido invocar a falta de fundamentação da liquidação dos juros compensatórios, precisamente porque ela resulta da Lei.

**PORÉM V. EX. AS DECIDINDO FARÃO** Termos em que, concedendo-se provimento ao recurso, deve a decisão ser revogada e substituída por acórdão que declare a impugnação improcedente.

**A COSTUMADA JUSTIÇA**

**A recorrida formulou contra-alegações que integram as conclusões seguintes:**

1. Perante o documento que corporiza a liquidação impugnada em causa, não se consegue saber qual a fórmula de cálculo matemático utilizada pela a Administração Fiscal para chegar ao montante de juros compensatórios que imputa ao A....., nomeadamente taxa (s) de juro (s) e número de dias que foram imputados para o seu cálculo.

2. Pelo exposto, estamos na presença de uma preterição de formalidade legal que conduz á anulação do acto tributário nos termos dos artigos 70º nº1, 99 al d) do CPPT e 35 n.º 9 da LGT, devendo a sentença do Tribunal a quo ser confirmada.

**O EMMP neste Supremo Tribunal pronunciou-se remetendo para o parecer do MP no TCA-Sul, (Cfr. fls. 140 e ss) que no essencial acompanha a argumentação da recorrente, entendendo que há suficiente fundamentação do acto de liquidação de juros compensatórios, defendendo em consequência o provimento do recurso e a revogação da sentença que terá incorrido em erro de julgamento.**

### **2 – FUNDAMENTAÇÃO**

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

A) Em 17/10/2001 foi emitida à Impugnante a liquidação de IRC n.º 2001 642 000 2925, no valor de €783.772,83 (Esc. 157.132.345\$00), sendo o montante de €602.237,55 (Esc. 120.737.789\$00)

respeitante a IRC do exercício de 1998, e €181.535,28 (Esc. 36.394.556\$00) respeitante a juros compensatórios (documento de fls 11 do Processo Administrativo).

B) Quanto aos juros compensatórios na liquidação consta ainda o seguinte “Os juros compensatórios são contados desde o termo do prazo da entrega das retenções respectivas até à data da liquidação” (documento de fls 11 do Processo Administrativo).

C) Em 07/03/2002 a Impugnante apresentou reclamação graciosa da liquidação mencionada em A) (documento de fls 2 e ss do Processo Administrativo).

D) Por despacho de 23/09/2002 da Directora de Finanças Adjunta, a reclamação graciosa foi indeferida (documento de fls 38 do Processo Administrativo).

E) A p.i. foi apresentada em 16/10/2002 (carimbo apostado na p.i. a fls 2 dos autos).

### 3 – DO DIREITO

Nos presentes autos discute-se, essencialmente, se uma liquidação de IRC, em cuja notificação são também exigidos juros compensatórios, e na qual, relativamente a estes últimos se indica unicamente o montante dos juros no valor de 36.394.556\$00, e ainda a título de anotação “NOTA”, que os juros compensatórios são contados desde o termo do prazo para entrega das retenções respectivas até à data da liquidação, pode ser considerada fundamentada.

Vejam os.

O clube impugnante ora recorrido bem como o tribunal *a quo* entenderam que não se pode entender que existe fundamentação porque, nomeadamente, na “*liquidação impugnada em causa, não se consegue saber qual a fórmula de cálculo matemático utilizada pela a Administração Fiscal para chegar ao montante de juros compensatórios que imputa ao A....., nomeadamente taxa (s) de juro (s) e número de dias que foram imputados para o seu cálculo*”.

Por seu lado refere a recorrente nas conclusões das suas alegações supra destacadas que:

“*I. Tal liquidação além de fundamentada, resulta da Lei.*”

II. *E, permitimo-nos invocar o princípio geral de direito consagrado no artigo 6.º do código civil, segundo o qual, “a ignorância ou má interpretação da lei não justifica a falta do seu cumprimento nem isenta as pessoas das sanções nela estabelecidas.”*

III. *Não pode pois, o recorrido invocar a falta de fundamentação da liquidação dos juros compensatórios, precisamente porque ela resulta da Lei.”*

Adiantamos já que não assiste razão à recorrente. E, desde logo, quando sustenta que a liquidação além de fundamentada resulta da lei.

Vejam os: Resultar da lei é o requisito da própria existência da liquidação, pois só se resultar da lei a mesma pode ser efectuada, mas isso não significa que esteja fundamentada.

Um acto pode ser legal mas não estar fundamentado, ou seja não estarem exteriorizadas as razões que levaram à prática daquele acto e que possibilitem ao sujeito passivo compreender o “*iter cognoscitivo*” que determinou a liquidação do tributo apurada.

No caso *sub judice*, para se considerar a liquidação em questão, fundamentada relativamente aos juros compensatórios, necessário seria que fosse indicado o o montante do imposto sobre o qual incidem os juros, o que no caso se verifica, mas ainda a taxa ou taxas aplicáveis e o período da sua contagem. Neste sentido o acórdão do STA, de 21 de Abril de 2010, proferido no Proc. n.º 743/09, em que se pode ler “*Para ser atingido tal objectivo a fundamentação deve proporcionar ao destinatário do acto a reconstituição do itinerário cognoscitivo e valorativo percorrido pela autoridade que praticou o acto, de forma a poder saber-se claramente as razões por que decidiu da forma que decidiu e não de forma diferente. Especialmente em matéria de fundamentação de decisões de cálculo de juros compensatórios, o art. 35.º, n.º 9, da LGT estabelece que «a liquidação deve sempre evidenciar claramente o montante principal da prestação e os juros compensatórios, explicando com clareza o respectivo cálculo e distinguindo-os de outras prestações devidas». Assim, é de concluir que a mínima fundamentação exigível em matéria de actos de liquidação de juros compensatórios terá de ser constituída pela indicação da quantia sobre que incidem os juros, o período de tempo considerado para a liquidação e a taxa aplicada, para além da indicação das normas legais em que assenta a liquidação desses juros e que esses elementos devem ser indicados na liquidação, directamente ou por remissão para algum documento anexo*”. E mais recentemente no acórdão do STA de 30 de Novembro de 2011, proferido no Proc. n.º 619/11, pode ler-se “*Como é sabido, as exigências de fundamentação variam conforme as circunstâncias concretas, designadamente o tipo de acto, a não participação do interessado no procedimento anterior ao acto ou, no caso da participação, a extensão desta. No que respeita aos juros compensatórios, admitimos que as exigências de fundamentação sejam reduzidas ao mínimo. Eventualmente, ainda que com algumas reservas, admitimos que nem sequer se exija a referência à norma legal ao abrigo do qual os juros foram liquidados, pois é do conhecimento geral que se o atraso na liquidação do imposto devido for imputável ao contribuinte há lugar à liquidação de juros compensatórios. Admitimos ainda que se considere que a fundamentação do “atraso na liquidação por motivo imputável ao contribuinte” se baste com a mera referência ao acto omitido que o originou, ou seja, com a referência – que a sentença*

na alínea B) dos factos que deu como provados considerou poder extrair-se da notificação, sendo que nessa parte não vem posta em causa – de que os juros compensatórios são «devidos pela falta de retenção na fonte e falta de entrega nos cofres do estado do IRS (Imposto de Capitais), no ano de 1993».(...) No entanto, há ainda uma declaração mínima que se nos afigura indispensável para que se cumpram as exigências legais de fundamentação que visam, afinal, que o contribuinte possa optar conscientemente entre o conformar-se com o acto, aceitando a sua legalidade, ou contra ele reagir administrativa ou contenciosamente. Nesse conteúdo mínimo da declaração fundamentadora deverá conter-se a referência ao montante de imposto sobre o qual foram liquidados os juros compensatórios, à taxa ou taxas aplicáveis e ao período de tempo em que tais juros são exigíveis (Neste sentido, o acórdão desta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 11 de Fevereiro de 2009, proferido no processo com o n.º 1002/08, publicado no Apêndice ao Diário da República de 30 de Abril de 2009 (<http://www.dre.pt/pdfgratisc/2009/32210.pdf>), págs. 241 a 244, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/afda64de2d8db9438025755f0041b823?OpenDocument>). Só perante esses elementos o contribuinte poderá verificar se a liquidação foi ou não efectuada de acordo com a lei e o tribunal, se tal lhe for solicitado, poderá desempenhar a sua tarefa de sindicância dessa legalidade. Ora, no caso sub judice não há indicação de qualquer desses elementos: não há qualquer indicação do montante do imposto sobre o qual foram liquidados os juros compensatórios; não há referência à taxa ou taxas aplicadas na liquidação dos juros; não há qualquer menção das datas que terão sido consideradas como sendo as do início e do termo do prazo de contagem desses juros”.

A jurisprudência destacada surge em harmonia com a melhor doutrina que sustenta que o acto tributário, tem de ser sustentado por um mínimo suficiente de fundamentação expressa, ainda que operada por forma massiva e sendo produto de um poder legalmente vinculado, aspectos estes que só poderão ser valorados dentro do grau de exigibilidade da declaração de fundamentação, quer porque a massividade intui maior possibilidade de entendimento dos destinatários, quer porque a vinculação dispensa a enunciação da motivação do agente que decorrerá imediatamente da mera descrição dos factos - pressupostos do acto (vide *José Carlos Vieira de Andrade no seu «O Dever de Fundamentação Expressa de Actos Administrativos», págs. 153-155*).

Daí a necessidade de que o acto resulte de uma comunicação clara- i. é, não indistinta, confusa, dubitativa, obscura ou ambígua -, congruente- i. é, que se traduza num processo lógico coerente e sensato, justificativo e com aptidão por si para sustentar o acto, dos factos e razões de direito- tudo apreensível pelo discurso justificativo e sem que esteja dispensada uma certa análise ou interpretação dele.

Analisando os elementos de suporte para onde remete a decisão em causa, vê-se que a fundamentação neles contida não é clara e congruente e não permite à impugnante a reconstituição do itinerário cognoscitivo e valorativo percorrido pela Administração Tributária.

Ainda que estejamos perante actos produzidos em grande quantidade, a referida chamada produção de actos em massa, impunha-se um mínimo de fundamentação, que é exigível, tendo em vista permitir ao contribuinte aquilatar da respectiva legalidade para com ela se conformar ou impugná-la.

No caso, no documento de cobrança de IRC, cuja cópia consta a fls. 10 dos autos de impugnação, nenhuma fundamentação se encontra para tal liquidação de juros compensatórios, a não ser a “nota” supra referida podendo considerar-se que foi pura e simplesmente se omitida qualquer fundamentação a tal respeito.

Não se dá assim a conhecer ao contribuinte o montante sobre o qual incidiram os juros, nem qual a taxa aplicada, não permitindo ao contribuinte conhecer em toda a extensão as razões dessa liquidação.

Tendo em conta os requisitos que a norma do artº 35º da LGT prevê para poder haver lugar à liquidação de juros compensatórios, a sua liquidação passa sempre por no caso se verificarem ou não tais requisitos vinculados, o que a Administração Fiscal tem de indagar e externar, de molde a permitir ao contribuinte atingir aquele desiderato visado pela fundamentação, obrigatória, ainda que possa ser sucinta. Não o tendo feito, no caso, nada tendo aduzido para tal fundamentação, há falta de fundamentação dessa liquidação de juros, sendo a mesma de anular, pelo que a decisão que assim decidiu não merece censura, sendo de confirmar.

#### **4- DECISÃO:**

Pelo exposto, acordam os juízes deste STA em negar provimento ao recurso, confirmando a decisão recorrida, nos termos supra expostos.

Sem Custas.

Lisboa 29/02/2012

Ascensão Lopes

Lino Ribeiro

Casimiro Gonçalves”

## DECIDINDO A PRESENTE REFORMA DE ACÓRDÃO

Sob a epígrafe de reforma de acórdão vem a recorrente arguir, que não foi devidamente considerado o facto de no processo existirem elementos, a fls. 48 do P.A. que comprovam que existia fundamentação válida, se tivermos até em conta os critérios requeridos no próprio Acórdão reclamado, o que levaria a decidir de forma diversa do deliberado, isto é, que a liquidação de juros compensatórios se encontrava devidamente fundamentada, não podendo o requerido invocar, anteriormente à propositura da presente acção.

Diremos desde já que não assiste qualquer razão à requerente da reforma do acórdão.

Não lhe assiste razão quando sustenta a desconsideração do documento que referencia porquanto o conhecimento de direito efectuado por este STA considerou a matéria de facto dada por assente na sentença recorrida a qual foi aceite pelas partes o que determinou a decisão sumária de 20/09/2011 que considerou ser incompetente em razão da hierarquia o TCA-Sul para conhecimento do recurso interposto pela Fazenda Pública. Ora na matéria de facto fixada não foi considerado o conteúdo do doc de fls. 48 do processo de reclamação apenso.

Ou seja, não estava em causa no recurso apresentado para este Supremo Tribunal apreciar um determinado documento e a sua relevância probatória, o que lhe está vedado por lei. Mais se dirá que no recurso apresentado pela Fazenda Pública, da sentença de 1ª instância, esta sempre o consolidou na argumentação de que a liquidação dos juros compensatórios estava devidamente fundamentada e resultava da lei, sendo que com os dizeres que constam no documento de cobrança que contém a liquidação (fls. 48 dos autos) e que a liquidação dos juros resulta da lei sendo que a ignorância ou má interpretação da lei não justifica a falta do seu cumprimento nem isenta as pessoas das sanções nela estabelecidas.

Do mesmo modo foi esta a argumentação que conduziu ao indeferimento da reclamação graciosa apensa. Ali se pode ler (...) *“quanto à invocada preterição de formalidades legais, pelo facto da notificação da liquidação não conter a fórmula matemática do cálculo dos juros compensatórios, nomeadamente “a taxa de juro e o número de dias” cumpre referir:*

*Decorre da lei invocada para o respectivo cálculo matemático, a fundamentação do acto, não sendo por isso necessária tal evidenciação.*

*Ainda assim, sem conceder que tal preterição existiu, anexamos à presente informação, a demonstração do cálculo dos juros compensatórios”.*

Só aqui é feita referência à demonstração do cálculo dos juros compensatórios efectuada no documento de fls. 48 do processo de reclamação e ainda assim retira-se que a elaboração do mesmo terá sido um acto isolado e de zelo do Sr. Funcionário que elaborou a proposta de decisão de indeferimento da reclamação.

Depois em lado algum nos presentes autos suscitou a Fazenda Pública a questão do valor probatório ou fundamentador do documento a que agora faz referência e conformou-se com a matéria de facto dada como assente na 1ª Instância pelo que o que agora suscita em relação ao mesmo documento surge como uma questão nova não apreciada noutras instâncias e como tal insusceptível de ser considerada neste STA.

Com efeito, nas suas alegações de recurso da sentença também não invocou o documento a que agora faz referência. Ou seja tal documento surge no processo administrativo apenso a fls. 48 mas avulsamente, não tendo integrado a notificação da liquidação. Ora, não tendo sido considerado na sentença recorrida nem invocado no recurso para este STA (o que a ter sucedido implicaria um julgamento distinto do que foi efectuado quanto à incompetência em razão da hierarquia do TCA sul para onde originariamente o recurso foi encaminhado) não pode agora motivar uma reforma do acórdão proferido a qual não tem razão de ser, nem merece ser atendida por a decisão proferida ser suficientemente clara e inteligível e não obstante o teor das disposições combinadas dos artigos 669.º, n.º 2, b) e 716.º do Código de Processo Civil, não ocorreu manifesto lapso do juiz na determinação da norma aplicável ou na qualificação jurídica dos factos, e o documento que consta do processo dever qualificar-se de avulso e não implicar necessariamente decisão diversa da proferida não sendo imputável ao juiz, qualquer lapso manifesto em não o ter tomado em consideração antes resultando esta desconsideração da falta de invocação do mesmo pela Fazenda Pública.

Como se refere no acórdão já supra citado do STA de 28/01/2009 tirado no recurso 0667/08, “A inovação é justificada no relatório do Decreto-Lei n.º 329-A/95, de 12 de Dezembro, nos termos seguintes:

Sempre na preocupação de realização efectiva e adequada do direito material, e no entendimento de que será mais útil à paz social e ao prestígio e dignidade que a administração da justiça co-envolve, corrigir que perpetuar um erro juridicamente insustentável, permite-se, embora em termos necessariamente circunscritos e com garantias de contraditório, o suprimento do erro de julgamento, mediante a reparação da decisão de mérito pelo próprio juiz decisor, ou seja, isso acontecerá nos casos em que, por lapso manifesto de determinação da norma aplicável ou na

qualificação jurídica, a sentença tenha sido proferida com violação de lei expressa ou naqueles em que dos autos constem elementos, designadamente de índole documental que, só por si e inequivocamente, impliquem decisão em sentido diverso e não tenham sido considerados igualmente por lapso manifesto.

E, como tem entendido tanto este Supremo Tribunal Administrativo como o Tribunal Constitucional, prevê-se assim a reforma da decisão nas situações de manifesto erro de julgamento de questões de direito, erro esse que terá, portanto, de ser evidente, patente e virtualmente incontroverso.

Cfr. respectivamente, os acórdãos de 16 de Novembro de 2000 – recurso n.º 46.455, de 17 de Março de 1999 – recurso n.º 44.495, e de 11 de Julho de 2001 – recurso n.º 46.909.

E Lopes do Rego, Comentário ao Código de Processo Civil, 1999, p. 444 “(acórdão desta Secção do STA de 26/9/07, proferido no recurso n.º 828/06)”.

Ora, da leitura do nosso acórdão reformando não se extrai que tenham sido cometidos erros desse tipo.

E o pedido de reforma do acórdão apenas logra aplicação, como vimos, quando, por lapso manifesto do juiz, tenha ocorrido erro na determinação da norma aplicável ou qualificação jurídica dos factos, ou quando dos documentos e outros elementos do processo se imponha decisão diversa da proferida por não terem sido tomados em consideração, em resultado, também, de lapso manifesto do juiz, o que no caso não sucedeu e nunca lhe seria imputável atento o que supra ficou dito.

Por tudo o exposto a pretensão da recorrente não pode proceder.

#### **DECISÃO:**

Pelo exposto, acordam os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do STA em indeferir o pedido de reforma do acórdão.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 9 de Janeiro de 2013. — *Ascensão Lopes* (relator) — *Lino Ribeiro* — *Casimiro Gonçalves* (voto a decisão).

#### SEGUE ACÓRDÃO DE 14 DE FEVEREIRO DE 2013.

**A..... (A.....)**, contribuinte n.º ....., com demais sinais nos autos, deduziu impugnação judicial do indeferimento da reclamação graciosa relativa à liquidação de juros compensatórios n.º 2001 642 000 2925, no valor de Esc. 36.394.556\$00.

Por sentença de 21 de Janeiro de 2011, o Tribunal Tributário de Lisboa, julgou a impugnação procedente, condenando a Fazenda Pública no pedido de anulação do acto impugnado. Reagiu a ora recorrente Fazenda Pública, com a interposição de recurso jurisdicional para o Tribunal Central Administrativo Sul, que por decisão de 20 de Setembro de 2011, se declarou incompetente em razão da hierarquia entendendo ser competente este Supremo Tribunal Administrativo para onde os autos foram remetidos.

Neste STA por acórdão de 29/02/2012 foi decidido negar provimento ao recurso, confirmando a decisão recorrida. Quanto a custas decidiu-se ali: “Sem Custas”.

Não satisfeita com o assim decidido vem a Fazenda Pública através da sua peça de fls. 176 a 179, requerer a reforma do acórdão. Por decisão de 9/01/2013 foi decidido indeferir o pedido de reforma do acórdão supra referido e ali se decidiu “Custas pela recorrente”.

É com esta decisão de condenação em custas que a Fazenda Pública não se conforma e que motiva o seu pedido de rectificação deste último acórdão quanto a custas.

Assiste-lhe inteira razão. Só por lapso se inseriu no acórdão a sua condenação em custas já que a presente impugnação judicial foi interposta em 01/01/2004 ou seja no domínio do Código das Custas Judiciais aprovado pelo D.L. 224-A/96 de 26/11. Por atenção ao disposto na alínea a) do n.º 1 do artº 2º do CCJ o Estado (onde se inclui a Fazenda Pública) está isento de custas.

Assim sendo deve ser rectificado o acórdão de 09/01/2013 no sentido pretendido pela Fazenda Pública.

#### **4 – DECISÃO:**

Pelo exposto acordam os Juizes deste STA em rectificar o acórdão 09/01/2013 pela seguinte forma: Onde se lê: “Custas pela recorrente” deverá doravante ler-se: “Sem custas”.

Proceda-se à rectificação e notificação.

Lisboa, 14 de Fevereiro de 2013. — *Ascensão Lopes* (relator) — *Lino Ribeiro* — *Casimiro Gonçalves*.

## Acórdão de 9 de Janeiro de 2013.

### Assunto:

*Recurso de revista excepcional. Requisitos.*

### Sumário:

*Não pode ser admitido o recurso de revista interposto ao abrigo do disposto no art.º 150º do CPTA se a questão que a Recorrente coloca tem natureza casuística, com contornos particulares no contexto factual e jurídico do caso concreto, reconduzindo-se a uma tarefa de interpretação de uma norma jurídica que não revela especial ou particular complexidade do ponto de vista intelectual e jurídico, sem impacto ou interesse comunitário significativo, nem se antevê a necessidade de intervenção do Supremo Tribunal Administrativo para uma melhor aplicação do direito, por não se visonar na apreciação feita pelo tribunal recorrido qualquer erro grosseiro ou decisão descabidamente ilógica, ostensivamente errada ou juridicamente insustentável que imponha a admissão da revista como claramente necessária para uma melhor aplicação do direito.*

Processo n.º 1059/12.

Recorrente: A....., S.A.

Recorrida: Fazenda Pública.

Relatora: Ex.<sup>ma</sup> Sr.<sup>a</sup> Cons.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Dulce Neto.

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

1. A....., S.A., com os demais sinais dos autos, interpõe recurso de revista excepcional, ao abrigo do disposto no artigo 150.º do CPTA, do acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul que julgou procedente o recurso interposto pela Fazenda Pública da sentença prolatada pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra que julgara procedente a impugnação judicial deduzida pela ora Recorrente contra a liquidação adicional de IRC resultante da correcção do lucro tributável, por desconsideração de encargos financeiros, no montante de €18.837.428,88, relativo ao exercício do ano de 2006.

1.1. Rematou as alegações de recurso com as seguintes conclusões:

1. Nos termos do n.º 1 do art. 150º do CPTA, o recurso de revista para o STA é um meio reactivo que depende do preenchimento de um conjunto de pressupostos taxativamente previstos;

2. Exige-se que esteja em causa a apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou que a admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do Direito;

3. O Supremo Tribunal Administrativo vem entendendo que só questões juridicamente melindrosas” ou “socialmente relevantes”, que permitam “a expansão da controvérsia em discussão” justificam, o recurso de revista;

4. Para tanto, necessário é [que] exista “doutrina e/ou jurisprudência que se tenha vindo a pronunciar em sentido divergente” do acórdão recorrido, gerando, deste modo, “incerteza e instabilidade na resolução da questão controvertida e que, em consequência, seja necessário clarificá-la de forma a obter a melhor aplicação do direito”;

5. Isto é, segundo a firmada jurisprudência do STA, tem que estar em causa uma questão de relevância jurídica, entendida como “relevância prática”, de onde decorra a “utilidade jurídica da revista”, e que seja susceptível de se repetir “num número indeterminado de caos futuros, o que justifica, também, a revista em termos de garantia de uniformização do direito”;

6. A questão controvertida no presente processo, consiste em saber se uma sociedade que tem por objecto a gestão de participações financeiras, que recorre ao crédito para, com os meios financeiros assim obtidos, efectuar em sociedades por si dominadas, prestações acessórias de capital, sujeitas ao regime das prestações suplementares, pode, nos termos do art. 23º do Código do IRC, considerar como custo fiscal encargos financeiros (juros) resultantes desse crédito;

7. O acórdão recorrido considerou que tais encargos não são custo fiscal, posição essa que não é acompanhada pela doutrina;

8. O entendimento do acórdão recorrido vai, também, num sentido diferente do expresso no Acórdão do STA de 7/2/2007 (Processo n.º 01046/05), que considerou não dedutíveis, para apuramento do lucro tributável, os juros suportados para financiar prestações acessórias numa sociedade afiliada, não

porque essas prestações não venciam juros, mas porque as considerou alheias à actividade da sociedade prestadora, em virtude do seu objecto não incluir a gestão de participações sociais;

9. Ora, sendo conhecido que uma componente essencial do funcionamento racional das sociedades é a existência de capitais próprios reforçados; sendo sabido que nos grupos societários as sociedades dominantes reforçam o capital próprio das participadas com as prestações acessórias de capital e que, para tanto, recorrem a empréstimos e suportam os inerentes juros, e que está em causa, portanto, a interpretação do artigo 23º do CIRC, pelo que

10. estamos perante uma questão controversa, de utilidade prática, cuja frequência é susceptível de ser repetida num número indeterminado de casos futuros, razão pela qual a admissão do presente recurso e a subsequente apreciação do mesmo deve ser aceite, por estarem preenchidos os requisitos estabelecidos no artº 15º do CPTA;

11. Relativamente aos fundamentos materiais do presente recurso, constata-se que o acórdão recorrido, não obstante reconhecer que a dedutibilidade fiscal de um custo depende apenas de uma relação justificada com a actividade produtiva da empresa e que tal acontece quando as operações societárias se insiram no respectivo escopo societário, e não obstante o objecto e a actividade da recorrente ser a gestão de participações sociais, não aceitou a dedutibilidade fiscal dos custos incorridos pela recorrente;

12. Os custos em causa são encargos financeiros suportados pela recorrente na obtenção de crédito, tendo utilizado os meios assim obtidos para realizar prestações acessórias de capital em participadas;

13. E esta posição do acórdão recorrido foi tomada, não obstante a própria Administração Tributária reconhecer o óbvio, isto é, que um activo financeiro corporizado numa participação de capital constitui uma fonte produtora de rendimento;

14. O acórdão recorrido não seguiu, assim, a orientação firmada no acórdão do STA de 7/2/2007, Processo n.º 01046/05, que assenta a dedutibilidade fiscal dos custos na actividade e no objecto social, no caso, impondo como exigência que tal objecto seja a gestão de participações sociais;

15. Por outro lado, o acórdão recorrido considera, mas, salvo o devido respeito, mal, que não estavam em causa participações sociais, mas sim os seus “acessórios”.

16. Ora, as prestações acessórias de capital consubstanciam investimentos financeiros realizados pelo prestador, pelo que o regime da aceitabilidade fiscal dos custos incorridos para realizar tais prestações acessórias é o mesmo de quando está em causa a aquisição de uma participação social;

17. Os custos incorridos pelo prestador estão, indiscutivelmente, directamente conexicionados com a sua actividade, isto é, a gesto de participações sociais;

18. Como tem assinalado a doutrina, com as prestações há um reforço do capital próprio da participada e um incremento do valor da parte do capital da participada;

19. Ora, esse activo financeiro é uma fonte produtora de rendimentos, pelo que, em termos de decisão de investimento, o confronto entre o desembolso inicial e os fluxos que o mesmo pode originar é idêntico ao que acontece em investimento de activos físicos operacionais ou na aquisição de uma parte de capital;

20. Por isso, acentua a referida doutrina, se a lógica económica da decisão e a forma de financiamento são idênticas, se em todos esses casos se potenciou a obtenção de proveitos, não há razão para que os juros sejam dedutíveis nuns casos e o não sejam em outros;

21. Sendo certo que a correcta interpretação do artº 23º do CIRC, não pode deixar de conduzir à aceitação fiscal dos custos incorridos pela recorrente, na medida em que eles se inserem no seu objecto social e na sua actividade, e são indispensáveis à obtenção de proveitos e à manutenção da fonte produtora;

22. A decisão recorrida incorreu, assim, num erro de julgamento, ao interpretar, nos termos em que o fez, o art. 23º do CIRC.

Nestes termos, deve o presente recurso de revista ser admitido e posteriormente ser julgado procedente e, em consequência, ser revogado o Acórdão recorrido.

**1.2.** A Recorrida não apresentou contra-alegações.

**1.3.** O Exmo. Procurador-Geral-Adjunto junto do Supremo Tribunal Administrativo emitiu parecer no sentido de que o recurso de revista não deve ser admitido, por não se verificarem os respectivos pressupostos.

**1.4.** Colhidos que foram os vistos dos Exmºs Juízes Conselheiros Adjuntos, cumpre decidir em conferência, tendo em conta que constitui jurisprudência actualmente pacífica nesta Secção de Contencioso Tributário que o recurso de revista excepcional, previsto no artigo 150.º CPTA, é admissível no âmbito do contencioso tributário.

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



tais pressupostos, em termos de apreciação liminar sumária, à formação prevista no n.º 5 do referido preceito legal

Tal preceito prevê, assim, a possibilidade recurso de revista excepcional para o STA quando esteja em causa *a apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito*. Razão por que a jurisprudência tem reiteradamente sublinhado a excepcionalidade deste recurso, referindo que ele só pode ser admitido nos estritos limites fixados no preceito. Trata-se, efectivamente, não de um recurso ordinário de revista, mas antes, como o legislador deixou sublinhado na Exposição de Motivos das Propostas de Lei n.º 92/VIII e n.º 93/VIII, de uma “*válvula de segurança do sistema*”, que só deve ser accionada nos estritos limites do preceito, sob pena de se desvirtuarem os fins tidos em vista pelo legislador.

Por conseguinte, este recurso só é admissível se for ***claramente necessário para uma melhor aplicação do direito*** ou se estivermos perante uma questão que, pela sua ***relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental***, sendo que esta importância fundamental tem de ser detectada não perante o interesse teórico da questão, mas perante o seu interesse prático e objectivo, medido pela utilidade da revista em face da capacidade de expansão da controvérsia ou da sua vocação para ultrapassar os limites da situação singular.

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

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

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

Deste modo, e como repetidamente tem sido afirmado pela jurisprudência, o que «*em primeira linha está em causa no recurso excepcional de revista não é a solução concreta do caso subjacente, não é a eliminação da nulidade ou do erro de julgamento em que porventura caíram as instâncias, de modo a que o direito ou interesse do recorrente obtenha adequada tutela jurisdicional. Para isso existem os demais recursos, ditos ordinários. Aqui, estamos no campo de um recurso excepcional, que só mediamente serve para melhor tutelar os referidos direitos e interesses. Em primeira linha, o que se visa é submeter à apreciação do tribunal de revista excepcional a apreciação de uma questão que, pela sua importância jurídica ou social, tenha importância fundamental; ou permitir a pronúncia desse mesmo tribunal quando ela seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito.*» - cfr. Acórdão desta Secção do STA de 30/05/2007, no proc. n.º 357/07.

Vejamos se tais requisitos se verificam no caso vertente.

A questão controvertida consiste em saber se os *encargos financeiros* decorrentes de empréstimos que uma sociedade – que tem por objecto a gestão de participações financeiras – contraiu para efectuar em sociedades por si dominadas prestações acessórias de capital sujeitas ao regime das prestações suplementares, podem ser considerados como um custo fiscal nos termos do que dispõe o art. 23º do CIRC.

No caso vertente, é incontroverso, face à matéria fáctica assente nas instâncias, que a impugnante, ora recorrente, integra, na qualidade de sociedade dominante, um grupo de sociedades sujeito ao Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades, exercendo a actividade de detenção e gestão de participações financeiras, e porque o seu Conselho de Administração deliberou, em 14/7/2006, realizar prestações acessórias de capital em sociedades suas dominadas, assumiu encargos financeiros com empréstimos bancários no montante de €18.837.428,88, que considerou como gasto indispensável à realização dos seus proveitos e que, como tal, deduziu fiscalmente nos termos do art. 23º do CIRC.

A Administração Fiscal, contudo, entendendo que os referidos encargos financeiros não constituem custo fiscalmente dedutível, procedeu à respectiva liquidação adicional de imposto, que a ora Recorrente impugnou judicialmente.

A sentença de 1ª instância julgou a impugnação procedente, por entender, em suma, que os empréstimos contraídos pela ora Recorrente que originaram os encargos financeiros em causa nos autos se destinaram a efectuar prestações suplementares de capital nas sociedades de que detinha participações sociais e que redundaram em investimentos financeiros aptos a produzir lucros e/ou mais valias, constituindo, por isso, custos indispensáveis para a realização dos proveitos da Impugnante, e que, por conseguinte, devem ser aceites como custo fiscal nos termos do art. 23º do CIRC.

Dessa sentença recorreu a Fazenda Pública para o TCAS, sustentando que fora cometido um erro de julgamento, por errada interpretação dos elementos probatórios constantes dos autos e da matéria de facto constante do probatório, com a consequente errónea aplicação do direito, porquanto, na sua perspectiva, os ditos encargos financeiros derivaram de empréstimos contraídos pela Impugnante e cedidos, sem qualquer remuneração, às suas participadas, constituindo, por isso, prestações acessórias, pelo que os referidos empréstimos, geradores dos custos em análise, não estão relacionados com a actividade social da Impugnante, não são susceptíveis de criar proveitos para a mesma nem se revelam indispensáveis à manutenção da sua fonte produtora, pelo que, no seu entender, a sentença violou o disposto no art. 23º do CIRC.

O acórdão do TCA Sul, dando provimento ao recurso, revogou a sentença e manteve a liquidação adicional impugnada, aduzindo a seguinte argumentação: «(...) não obstante a ora recorrida também englobar no seu objecto social a gestão de participações em outras sociedades, não se encontram aqui em causa essas participações em si mesmas, mas sim os seus acessórios, ou sejam, os encargos financeiros relativos aos empréstimos bancários contraídos e que foram aplicados nessas associadas, directamente para o prosseguimento normal das actividades destas, e que é onde, desde logo, directamente, os normais efeitos irão ter lugar (susceptibilidade de gerarem lucros) numa relação causal ou de dependência, pelo que tais encargos eram a estas sociedades que directamente deveriam ser imputados que não à sociedade dominante, sob pena de passarem a ser imputadas a esta os efeitos dos exercícios das actividades na prossecução do objecto social dessas participadas, passando a haver um assunção de passivo de umas por outra, com resultados fiscais diferentes dos que se obteriam caso o financiamento estivesse alocado às sociedades que deles necessitam, para o exercício das suas actividades, já que mesmo no domínio da determinação do lucro tributável deste regime especial de tributação, o lucro tributável do grupo é calculado pela sociedade dominante, mas através da soma algébrica dos lucros tributáveis e dos prejuízos fiscais apurados nas declarações periódicas individuais de cada uma das sociedades pertencentes ao grupo, nos termos do disposto no art. 64.º, n.º 1 do CIRC.», acrescentando ainda que, «(...) tal custo com os referidos encargos, directa e imediatamente, constitui um custo fiscal, não da ora recorrida mas sim dessas sociedades participadas, que depois irão balancear com os respectivos proveitos, numa relação causal de certo meio para atingir certo fim (resultados ou proventos), donde se surpreende a dita indispensabilidade nas sociedades participadas, desta forma, não o podendo ser, também, para a ora recorrida(...).».

Razão por que se conclui, sumariando o acórdão, que «Tendo a sociedade dominante deliberado efectuar prestações acessórias de capital com o regime das prestações suplementares nas suas associadas para, além do mais, reforçar o seu capital social, os encargos relativos aos empréstimos contraídos para o efeito, porque directamente conexionsados com o exercício da actividade das associadas, constitui um custo fiscal destas, que não da sociedade dominante.».

Neste recurso de revista, é agora a Recorrente que vem assacar ao acórdão recorrido o erro de julgamento, por incorrecta interpretação do art. 23º do CIRC, continuando a defender que as prestações acessórias de capital que efectuou nas sociedades participadas se inscrevem no âmbito do seu objecto social de gestão de participações sociais, constituindo uma fonte produtora dos seus rendimentos, motivo pelo qual, no seu entender, os encargos financeiros assumidos com os empréstimos que contraiu para o efeito são dedutíveis, enquadrando-se no conceito de custo fiscal contemplado no art. 23º do CIRC.

E advogando que a matéria assume relevância jurídica pela sua repetição, controvérsia e impacto social, reclamando, também por isso, uma interpretação pacificadora e uniforme pelo STA, coloca, para resolução neste recurso, a questão de saber se os encargos financeiros decorrentes de empréstimos que uma sociedade que tem por objecto a gestão de participações financeiras contraiu para efectuar, em sociedades por si dominadas, prestações acessórias de capital, sujeitas ao regime das prestações suplementares, são considerados como custo fiscal à luz do que dispõe o art. 23º do CIRC.

Ora, salvo o devido respeito, a questão que a Recorrente coloca têm uma natureza casuística, com contornos particulares no contexto factual e jurídico do caso concreto, não sendo previsível que a sua solução tenha ou possa vir a ter repercussão noutras situações, atenta a natureza singular do caso.

Por outro lado, tais questões reconduzem-se a uma tarefa de interpretação de uma norma jurídica que não revela especial ou particular complexidade do ponto de vista intelectual e jurídico, sem dificuldade ou relevância superior à comum, não se antevendo, por conseguinte, utilidade na intervenção

deste Supremo Tribunal que extravase do âmbito da relação que se encontra em litígio nos autos. Isto é, o interesse da matéria não ultrapassa as fronteiras deste concreto e singular litígio e a questão colocada não se apresenta como particularmente controversa ou problemática, não demandando a realização de operações exegéticas de especial dificuldade. O que tudo nos leva a concluir no sentido de que tais questões não revestem uma *relevância jurídica fundamental* face à definição que acima deixámos explicitada.

E também não se vislumbra uma *relevância social fundamental* na apreciação da dita questão, por não se detectar qualquer interesse comunitário significativo nessa apreciação e resolução, pois os interesses em jogo não ultrapassam os limites do caso concreto.

Por fim, não se antevê a necessidade de intervenção deste Supremo Tribunal para uma melhor aplicação do direito no sentido objectivo que acima se assinalou. Desde logo, porque a jurisprudência mais recente tem feito uma interpretação consensual do preceito, em sentido análogo ao da decisão recorrida, isto é, de que à luz do art. 23º do CIRC não são de considerar como fiscalmente relevantes os custos com encargos financeiros (como juros e imposto selo) de empréstimos bancários contraídos por uma sociedade e aplicados no financiamento gratuito de sociedades suas associadas – cfr. os acórdãos do STA proferidos em 30/11/2011, no rec. n.º 0107/11, e em 30/05/2012, no rec. n.º 0171/11, bem como a jurisprudência e doutrina aí citadas.

E porque também não se visiona na apreciação feita pelo tribunal recorrido qualquer erro grosseiro ou decisão descabidamente ilógica, ostensivamente errada ou juridicamente insustentável que imponha a admissão da revista como *claramente necessária para uma melhor aplicação do direito*, fica afastada a necessidade de este Tribunal intervir nesse quadro.

Por todo o exposto, não correspondendo o recurso excepcional de revista à introdução generalizada de uma nova instância de recurso e não podendo ser utilizado para a imputação de erros de julgamento ao acórdão recorrido sem a verificação dos requisitos previstos no art.º 150.º do CPTA, não pode ser admitido o presente recurso.

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

Custas pela Recorrente.

Lisboa, 9 de Janeiro de 2013. — *Dulce Neto* (relatora) — *Alfredo Madureira* — *Valente Torrão*.

## Acórdão de 9 de Janeiro de 2013.

### Assunto:

*Juros indemnizatórios. Situação que lhes deu origem. Termo inicial do período da contagem. Nulidade da sentença. Contradição entre os fundamentos e a decisão.*

### Sumário:

I — *Se a AT, após ter sido deduzido pedido de intimação para restituição do imposto cuja liquidação foi anulada em sede de recurso hierárquico e para pagamento dos juros indemnizatórios devidos, vem a efectuar essa restituição e pagamento dos juros, a intimação, ainda que o requerente discorde do montante pago a título de juros indemnizatórios por considerar que o termo inicial do prazo da respectiva contagem deve iniciar-se em data anterior à que foi considerada, deve ser julgada extinta por inutilidade superveniente na restante parte, devendo a AT suportar as respectivas custas, tudo nos termos dos arts. 287.º, alínea e), e 450.º, n.º 3, do CPC*

II — *Se o tribunal, apesar de ter reconhecido que a pretensão do requerente quanto à restituição do montante do imposto e ao pagamento dos juros indemnizatórios foi satisfeita extrajudicialmente e já na pendência do processo e apesar de ter prosseguido com o conhecimento da intimação apenas na parte respeitante à divergência quanto ao montante dos juros indemnizatórios, omitiu a decisão de extinção parcial da instância por inutilidade superveniente e, a final, julgou a intimação totalmente improcedente, verifica-se a invocada nulidade decorrente da contradição entre os fundamentos e a decisão (cfr. art. 125.º, n.º 1, do CPPT), a determinar a anulação da sentença na parte afectada.*

*III — Sendo inequívoco que a liquidação do imposto não é consequência de erro imputável aos serviços da AT, esta só se constituiu na obrigação de pagar juros indemnizatórios decorrido que foi um ano após a apresentação da reclamação graciosa sem que esta tivesse sido decidida, a menos que o atraso não lhe seja imputável (cfr. art. 43.º, n.º 1, alínea c), da LGT).*

Processo n.º: 1077/12-30.

Recorrente: A.....

Recorrida Fazenda Pública.

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

## 1. RELATÓRIO

1.1 A..... (a seguir Recorrente ou Requerente), na sequência da decisão que, julgando procedente o recurso hierárquico por ela deduzido contra o indeferimento de reclamação graciosa, anulou a liquidação do Imposto Municipal sobre a Transmissão Onerosa de Imóveis (IMT) por ela liquidado e pago, pediu ao Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto que intimasse a Administração tributária (AT) a restituir-lhe a quantia de € 24.804,41, respeitante ao imposto pago, acrescida de juros indemnizatórios, contados desde a data em que pagou até à data em que venha a ser emitida a respectiva nota de crédito.

Alegou, em síntese, que a AT ainda não lhe restituiu o imposto nem pagou os juros, apesar do tempo decorrido desde a decisão recurso hierárquico e das diversas solicitações nesse sentido efectuadas pela Requerente.

1.2 Entretanto, a AT veio ao processo informar que, em data ulterior à da entrada do pedido de intimação, restituiu à Requerente o montante do imposto por esta pago, bem como lhe pagou os juros indemnizatórios.

1.3 A Requerente discordou de que houvesse sido efectuado o pagamento da totalidade dos juros indemnizatórios devidos, sustentando que o termo inicial da respectiva contagem deveria situar-se, não após um ano sobre a entrada da reclamação graciosa, como o fez a AT, mas antes na data em que ela, Requerente, efectuou o pagamento do imposto. Por isso, requereu que o processo de intimação prosseguisse.

1.4 A Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto julgou improcedente o pedido de intimação. Isto, em síntese, porque considerou que a liquidação dos juros indemnizatórios efectuada pela AT não enferma de ilegalidade alguma, sendo que o direito aos mesmos só se iniciou decorrido um ano sobre a data em que foi apresentada a reclamação graciosa, como decorre do disposto no art. 43.º, n.º 3, alínea c), da Lei Geral Tributária (LGT).

1.5 A Requerente recorreu dessa decisão para o Supremo Tribunal Administrativo e o recurso foi admitido, com subida imediata, nos próprios autos e efeito meramente devolutivo.

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

*«A)- Existe oposição entre os fundamentos e a decisão, provocando a NULIDADE da sentença;*

*B)- O pedido de intimação teve por objecto o pagamento, pela Administração Tributária, dos valores de € 24.562,80 (Vinte e quatro mil quinhentos e sessenta e dois euros e oitenta cêntimos), a título de devolução do capital relativo ao IMT pago e contestado, e de € 4.241,61 (Quatro mil duzentos e quarenta e um euros e sessenta e um cêntimos), a título de juros indemnizatórios;*

*C)- Na pendência da instância a Administração Tributária procedeu ao pagamento da totalidade da quantia pedida a título do capital relativo ao IMT pago e contestado e ainda da quantia de € 2.672,97 (Dois mil seiscentos e setenta e dois euros e noventa e sete cêntimos), a título de juros indemnizatórios (Vide factos provados: alíneas g) e h));*

*D)- A Recorrente apenas não obteve vencimento relativamente a parte dos juros indemnizatórios peticionados, pelo que, decidindo-se em conformidade com os fundamentos, o pedido deveria ter sido considerado parcialmente procedente;*

*E)- Apesar dos fundamentos indicados, a decisão foi no sentido de considerar o pedido totalmente improcedente, o que consubstancia uma NULIDADE da Sentença.*

*F)- Mesmo a decisão de não dar acolhimento à pretensão da Recorrente quanto à totalidade dos juros indemnizatórios peticionados é errada;*

*G)- Baseou-se tal decisão no facto de se entender que é aplicável ao presente caso o disposto na alínea c) do n.º 3 do artigo 43.º da L.G.T., em virtude de não existir erro imputável aos serviços;*

*H)- Houve, no entanto, erro imputável aos serviços na liquidação do IMT em causa.*

*I)- Atentando no documento n.º 160404007445003 junto com a petição de Reclamação Graciosa e ainda na fundamentação da decisão sobre o Recurso Hierárquico, descortina-se o erro imputável aos serviços;*

*J)- No documento em causa constata-se que surge como Sujeito Passivo a ora Recorrente, mas no facto tributário dá-se indicação de “cessão de posição contratual no exercício do direito conferido*

em contrato promessa”, e em observações, na identificação do bem, identifica-se o beneficiário da cessão contratual;

K)- Na fundamentação em causa, relativa à decisão sobre o Recurso Hierárquico, pode ler-se: “Não obstante, mesmo que se tenha efectivamente verificado a cedência da posição contratual, o sujeito passivo seria a “B.....” e não a recorrente...”;

L)- Nos termos do disposto no artigo 4.º, alínea e) do C.I.M.T., assim deveria ser, pelo que a Administração Tributária, na posse de todos os elementos para o efeito, não devia, nem podia, ter aceite o pagamento do imposto pela ora Recorrente nos termos em que se encontrava apresentado o primeiro documento referido, mas, ao aceitá-lo, ocorreu erro dos serviços;

M)- Ocorrendo erro dos serviços a contagem dos juros indemnizatórios procede-se em referência ao estatuído no artigo 61.º, n.º 3 do C.P.P.T., pelo que deve ser dado acolhimento à pretensão da recorrente quanto à contagem dos juros e pagamento da quantia em falta;

N)- É entendimento da Recorrente que, mesmo que não existisse erro imputável aos serviços, a contagem do prazo relativo a juros indemnizatórios deve ser efectuada nos termos do disposto no n.º 3 do artigo 61.º do CPPT.

O)- O artigo 43.º, n.º 3, alínea c) da L.G.T., tal como as restantes alíneas, apenas se refere às situações que dão origem à constituição do direito a juros indemnizatórios, não dizendo respeito ao momento a partir do qual se devem começar a contar tais juros;

P)- Relativamente ao momento de início de contagem do prazo dos juros indemnizatórios, preconiza o n.º 3 do artigo 61.º do C.P.P.T., sem qualquer distinção entre qualquer das situações previstas no artigo 43.º, n.º 3 da L.G.T., que os juros são contados desde a data de pagamento do imposto indevido;

Q)- Uma das regras básicas de direito no que respeita à interpretação de normas jurídicas é a que onde o legislador não distingue, não deve o intérprete distinguir;

R)- O prazo de contagem dos juros indemnizatórios aplicado pelo Tribunal na sua decisão violou frontalmente aquele estabelecido pelo n.º 3 do artigo 61.º do C.P.P.T., que preconiza que a contagem deve operar-se “... desde a data do pagamento do imposto indevido...”

S)- Aplicando-se esta regra ao presente caso significa que a contagem do prazo dos juros indemnizatório deve contar-se desde 11 de Maio de 2004;

T)- Pelo que se encontra, assim, em falta o pagamento de juros indemnizatórios correspondentes ao período desde 11 de Maio de 2004 a 17 de Dezembro de 2005, totalizando o montante de € 1.571,80 (Mil quinhentos e setenta e um euros e oitenta cêntimos), devendo-se intimar a Administração Tributária a proceder ao seu pagamento à Recorrente;

U)- Como consequência de ter julgado totalmente improcedente o pedido de intimação apresentado pela Recorrente, a Doutra decisão recorrida condenou esta na totalidade das custas;

V)- Como se viu supra, na exposição sobre a nulidade da Sentença, a condenação deveria ter sido parcial.

W)- A condenação em custas deriva do não vencimento, e na proporção do mesmo (artigo 446.º, n.º 1 e n.º 2 do C.P.C.);

X)- Devendo o pedido de intimação ter sido julgado apenas parcialmente procedente, a condenação em custas deve igualmente ser parcial, na proporção do decaimento da Recorrente, que remonta a pouco menos de 5,5% face ao valor do peticionado e ao do que não foi considerado;

Y)- Contudo, caso seja dada procedência ao presente recurso, no que à contagem dos juros indemnizatórios diz respeito, a Recorrente não deve ser condenada em custas.

Deve, assim, ser proferido Acórdão que revogue a Doutra Decisão recorrida, substituindo-a por outra que considere procedente a presente acção, ou pelo menos parcialmente procedente, devendo a condenação em custas ser consonante tal decisão».

1.7 A Fazenda Pública não contra alegou.

1.8 A Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto indeferiu a arguição da nulidade da sentença e ordenou a subida dos autos ao tribunal *ad quem*.

1.9 Recebidos os autos neste Supremo Tribunal Administrativo, foi dada vista ao Ministério Público e o Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de que este Supremo Tribunal Administrativo se declare incompetente em razão da hierarquia e declare que a competência para conhecer do presente recurso é do Tribunal Central Administrativo Norte. Isto, porque considerou que a Recorrente invoca factos não levados ao probatório em ordem a demonstrar a existência de erro imputável aos serviços da AT.

1.10 Ouvidas as partes, apenas a Requerente se veio pronunciar, no sentido de que no recurso não se suscita questão alguma relativamente à matéria de facto.

1.11 Dispensaram-se os vistos dos Juízes Conselheiros adjuntos.

1.12 As questões que cumpre apreciar e decidir são as de saber

(i) se este Supremo Tribunal Administrativo é competente em razão da hierarquia para conhecer do presente recurso (questão do conhecimento oficioso, mas que foi suscitada pelo Procurador-Geral Adjunto); na negativa,

(ii) se a sentença enferma de nulidade por contradição entre os fundamentos e a decisão, na medida em que julgou a intimação totalmente improcedente [cfr. conclusões A) a E)]; e, em qualquer dos casos,

(iii) se a sentença recorrida incorreu em erro de julgamento quanto ao termo inicial da contagem dos juros indemnizatórios [cfr. conclusões F) a T)] e

(iv) se a sentença recorrida incorreu em erro de julgamento quando condenou a Requerente na totalidade das custas [cfr. conclusões U) a Y)].

## 2. FUNDAMENTOS

### 2.1 DE FACTO

A sentença recorrida procedeu ao julgamento da matéria de facto nos seguintes termos:

#### «3.1. Factos provados

*Dos elementos juntos aos autos, apurou-se a seguinte matéria de facto relevante para a decisão:*

A) Em 17/11/2000, C....., promitente adquirente da fracção autónoma, designada pelas letras “AM”, do artigo matricial urbano n.º 2957 da freguesia de Aldoar, concelho do Porto, cedeu a sua posição contratual à Requerente.

*Cfr fls 7 dos autos.*

B) Em 11/05/2004, a Requerente, por sua iniciativa, procedeu ao pagamento de I.M.T. no valor de € 24.562,80, em virtude de pretender ceder a sua posição contratual.

*Cfr fls 7 dos autos.*

C) Em 17/12/2004, a Requerente apresentou reclamação graciosa, solicitando o reembolso do I.M.T. pago, alegando que a cedência da posição contratual não foi concretizada.

*Cfr fls 7 dos autos.*

D) Em 21/08/2006, a reclamação graciosa foi indeferida, tendo a Requerente, em 06/10/2006, apresentado recurso hierárquico.

*Cfr fls 8 dos autos.*

E) Por despacho de 17/04/2008, foi deferido o recurso hierárquico, tendo a A.T. determinado a “anulação oficiosa e restituição do IMT pago e contestado”.

*Cfr fls 6 a 11 dos autos.*

F) Em 05/09/2008, foi apresentada a presente intimação.

*Cfr. fls 2 dos autos.*

G) Em 17/09/2008, foi paga à Requerente a quantia de € 24.562,80, relativa ao I.M.T. pago.

*Cfr informação a fls 27 dos autos e fls 34 dos autos.*

H) Em 01/11/2008, foi pago à Requerente o montante de € 2.672,97, relativo a juros indemnizatórios “...calculados sobre o montante base de € 24.562,80, à taxa de 4%, e a contagem dos mesmos teve início em 18/12/2005 e fim em 06/09/2008...”

*Cfr fls 41, 48 e 59 a 62 dos autos.*

#### 3.2. Factos não provados

*Não foi detectada a alegação de factos a dar como não provados e a considerar com interesse para a decisão da causa».*

### 2.2 DE FACTO E DE DIREITO

#### 2.2.1 DAS QUESTÕES A APRECIAR E DECIDIR

A ora Recorrente, pretendendo efectuar a cedência da sua posição contratual enquanto promitente compradora de uma fracção autónoma de um prédio sujeito ao regime da propriedade horizontal, pediu à AT a liquidação do IMT que considerou devido e procedeu ao respectivo pagamento.

Ulteriormente, alegando que a cedência da posição contratual não se concretizou, pediu à AT, mediante reclamação graciosa, a anulação da liquidação e a restituição do montante pago.

Porque a reclamação graciosa foi indeferida, a Requerente interpôs recurso hierárquico, o qual veio a ser deferido, tendo a AT determinado a anulação oficiosa da liquidação e a restituição do imposto pago.

Com o fundamento de que a AT, pese embora essa decisão e o tempo entretanto decorrido, não restituiu o montante do imposto nem pagou os respectivos juros indemnizatórios, a Requerente pediu ao Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto que intimasse a AT a efectuar-lhe essa restituição e pagamento.

No âmbito deste processo de intimação, a AT informou o Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto de que procedera à restituição do montante de IMT pago e ao pagamento dos juros indemnizatórios, tudo em data ulterior à entrada em juízo desse pedido de intimação.

Notificada para dizer o que houvesse por conveniente em face da tomada de posição do Representante do Ministério Público junto do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto – no sentido da extinção da instância por inutilidade superveniente da lide –, a Requerente veio afirmar que não lhe havia sido paga a totalidade dos juros indemnizatórios devidos, pelo que requereu que a intimação prosseguisse em ordem a obter o pagamento da parte que considerou em falta.

A Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto julgou improcedente o pedido de intimação e condenou a Requerente nas custas. Isto, em síntese, porque considerou que a liquidação dos juros indemnizatórios efectuada pela AT não enferma de ilegalidade alguma, sendo que a contagem dos mesmos só se iniciou decorrido um ano sobre a data em que entrou a reclamação graciosa, como decorre do disposto no art. 43.º, n.º 3, alínea c), da LGT.

A Requerente insurge-se contra a sentença por várias razões. Uma de forma, qual seja a nulidade por contradição entre os fundamentos e a decisão, uma vez que, enquanto dos fundamentos resulta que a Requerente só não teria razão quanto a parte dos juros indemnizatórios, a decisão proferida foi no sentido de julgar a intimação totalmente improcedente. Duas de mérito: a primeira, relativa à data a partir da qual devem contar-se os juros indemnizatórios, que entende dever ser aquela em que pagou o imposto; a segunda, quanto à condenação em custas, sustentando que estas não podem ficar a seu cargo senão na parte em que decaiu. Por outro lado, o Procurador-Geral Adjunto neste Supremo Tribunal Administrativo suscitou a incompetência deste tribunal em razão da hierarquia.

Daí que tenhamos enunciado as questões a apreciar e decidir nos termos em que o fizemos no ponto 1.12.

### 2.2.2 DA COMPETÊNCIA EM RAZÃO DA HIERARQUIA

Considerou o Procurador-Geral Adjunto neste Supremo Tribunal Administrativo que no presente recurso estaria em causa matéria de facto, uma vez que, a seu ver, a Recorrente pretende descortinar o *erro imputável aos serviços* (que, dizemos nós, conferiria o direito a juros indemnizatórios desde a data do *pagamento indevido*) com base em factos não levados ao probatório, quais sejam os constantes da fundamentação do recurso hierárquico.

Cumpr, pois, apreciar a questão da competência, questão que é de ordem pública e prioritária em relação a qualquer outra (cfr. art. 13.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (*CPTA*), aprovado pela Lei n.º 15/2002, de 22 de Fevereiro). Cumpr, designadamente, aferir da incompetência em razão da hierarquia, que determina a incompetência absoluta do tribunal, a qual é do conhecimento oficioso e pode ser arguida até ao trânsito em julgado da decisão final, designadamente, como no caso *sub judice*, pelo Ministério Público (cfr. art. 16.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (*CPPT*)).

Como é sabido, nos termos do disposto nos arts. 26.º, alínea b), e 38.º, alínea a), do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (ETAF), aprovado pela Lei n.º 13/2002, de 19 de Fevereiro, e no art. 280.º, n.º 1, do CPPT, a competência para conhecer dos recursos das decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância em matéria de contencioso tributário, compete à Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo quando os recursos tenham por exclusivo fundamento matéria de direito, constituindo uma excepção à competência generalizada dos tribunais centrais administrativos, aos quais cabe conhecer «*dos recursos de decisões dos Tribunais Tributários, salvo o disposto na alínea b) do artigo 26.º*» [art. 38.º, alínea a), do ETAF].

Assim, para aferir da competência em razão da hierarquia do Supremo Tribunal Administrativo, há que olhar para as conclusões da alegação do recurso e verificar se, em face das mesmas, as questões controvertidas se resolvem mediante uma exclusiva actividade de aplicação e interpretação de normas jurídicas, ou se, pelo contrário, implicam a necessidade de dirimir questões de facto, seja por insuficiência, excesso ou erro, quanto à matéria de facto provada na decisão recorrida, quer porque se entenda que os factos levados ao probatório não estão provados, quer porque se considere que foram esquecidos factos tidos por relevantes, seja porque se defenda que a prova produzida foi insuficiente, seja ainda porque se divirja nas ilações de facto que se devam retirar dos mesmos (<sup>1</sup>).

Salvo o devido respeito, contrariamente ao que sustenta o Procurador-Geral Adjunto neste Supremo Tribunal Administrativo, a Recorrente não invoca quaisquer factos novos que não tenham sido considerados pela sentença, antes se limita a pretender extrair dos documentos juntos aos autos, *maxime* da fundamentação expendida pela AT para decidir o recurso hierárquico, consequências jurídicas diversas das extraídas pela Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto. Concretizando, a Recorrente considera que a fundamentação do recurso hierárquico revela que na liquidação do IMT houve erro imputável aos serviços da AT, enquanto a Juíza do Tribunal *a quo* considerou que os elementos constantes dos autos não permitem concluir que a liquidação tenha resultado de erro imputável aos serviços que possa justificar a concessão à ora Recorrente de juros indemnizatórios ao abrigo do disposto nos n.ºs 1 e 2 do art. 43.º da LGT.

Assim, entendemos que não está em causa divergência alguma quanto à matéria de facto, mas unicamente uma questão de direito, qual seja a de saber se a liquidação cuja anulação está na origem do presente pedido de intimação tem ou não na sua origem um erro imputável aos serviços da AT.

O que significa que, desatendendo a arguição do Ministério Público, concluimos pela competência deste Supremo Tribunal Administrativo em razão da hierarquia para conhecer do presente recurso.

### 2.2.3 DA NULIDADE DA SENTENÇA POR CONTRADIÇÃO ENTRE OS FUNDAMENTOS E A DECISÃO

A Recorrente arguiu a nulidade da sentença por considerar que existe contradição entre os fundamentos e a decisão. Isto, em síntese, porque na sentença reconheceu-se que, na pendência da instância, a AT, como era devido, restituiu à ora Recorrente o montante por ela pago a título de IMT e os juros indemnizatórios contados desde a data em que se fez um ano sobre a entrada da reclamação graciosa até à data em que foi emitida a nota de crédito, ou seja, apenas se conheceu do mérito da pretensão da Requerente na parte respeitante aos juros indemnizatórios do período compreendido entre a data do pagamento do IMT e a data em que se completou um ano sobre a apresentação da reclamação graciosa.

É certo que a Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto enunciou como única questão a dirimir a de saber se a AT devia ser intimada a proceder ao pagamento de juros indemnizatórios relativos ao período compreendido entre 11 de Maio de 2004 e 17 de Dezembro de 2005 (ou seja, ao período compreendido entre a data do pagamento do IMT e a data em que se completou um ano sobre a apresentação da reclamação graciosa) e, talvez por isso e por ter considerado que a pretensão da Requerente a esse propósito improcedia na totalidade, julgou o pedido de intimação totalmente improcedente. Mas, a verdade é que o pedido da Requerente era bem mais abrangente, incluindo também a restituição do imposto e o pagamento dos juros indemnizatórios referentes ao período compreendido entre a data em que se fez um ano sobre a entrada da reclamação graciosa até à data em que foi emitida a nota de crédito. E, nesta parte, a pretensão da Requerente logrou satisfação fora do processo, como, aliás, bem reconheceu a sentença recorrida, ainda que daí não retirando a pertinente conclusão em termos de decisão.

Assim, a nosso ver, a Recorrente tem razão, se bem que os fundamentos que sustenta deveriam suportar a procedência parcial do pedido conduzirão, ao invés, à decisão de extinção da instância por inutilidade superveniente da lide. Vejamos:

Já na pendência no pedido de intimação, a AT restituiu à Requerente o montante por esta pago a título de IMT, bem como pagou-lhe os juros indemnizatórios que entendeu serem devidos e relativamente aos quais, como resulta do que deixámos já dito, existe divergência entre a AT e a Requerente quanto ao termo inicial do prazo por que devem ser contados.

Dessa restituição e pagamento resulta que o pedido da Requerente, na parte em que foi satisfeito extra processualmente, perdeu utilidade, como, aliás, reconheceu a Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto; e essa perda de utilidade determina a extinção da instância nessa parte, de acordo com o disposto na alínea e) do art. 287.º do Código de Processo Civil (CPC), aplicável subsidiariamente, *ex vi* da alínea e) do art. 2.º do CPPT.

Deveria ter sido essa, pois, a decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto: extinção da instância por inutilidade superveniente da lide na referida parte e improcedência do pedido na parte restante. Ao invés, a decisão foi no sentido da improcedência total do pedido.

Verifica-se, pois, com estes contornos, a arguida nulidade da sentença por contradição entre os fundamentos e a decisão, nulidade expressamente prevista no art. 125.º, n.º 1, do CPPT e que ocorre «quando os fundamentos invocados na decisão deveriam conduzir, num processo lógico, à solução oposta da que foi adoptada na decisão» (²). Na verdade, a fundamentação aponta num sentido e a decisão segue direcção diferente.

O recurso será, pois, provido, nesta parte.

Cumpra, em consequência, anular a sentença na parte afectada por este vício formal e, suprindo a nulidade, como o impõe o disposto no art. 731.º, n.º 1, do CPC, modificar a sentença (³) de modo a que na parte decisória e relativamente ao pedido de restituição do imposto e do pagamento de juros indemnizatórios no período compreendido entre a data em que se fez um ano sobre a entrada da reclamação graciosa até à data em que foi emitida a nota de crédito, seja julgada extinta a instância por inutilidade da lide.

Esta modificação da sentença recorrida repercutir-se-á também na condenação em custas, que na sentença se decidiu ficarem a cargo da Requerente.

Na verdade, a perda parcial de utilidade do pedido de intimação é imputável à AT, pois foi ela quem deu causa à intimação – por não ter oportunamente reintegrado a ordem jurídica, na sequência da decisão do recurso hierárquico –, bem como foi ela quem, ao efectuar a restituição do imposto e o pagamento dos juros indemnizatórios na pendência da instância de intimação, deu origem à perda de utilidade desta.

Assim, é sobre ela que recairão as custas respectivas, de acordo com o disposto no art. 450.º, n.º 3, do CPC (⁴), regra que concretiza, nos casos de extinção da instância por impossibilidade ou inutilidade superveniente da lide, o princípio geral em sede de custas, de que as paga quem lhes deu causa.

#### 2.2.4 DO MOTIVO POR QUE SÃO DEVIDOS OS JUROS INDEMNIZATÓRIOS E SUA CONTAGEM

Eis-nos, agora, chegados ao cerne do recurso, qual seja o de saber desde que data se devem contar os juros indemnizatórios: se desde a data em que foi pago o imposto, como sustenta a Recorrente, em primeira linha, com o argumento de que a liquidação resulta de erro imputável aos serviços, se decorrido



que foi um ano sobre a data da apresentação da reclamação graciosa, como foi o entendimento da AT, que foi sufragado pela sentença recorrida.

Diga-se, desde já, que a questão, mais do que a de determinar a data do início da contagem dos juros indemnizatórios, é a de saber qual a situação que está na origem do direito da ora Recorrente aos juros indemnizatórios.

Se bem interpretamos as alegações da Recorrente, esta pretende que lhe são devidos juros indemnizatórios desde a data do pagamento do imposto, pois estes devem ser contados nos termos do art. 61.º, n.º 3, do CPPT, uma vez que a liquidação de IMT teve origem num erro imputável aos serviços [cfr. conclusões H) a M)].

Mais alega a Recorrente que, mesmo que assim não fosse, sempre os juros indemnizatórios deveriam ser contados desde a data do pagamento, uma vez que o art. 43.º, n.º 3, alínea c), da LGT, apenas refere uma situação que origina o direito a juros indemnizatórios, mas não fixa o momento a partir do qual os mesmos devem ser contados, que será sempre o do pagamento, não podendo o intérprete e aplicador da lei estabelecer qualquer distinção onde a lei (art. 61.º, n.º 3, do CPPT) não a estabelece [cfr. conclusões N) a T)].

Por seu turno, a AT e a Juíza do Tribunal *a quo* sustentam que os juros indemnizatórios devidos são-no apenas pelo atraso na decisão da reclamação graciosa, nos termos do disposto no 43.º, n.º 3, alínea c), da LGT, motivo por que a sua contagem não pode fazer-se senão decorrido que seja um ano após a apresentação da reclamação graciosa.

Salvo o devido respeito, a sentença fez correcta interpretação e aplicação da lei à situação *sub judice*, não merecendo crítica. Vejamos:

A liquidação de IMT foi efectuada por iniciativa da Requerente, com base na declaração por ela apresentada para o efeito (cfr. arts. 19.º, n.º 1, e 21.º, n.º 1, do Código do IMT) e a Requerente só pagou o montante liquidado porque quis. Se, ulteriormente, seja porque não se verificou o facto tributário, seja porque o imposto, afinal, não fosse devido, a liquidação foi anulada, o certo é que não poderá afirmar-se que tenha havido erro imputável aos serviços da AT. O erro terá sido, isso sim, da própria Requerente, que apresentou a declaração com base na qual a AT procedeu à liquidação do imposto.

Contrariamente ao que parece supor a Recorrente, quando alguém se apresenta nos serviços da AT a solicitar a liquidação de IMT em ordem à celebração de um negócio, a Administração não fica obrigada a uma exaustiva análise das circunstâncias factuais e das regras jurídicas a fim de averiguar se o imposto é ou não devido, bastando-se com um juízo de primeira aparência<sup>(5)</sup>.

Assim sendo, como é, bem andou a Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto ao considerar que o direito a juros indemnizatórios não se constituiu na esfera jurídica da Requerente ao abrigo de qualquer das situações previstas nos n.ºs 1 e 2 do art. 43.º da LGT, ou seja, em que a obrigação de pagamento de juros resulte de um pagamento indevido de tributo, por erro imputável aos serviços.

Ou seja, sendo certo que o pagamento efectuado pela ora Recorrente foi indevido (daí resultando a imposição da restituição do respectivo montante), a ilegalidade do acto de liquidação não resultou de erro imputável aos serviços tributários, mas de erro imputável à ora Recorrente.

Assim, como também bem salientou a Juíza do Tribunal *a quo*, na situação *sub judice* o direito a juros indemnizatórios resulta do previsto na alínea c) do n.º 3 do mesmo art. 43.º da LGT.

Como afirma JORGE LOPES DE SOUSA, «nos casos em que houve pagamento indevido do tributo, mas o erro foi imputável ao contribuinte (por exemplo, por ter feito uma indicação errada de rendimentos na declaração que apresentou), o interessado pode pedir revisão do acto tributário ao abrigo do disposto no art. 78.º da LGT, só havendo direito a juros indemnizatórios a partir de um ano após o pedido e se o atraso for imputável à administração tributária [art. 43.º, n.º 3, alínea c), da LGT]; esta norma deve aplicar-se também aos casos em que há erro imputável ao contribuinte e foi apresentada reclamação graciosa, em vez de pedido de revisão do acto tributário, e a decisão favorável da reclamação graciosa não é proferida dentro de um ano a contar da data da formulação do pedido»<sup>(6)</sup>.

Ou seja, os juros indemnizatórios devidos à ora Recorrente não encontram a sua justificação no erro imputável aos serviços da AT de que resultou a privação do montante do imposto indevidamente pago. No nosso caso, a privação do montante do imposto indevido, porque imputável ao contribuinte, não justificaria o seu direito a indemnização.

No entanto, a lei entendeu que a demora da AT para decidir a reclamação graciosa deduzida pelo contribuinte, se superior a um ano e a menos que lhe não seja imputável, é passível de censura, revelando culpa da AT, a justificar o direito de indemnização ao contribuinte, mediante a atribuição de juros.

Parafraseando JORGE LOPES DE SOUSA, a ponderação de culpas do contribuinte (que deu origem à liquidação que se revelou indevida) e da AT (na demora injustificada da decisão da reclamação graciosa), num juízo em tudo paralelo ao prescrito pelo art. 570.º, n.º 1, do Código Civil, levou o legislador a considerar que, decorrido o prazo de um ano sem que a reclamação graciosa esteja decidida, a culpa da AT excede a do contribuinte e justifica, a partir desse momento, que se lhe imponha a obrigação de pagar juros indemnizatórios.

Tendo presentes os motivos que justificam a concessão de juros indemnizatórios no caso *sub judice*, bem se compreende por que a respectiva obrigação apenas se constituiu decorrido que foi um ano sob a apresentação da reclamação graciosa.

A Recorrente insiste que não há que distinguir entre as diversas situações previstas no art. 43.º para efeitos de início da contagem do prazo dos juros indemnizatórios, que sempre deverá ser feita nos termos do n.º 3 do art. 61.º do CPPT.

Mas, como resulta do que deixámos dito, não é assim, sendo que, como adverte JORGE LOPES DE SOUSA, no art. 61.º do CPPT «*fixam-se os prazos em que devem ser pagos os juros indemnizatórios e os termos inicial e final da respectiva contagem, mas estes prazos têm de ser entendidos em consonância com o direito a juros indemnizatórios previsto no art. 43.º da LGT*»<sup>(7)</sup>.

O mesmo Autor, de forma expressa e inequívoca, afasta o entendimento defendido pela Recorrente, dizendo: «*Poderia aventar-se, numa interpretação conjugada do n.º 5 do art. 63.º do CPPT (n.º 3 na redacção inicial) com a alínea c) do n.º 3 do art. 43.º da LGT que, também quando houver lugar a juros indemnizatórios nos termos da alínea c) do n.º 3 do art. 43.º da LGT, «os juros serão contados desde a data do pagamento do imposto indevido até à data da emissão da respectiva nota de crédito*».

*No entanto, essa hipotética solução seria incongruente, pois o que resulta desta alínea c) é que não há lugar a juros indemnizatórios (isto é, considera-se legislativamente não se estar perante uma privação indevida da quantia paga, que é o suporte da atribuição do respectivo direito) se a revisão do acto tributário não demorar mais de um ano a contar do respectivo pedido. Por isso, quando passa a haver direito a juros indemnizatórios, este tem como causa directa uma demora da administração tributária que se considera censurável, que provoca prolongamento da falta de disponibilidade da quantia paga pelo contribuinte que passa a considerar-se ilegítima. Assim, estando o direito a juros indemnizatórios conexionado com a privação indevida da quantia paga, só se pode justificar a atribuição do direito relativamente ao período de tempo em que legalmente se considera que essa indisponibilidade passou a ser indevida»<sup>(8)</sup>.*

Por tudo o que vimos de dizer, concluímos que bem andou a Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto ao julgar improcedente a intimação no que respeita ao pedido de pagamento dos juros respeitantes ao período compreendido entre 11 de Maio de 2004 e 18 de Dezembro de 2005.

A sentença recorrida, nessa parte, fez correcta interpretação e aplicação da lei – mediante discurso que, pela sua clarividência, é merecedor de elogio – pelo que merece integral confirmação.

#### 2.2.5 DA CONDENAÇÃO EM CUSTAS

A Recorrente sustentou ainda que a condenação em custas enferma de erro, pois não podia ser condenada na totalidade das custas, mas apenas nas correspondentes à parte em que decaiu.

A resposta a esta questão ficou já dada quando, apreciando a nulidade da sentença invocada pela Recorrente, concluímos que as custas pela extinção parcial da instância por inutilidade superveniente ficarão a cargo da AT, motivo por que a Recorrente só as suportará na parte restante, ou seja, na parte em que o seu pedido improcedeu.

#### 2.2.6 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões:

I - Se a AT, após ter sido deduzido pedido de intimação para restituição do imposto cuja liquidação foi anulada em sede de recurso hierárquico e para pagamento dos juros indemnizatórios devidos, vem a efectuar essa restituição e pagamento dos juros, a intimação, ainda que o requerente discorde do montante pago a título de juros indemnizatórios por considerar que o termo inicial do prazo da respectiva contagem deve iniciar-se em data anterior à que foi considerada, deve ser julgada extinta por inutilidade superveniente na restante parte, devendo a AT suportar as respectivas custas, tudo nos termos dos arts. 287.º, alínea e), e 450.º, n.º 3, do CPC.

II - Se o tribunal, apesar de ter reconhecido que a pretensão do requerente quanto à restituição do montante do imposto e ao pagamento dos juros indemnizatórios foi satisfeita extrajudicialmente e já na pendência do processo e apesar de ter prosseguido com o conhecimento da intimação apenas na parte respeitante à divergência quanto ao montante dos juros indemnizatórios, omitiu a decisão de extinção parcial da instância por inutilidade superveniente e, a final, julgou a intimação totalmente improcedente, verifica-se a invocada nulidade decorrente da contradição entre os fundamentos e a decisão (cfr. art. 125.º, n.º 1, do CPPT), a determinar a anulação da sentença na parte afectada.

III - Sendo inequívoco que a liquidação do imposto não é consequência de erro imputável aos serviços da AT, esta só se constituiu na obrigação de pagar juros indemnizatórios decorrido que foi um ano após a apresentação da reclamação graciosa sem que esta tivesse sido decidida, a menos que o atraso não lhe seja imputável (cfr. art. 43.º, n.º 1, alínea c), da LGT).

### 3. DECISÃO

Face ao exposto, os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, conceder parcial provimento ao recurso e, em consequência,

a) declarar a nulidade da sentença na parte afectada (referida em 2.2.3) e, em substituição, julgar extinta a instância por inutilidade superveniente da lide na parte respeitante ao pedido de intimação para

restituição do montante de imposto pago e para pagamento dos juros respeitantes ao período compreendidos entre 18 de Dezembro de 2005 e 6 de Setembro de 2008 (nos montantes, respectivamente, de € 24.562,80 de imposto e € 2.672,97 de juros indemnizatórios), com custas pela Fazenda Pública;

b) manter a sentença na parte em que julgou improcedente o pedido de intimação na parte para pagamento dos juros respeitantes ao período compreendido entre 11 de Maio de 2004 e 18 de Dezembro de 2005 (no montante de € 1.571,80), com custas pela Requerente, fixadas na proporção do decaimento.

Custas neste Supremo Tribunal Administrativo pela Recorrente, na proporção do decaimento.

Lisboa, 9 de Janeiro de 2013. — *Francisco Rothes* (relator) — *Fernanda Maçãs* — *Casimiro Gonçalves*.

(<sup>1</sup>) Vide, entre outros, os acórdãos da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

– de 16 de Dezembro de 2009, proferido no processo com o n.º 738/09, publicado no Apêndice ao Diário da República de 19 de Abril de 2010 (<http://www.dre.pt/pdfgratisac/2009/32240.pdf>), págs. 2052/2057, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/faa144134d6efbf5802576a30041135b?OpenDocument>;

– de 21 de Abril de 2010, proferido no processo com o n.º 189/10, publicado no Apêndice ao Diário da República de 30 de Março de 2011 (<http://www.dre.pt/pdfgratisac/2010/32220.pdf>), págs. 670/674, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/8445188eb602055b80257711005292ba?OpenDocument>.

(<sup>2</sup>) Cfr. JORGE LOPES DE SOUSA, Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado, Áreas Editora, 6.ª edição, volume II, anotação 9 ao art. 125.º, pág. 361.

(<sup>3</sup>) Com interesse sobre a possibilidade desta anulação parcial e o suprimento da nulidade, JORGE LOPES DE SOUSA, ob. cit., volume II, anotação 19 ao art. 125.º, págs. 374/375.

(<sup>4</sup>) Diz o n.º 3 do art. 450.º do CPC: «Nos restantes casos de extinção da instância por impossibilidade ou inutilidade superveniente da lide, a responsabilidade pelas custas fica a cargo do autor ou requerente, salvo se tal impossibilidade ou inutilidade for imputável ao réu ou requerido, caso em é este o responsável pela totalidade das custas».

(<sup>5</sup>) Aliás, a própria Recorrente só agora defende a tese do erro imputável à AT, sendo que anteriormente, quer na reclamação graciosa quer no recurso hierárquico, esgrimiou apenas com a não celebração do contrato que daria origem ao facto tributário.

(<sup>6</sup>) JORGE LOPES DE SOUSA, ob. cit., volume I, anotação 14 a) ao art. 61.º, pág. 558.

(<sup>7</sup>) JORGE LOPES DE SOUSA, ob. cit., volume I, anotação 14 ao art. 61.º, pág. 557.

(<sup>8</sup>) JORGE LOPES DE SOUSA, ob. cit., volume I, anotação 14 b) ao art. 61.º, nota de rodapé com o n.º 963, pág. 559.

## Acórdão de 9 de Janeiro de 2013.

### Assunto:

*Reclamação judicial. Admissibilidade do recurso. Erro na forma de processo. artigo 8.º do RGIT. (Não) Inconstitucionalidade.*

### Sumário:

- I — *Embora o valor da causa fixado em 1.ª instância não exceda o valor da alçada, pode admitir-se o recurso de decisão proferida em 1.ª instância com fundamento em oposição do decidido com Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo (n.º 5 do artigo 280.º do CPPT).*
- II — *O meio processual próprio para sindicar a verificação dos pressupostos da responsabilidade subsidiária ou para a discussão da legalidade da dívida exequenda, quando a lei não reconheça outro, é a oposição à execução fiscal, e não a reclamação da decisão do órgão de execução fiscal.*
- III — *Tendo o órgão de execução, no acto reclamado, aplicado normas alegadamente inconstitucionais, a reclamação do acto do órgão de execução é meio processual adequado para sindicar tal aplicação, e bem assim para suscitar outros vícios formais próprios do acto reclamado.*
- IV — *Atento a que o juízo do Tribunal Constitucional de não inconstitucionalidade do artigo 8.º do RGIT se assume hoje como a orientação jurisprudencial mais recentemente consolidada, que da decisão de não aplicação do artigo 8.º do RGIT com fundamento em inconstitucionalidade cabe recurso obrigatório do Ministério Público para aquele Tribunal e ainda em face ao disposto no artigo 8.º n.º 3 do Código Civil justifica-se que não se reitere o juízo de inconstitucionalidade do artigo 8.º n.º 1 do RGIT.*

Processo n.º 1187/12-30.

Recorrente: A..... e Outra.

Recorrido: Autoridade Tributária e Aduaneira.

Relatora: Ex.<sup>ma</sup> Sr.<sup>a</sup> Cons.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Isabel Marques da Silva.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- Relatório -

1 – A..... e B....., com os sinais dos autos, recorrem para este Supremo Tribunal da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel, de 3 de Setembro de 2012, que julgou improcedente a reclamação por eles deduzida contra o despacho do Chefe do Serviço de Finanças de Valongo 2 – Ermesinde, datado de 8 de Maio de 2012, que, no âmbito do processo de execução fiscal n.º 35652010012007033 e aps., lhes indeferiu o pedido de suspensão da venda executiva do imóvel penhorado na execução, mantendo a venda agendada.

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

I. A..... e B....., melhor identificados nos autos à margem referenciados, interpõem recurso jurisdicional da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel, que julgou improcedente a reclamação que, ao abrigo do art. 276.º do CPPT, efectuaram do despacho do Chefe de Finanças de Valongo 2 – Ermesinde, que lhes indeferiu o pedido de declaração de inconstitucionalidade do acto de reversão por coimas, praticado na execução fiscal interposta contra a sociedade C....., LDA.

II. O requerimento sobre o qual recaiu o despacho desfavorável de que se reclamou, para o Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel, impetrava que a Administração Tributária declarasse que os executados por reversão não eram responsáveis pelo pagamento de coimas e despesas aplicadas à sociedade C....., LDA., e que, em consequência, se ordenasse o não prosseguimento, contra eles, das execuções atinentes a tais coimas e despesas.

III. Os ora Recorrentes alegavam, em síntese, a inconstitucionalidade do art.º 8.º do R.G.I.T., quanto à responsabilidade subsidiária dos administradores, gerentes ou outras pessoas que tenham exercido a administração de pessoas colectivas originariamente devedoras (questão de conhecimento oficioso e que poderia ser invocada em qualquer altura e não somente no prazo da Oposição e através desta (mesmo depois de transcorrido o prazo da Oposição)).

IV. Face ao despacho desfavorável do Serviço de Finanças de Valongo 2 - Ermesinde, sobre questão de conhecimento oficioso (desde logo pela Administração Pública), que afectava direitos e interesses legítimos dos ora Recorrentes, podiam estes reclamar, como fizeram, para o Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé, nos termos do art.º 276.º do C.P.P.T.

V. Nada obsta, por exemplo, a que essa questão seja suscitada em acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária, prevista no art.º 145.º do C.P.P.T., uma vez que esta acção será sempre um meio processual mais adequado para assegurar, de forma plena, eficaz e efectiva, a tutela dos direitos e interesses dos contribuintes, do que a oposição prevista no art.º 203º e segs. do C.P.P.T. (em que os direitos dos oponentes são sempre inferiores aos que lhes são assegurados em quaisquer processos de natural penal ou contra-ordenacional).

VI. Ora, se a acção do art.º 145.º poderá ser usada para o fim acima indicado, nada obsta a que a Administração Fiscal, oficiosamente reveja a sua posição em qualquer fase do processo executivo, ou por sua iniciativa ou a requerimento do(s) interessado(s).

VII. No segundo caso, se o despacho for desfavorável ao(s) interessado(s), pode(m) este(s) reclamar nos termos e no prazo dos arts 276º e segs. do C.P.P.T.

VIII. Do Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 16.12.2009, Processo 01074/09, podemos subtrair o seguinte: “Ora, no presente caso, as reclamações têm claramente por objecto os despachos de indeferimento proferidos pelo órgão da execução fiscal, visando, logicamente, a sua anulação, pelo que é por essa pretensão que se tem de aferir do acerto ou erro do meio processual utilizado para atingir tal desiderato. E não existindo qualquer desarmonia ou discrepância entre esse meio processual utilizado – a reclamação deduzida ao abrigo do art.º 276.º do CPPT – e a pretensão implicitamente formulada de invalidação dos actos reclamados, não pode falar-se em erro na forma de processo. Não constituindo o despacho de reversão objecto dessas reclamações, não pode manter-se a decisão recorrida na parte em que julgou o contrário, isto é, na parte em que julgou que esse despacho constituía objecto da reclamação e que o meio adequado para reagir contra ele era a oposição à execução fiscal.

IX. No caso dos autos, ao contrário do entendimento sustentado pela decisão recorrida, não existe erro na forma do processo.

X. Apenas se pode concluir e, dado que os Recorrentes não se conformam com o julgado, advogando que foi cometido erro no julgamento das questões colocadas.

XI. Nos termos do art. 8.º n.º 1 do Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT), os administradores, gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração em pessoas colectivas, sociedades, ainda que irregularmente constituídas, e outras entidades fiscalmente equiparadas são subsidiariamente responsáveis pelas multas ou coimas aplicadas a infracções por factos

praticados no período do exercício do seu cargo ou por factos anteriores quando tiver sido por culpa sua que o património da sociedade ou pessoa colectiva se tornou insuficiente para o seu pagamento.

XII. Estabelece o n.º 1 do art. 23.º da Lei Geral Tributária (LGT) que a responsabilidade subsidiária efectiva-se por reversão no processo de execução fiscal.

XIII. A questão da inconstitucionalidade da norma do art.º 8º do R.G.I.T. é de conhecimento oficioso, podendo ser apreciada pela Administração Tributária, por sua iniciativa ou a requerimento do(s) interessado(s), e podendo estes, em caso de despacho desfavorável sobre a sua impetração nesse sentido, reclamar para o Tribunal Fiscal da 1ª Instância.

XIV. A presunção legal de que a falta de pagamento consubstanciadora da infracção fiscal é imputável aos gerentes é inconstitucional por inconciliável com a presunção de inocência vigente em matéria sancionatória (art.º 32º, n.º 2, da C.P.).

XV. O n.º 10 do art.º 32.º da C.P. assegura ao arguido, em processos sancionatórios (incluindo contra-ordenações) os direitos de audiência e de defesa, que não são assegurados ao revertido.

XVI. Conclui-se que, no domínio do ilícito contra-ordenacional, se deve aplicar os princípios da intransmissibilidade das coimas e da presunção de inocência, pelo que estas não podem ser exigidas ao revertido, nos termos do art.º 8º do R.G.I.T.

XVII. O que o art. 8.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RGIT prevê é uma forma de responsabilidade civil subsidiária dos administradores e gerentes, que resulta de facto culposo que lhes é imputável de terem gerado uma situação de insuficiência patrimonial da empresa, que tenha sido não causadora do pagamento da multa ou da coima que era devida, ou de não terem procedido a esse pagamento quando a sociedade ou pessoa colectiva foi notificada para esse efeito ainda durante o período de exercício do seu cargo.

XVIII. E o regime processual correspondente a essa figura reforça a nota de que estamos perante uma efectivação da responsabilidade indissociavelmente ligada ao dever de pagar a coima. Não se exige a formação de novo título executivo, com base no vínculo que estrutura uma outra relação, autónoma em face da relação tributária de que emergiu aquele dever.

XIX. Acresce que, a admitir-se que a mudança dos sujeitos responsáveis vem acompanhada por uma mudança da natureza da responsabilidade, então também é forçoso admitir que não são atingidos os fins que justificam a imposição da coima.

XX. Em suma: não pode haver responsabilidade civil onde não estejam presentes, todos os pressupostos que lhe dão nascença, designadamente o dano, cuja reparação constitui a razão de ser a a finalidade primária da figura. Não satisfaz esse requisito, em nosso juízo, e não obstante a qualificação legal, o regime aqui presente.

XXI. Isto é, a responsabilidade, ainda que qualificada como civil, não nasce autonomamente, à partida, pela verificação simultânea dos seus pressupostos conjuntamente com os da responsabilidade contra-ordenacional. Está umbilicalmente ligado a esta, só surgindo sequencialmente, a título subsidiário, em razão da impossibilidade de satisfação, pelo património do devedor originário, da coima em que a responsabilidade contra-ordenacional se traduz.

XXII. O não atendimento mínimo de limites sancionatórios decorrentes do princípio da culpa, abre a porta a que os princípios da igualdade e da proporcionalidade resultem também insatisfeitos, e de forma agravada, dado o desajustamento da própria moldura aplicável, prevista para infracções cometidas por pessoas colectivas. Uma negligência ligeira na condução da gestão pode ser sancionada com coimas de elevado montante, desproporcionado em relação à gravidade do ilícito e da culpa e gerador de situações de tratamento infundadamente inigualitário.

XXIII. A norma que é objecto do presente recurso sujeita os gerentes ou administradores a uma coima fixa, obstando a que a determinação da medida da sanção seja feita em função da gravidade da contra-ordenação, da culpa e da situação económica do agente, o que significa que permite a sujeição a uma coima desproporcionada.

XXIV. É, pois neste contexto, que urge tomar, de novo, posição sobre a constitucionalidade do citado normativo legal, tendo em consideração que embora o acórdão do tribunal Constitucional tenha um peso próprio, que cria uma jurisprudência qualificada, mais persuasiva e, portanto, a merecer uma maior ponderação, ele não tem força obrigatória geral, impondo-se somente no processo em que foi proferido, e que o Supremo Tribunal administrativo não está, por isso, vinculado à sua aplicação nestes autos, sendo livre de seguir a jurisprudência que julgue mais adequada.

XXV. Existem várias correntes jurisprudenciais, e a jurisprudência não se encontra consolidada.

XXVI. Tomemos como exemplo, e acompanhemos as razões expostas pelo Exmo.º Juiz Conselheiro J. Cunha Barbosa na sua declaração de voto, no Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 437/2011 de 03 de Outubro de 2011, “Por tudo, concluiria pela declaração de inconstitucionalidade do artigo 8.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RGIT, por violação dos princípios constitucionais da culpa, da igualdade e da proporcionalidade, quanto à parte em que se refere à responsabilidade subsidiária dos administradores e gerentes pelos montantes correspondentes às coimas aplicadas às pessoas colectivas em processo de contra-ordenação fiscal, efectivada através do mecanismo da reversão da execução fiscal.”

XXVII. Também se expressam no mesmo acórdão, as razões expendidas pelo Exmo.º Juiz Conselheiro Catarina Sarmiento e Castro, “Dissenti da posição maioritária, não subscrevendo o presente acórdão, por considerar que, no caso, se justificariam plenamente as considerações que foram efectuadas no Acórdão n.º 24/2010, no Acórdão n.º 26/2011 e no Acórdão n.º 85/2011, que julgaram a transmissão de responsabilidade pelo pagamento da coima inconstitucional, por violação dos princípios constitucionais da culpa, da igualdade e da proporcionalidade. Reforço, ainda, que entendo que está em apreciação, nesta situação, uma especial interpretação normativa do artigo 8.º do RGIT (quando interpretada no sentido que consagra uma responsabilidade pelas coimas que se efectiva pelo mecanismo da reversão da execução fiscal, contra gerentes ou administradores da sociedade devedora), distinta da apreciada no Acórdão n.º 129/2009.”

XXVIII. E do Exmo.º Juiz Conselheiro Carlos Fernandes Cadilha, “Por considerar que a efectivação da responsabilidade subsidiária do gerente por via do mecanismo da reversão no processo de execução fiscal viola o princípio do processo equitativo, atendendo a que se trata de uma responsabilidade civil por facto próprio, relativamente à qual o processo de execução fiscal não oferece as necessárias garantias de defesa e contraditório, corroborando, nesse ponto, a declaração de voto do Conselheiro Presidente Rui Moura Ramos no acórdão n.º 35/2011)”

XXIX. Deve ser revogada doutra sentença recorrida, sendo substituída por outra que acolha a posição defendida pelos Recorrentes, julgando adequado o meio processual por estes utilizado (reclamação de despacho da Administração Fiscal) e declarando a inconstitucionalidade das normas das alíneas a) e b) do n.º 1 do art.º 8.º do R.G.I.T.

***NESTES TERMOS E NOS DE MAIS DE DIREITO, E com o douto suprimento de Vossas Excelências, deve o presente recurso ser julgado procedente por provado, e, conseqüentemente, se dê como provado erro no julgamento das questões colocadas e reforma da decisão. Porém, como sempre, V. Exas. farão a sempre costumada JUSTIÇA.***

2 – Contra-alegou a Fazenda Pública, concluindo nos termos seguintes:

A. A Reclamante/Recorrente insurge-se contra a decisão exarada nos autos, por entender, ao contrário do (alegadamente) decidido, que a reclamação do art. 276.º do CPPT é meio processual adequado para sindicarem a inconstitucionalidade do art. 8.º do RGIT, e que a sentença deve ser anulada e substituída por outra que conheça do fundamento alegado.

B. A sentença recorrida, na parte em que refere “Questões Prévias” (fls. 203 dos autos) salienta, o vertido na contestação pela FP, relativamente ao valor da acção, decorrendo da factualidade dada como provada no ponto 3.º (III – Dos Factos) que o valor a considerar para efeitos da dívida é de € 1.062,80, por constituir o valor pelo qual prosseguiu a execução contra os revertidos, desde 24.05.2011, data em que foi anulada parte da dívida.

C. Para efeitos das custas, deverá ser aplicado o disposto no art. 97.º-A, n.º 2 do CPPT, às reclamações do art. 276.º, conforme o Ilustre Conselheiro, Jorge Lopes de Sousa, nota 8 ao mesmo artigo, no Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado, II Volume, Áreas Editora, 6.ª Edição, 2011, Lisboa, pág. 74, já que parta “outros efeitos previstos na lei”, designadamente recorribilidade da sentença, se mostram aplicáveis, “os critérios gerais subsidiários de determinação do valor do processo”, como refere o mesmo autor, na nota 12 ao mesmo preceito (v. os 2º e o último parágrafo desta nota 12).

D. Assim, tendo em conta “os critérios gerais subsidiários de determinação do valor do processo”, atendíveis para efeitos de recorribilidade, o valor da causa nestes autos considerado, atento o conteúdo da sentença, foi de € 1.062,80, por constituir o valor pelo qual prosseguiu a execução contra os revertidos vigente à data da interposição desta acção.

E. Não cabia recurso desta decisão, na medida em que o valor da causa a considerar não ultrapassa um quarto da alçada dos Tribunais Judiciais de 1.ª instância, nos termos do disposto no art. 280.º n.º 4 do CPPT, não sendo alegadas circunstâncias susceptíveis de enquadrar o presente recurso no n.º 5 do mesmo artigo.

F. Com efeito, sendo o objecto e termos do recurso limitado pelas conclusões formuladas, a recorrente insurge-se contra a sentença por esta ter declarado a verificação de erro na forma de processo, quanto à invocada inconstitucionalidade, verificando-se, porém, que a decisão recorrida apenas declarou a procedência da excepção de erro na forma de processo no que respeita à discussão da legalidade do apuramento da dívida em execução.

G. Em relação à alegada inconstitucionalidade, a sentença, conheceu do alegado, conforme primeiros dois parágrafos de fls. 206 dos autos, seguindo a posição do Tribunal Constitucional no acórdão 561/2011 disponível em [www.tribunalconstitucional.pt](http://www.tribunalconstitucional.pt), confirmada no acórdão 249/2012, de 22.05.2012, tirado no processo 789/11, publicado no DR, 2.ª série, n.º 121, de 25.06.2012 e determinando na parte decisória a improcedência da Reclamação, conforme fls. 208 dos autos.

H. Deve entender-se que a decisão não era recorrível, nos termos em que o recurso vem intentado, atendendo ao valor da acção e, ainda que assim não se entenda, deve negar-se provimento ao recurso interposto, porquanto este parte da errada premissa de que a sentença declarou a Reclamação do art. 276.º como meio processual não adequado para conhecer da inconstitucionalidade do art. 8.º e da inadequação do processo de execução fiscal para a cobrança de dívidas provenientes da responsa-

bilidade civil pelo pagamento de coimas, por reversão contra os gerentes societários, quando tal não decorre do sentido decisório exarado.

***Termos em que, deve manter-se a douta sentença recorrida.***

3 - O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal emitiu o parecer de fls. 268, frente e verso, dos autos, onde conclui que “parece ser de conhecer do recurso interposto, anulando-se a decisão recorrida que, com fundamento em erro na forma do processo, indeferiu a reclamação e, sendo de deferir esta, julgar-se o recurso procedente.

4 - Por despacho da relatora de fls. 272 dos autos ordenou-se a junção ao processo da procuração forense outorgada ao advogado subscritor da petição de recurso, o que veio a ser efectuado atempadamente (cfr. fls. 274 e 275).

Com dispensa dos vistos legais, dada a natureza urgente do processo, vêm os autos à conferência.

- Fundamentação -

4 - Questões a decidir

Importa, a título prévio, decidir da admissibilidade do recurso, pois que, como bem salienta a Fazenda Pública, o valor da causa se situa aquém da alçada deste Supremo Tribunal.

Admitindo o recurso, haverá que conhecer do seu mérito.

5 - Matéria de facto

Na sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel objecto do presente recurso foram dados como provados os seguintes factos:

**1.º - *Contra a sociedade C....., Lda, foi instaurado pelo serviço de Finanças de Valongo 2 - Ermesinde, o processo de execução fiscal n.º 35652010012007033 e aps., para pagamento de dívidas de coimas.***

**2.º - *Os ora Reclamantes foram citados na qualidade de revertidos em 15.11.2010, para pagamento da quantia de 46.113,80 euros.***

**3.º - *Em 24.05.2011, procedeu o OEF, à anulação de parte da dívida (nos termos supra referidos), passando a dívida a ser no valor de 1.062,80.***

**4.º *No âmbito do processo de execução fiscal em causa, foi penhorado o prédio correspondente ao artigo urbano 3021, sito em ....., Paredes.***

**5.º - *A sua penhora foi registada pelas apresentações 3183 e 2490 de 31.01.2011 e 11.08.2011.***

**6.º - *Em 22.03.2012 foi ordenada a venda do imóvel por leilão electrónico para o dia 15.05.2012.***

**7.º - *Por requerimento apresentado em 30.04.2012, os ora Reclamantes requereram a suspensão da venda - cfr. doc. de fls. 86 a 94 dos autos.***

**8.º - *Em 08.05.2012 foi elaborada a informação e exarado o despacho reclamado nos presentes autos, com o seguinte teor:***

***«Face ao informado e atento todo o peticionado no requerimento que antecede mantenho a venda agendada nos presentes autos para o dia 15 do mês corrente uma vez que:***

***- O meio próprio para questionar a constitucionalidade das normas que prevêm a responsabilidade subsidiária dos gerentes em relação ao pagamento das coimas aplicadas à sociedade, é a oposição à execução fiscal.***

***- Tendo os revertidos sido validamente citados em 15-11-2010, o prazo para a interposição de oposição nos termos do artigo 203.º do CPPT, encontra-se esgotado;» - cfr. doc. de fls. 99 a 100 dos autos.***

**6 - Apreciando.**

**6.1 Da admissibilidade do recurso**

Conclusos os autos neste Supremo Tribunal à Relatora, proferimos despacho do seguinte teor (fls. 269 dos autos):

«Atento o valor da causa fixado na sentença recorrida - 1062,80€ (cfr. sentença recorrida a fls. 203 dos autos) - esta não admite recurso ordinário, porque inferior ao valor da alçada (fixada em 1250€ - cfr. os arts. 280.º n.º 4 do CPPT; 6.º n.º 2 do ETAF; 31.º n.º 1 da Lei n.º 52/2008, de 28 de Agosto) atento a que o processo de iniciou em 2012.

Atento, porém, o parecer do MP neste STA e a conclusão VIII das alegações de recurso, pondera-se admitir o presente recurso ao abrigo do disposto no n.º 5 do art. 280.º do CPPT, limitado embora à questão do erro na forma do processo.

Oiçam-se, pois, as partes, no prazo de 5 dias (cinco), dado o carácter urgente do processo. Notifique também o parecer do MP».

Notificadas as partes do despacho e parecer *supra* referidos (fls. 270 e 271 dos autos), nada vieram dizer.

Cumpre decidir.

Dispõe o n.º 4 do artigo 280.º do CPPT que: “Não cabe recurso das decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância proferidas em processo de impugnação judicial ou de execução fiscal quando o valor da causa não ultrapassar um quarto das alçadas fixadas para os tribunais judiciais de 1.ª instância», dispondo, porém, o n.º 5 do mesmo preceito legal que: “A existência de alçadas não prejudica o

direito ao recurso para o Supremo Tribunal Administrativo de decisões que perfilhem solução oposta relativamente ao mesmo fundamento de direito e na ausência substancial de regulamentação jurídica, com mais de três sentenças do mesmo ou outro tribunal de igual grau ou com uma decisão de tribunal de hierarquia superior”.

No caso dos autos, a sentença recorrida não admitia, atento o valor da causa fixado e o da alçada, recurso ordinário ao abrigo do disposto no n.º 4 do artigo 280.º do CPPT. Não obstante, invocando os recorrentes (cfr. conclusão VIII das suas alegações de recurso) contradição entre o decidido na sentença recorrida quanto à existência de erro na forma de processo e o Acórdão deste Supremo Tribunal de 16 de Dezembro de 2009, proferido no recurso n.º 0174/09, decide-se admitir o recurso ao abrigo do n.º 5 do artigo 280.º do CPPT, como propugnado pelo Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste Supremo Tribunal no seu parecer junto aos autos, pois que nenhuma das partes manifestaram oposição a esse conhecimento nestes termos.

### **6.2 Do mérito do recurso**

A sentença recorrida, a fls. 201 a 208 dos autos, julgou improcedente a reclamação deduzida pelos ora recorrentes contra a decisão proferida pelo órgão de execução a que se refere o n.º 8 do probatório fixado, em razão:

- da procedência da excepção *invocada de erro na forma do processo* no que respeita aos *pressupostos da responsabilidade subsidiária* e bem assim quanto *à legalidade do apuramento da dívida em execução* (cfr. sentença recorrida, a fls. 205);

- da julgada não inconstitucionalidade do artigo 8.º do RGIT *e inadequação do processo de execução fiscal para a cobrança das dívidas provenientes da responsabilidade civil pelo pagamento de coimas por reversão contra os gerentes societários*, onde remeteu para a apreciação da questão feita pelo Tribunal Constitucional *em acórdão tirado em pleno* (cfr. sentença recorrida, a fls. 206);

- da inverificação dos vícios alegados de *falta de fundamentação e omissão de pronúncia* do despacho reclamado (cfr. sentença, a fls. 206 a 208 dos autos).

Resulta, pois, do teor da sentença recorrida que a excepção de erro na forma do processo não obsteu a que o Tribunal, ao contrário do órgão de execução fiscal, tivesse conhecido da alegada inconstitucionalidade do artigo 8.º do RGIT e, embora com fundamentação muito sumária e meramente remissiva, concluisse no sentido na sua não inconstitucionalidade, assim perfilhando a posição mais recentemente assumida, e em formação alargada, pelo Tribunal Constitucional.

O decidido quanto à inadequação da reclamação da decisão do órgão de execução fiscal para apreciação dos pressupostos da responsabilidade subsidiária ou para a discussão da legalidade da coima nenhuma censura merece, pois que o meio próprio os sindicar é a oposição à execução fiscal (admitindo, no caso da ilegalidade da coima, que ao responsável subsidiário não é reconhecida legitimidade para interpor recurso de contra-ordenação da decisão administrativa de aplicação da coima). Censurável seria sim não admitir o conhecimento da questão da inconstitucionalidade do artigo 8.º por via da reclamação, mas o tribunal “a quo” conheceu-a nesse meio processual, e bem assim os vícios formais próprios atribuídos à decisão reclamada.

Já no que ao juízo de não inconstitucionalidade do artigo 8.º do RGIT respeita, é conhecido, aliás também dos recorrentes, que a posição maioritária deste Supremo Tribunal sempre foi em sentido divergente do entendimento agora sufragado pelo Tribunal Constitucional, salvo nos casos de reforma de decisão determinada em razão de recurso para aquele Tribunal (como sucedeu, aliás, no processo cujo Acórdão foi invocado pelos recorrentes em abono das sua pretensão, que veio a ser reformulado, em conformidade com o juízo de não inconstitucionalidade proferido pelo Juiz último em matérias constitucionais, por Acórdão deste Supremo Tribunal de 12 de Janeiro de 2012).

Não obstante, atento a que o juízo do Tribunal Constitucional de não inconstitucionalidade do artigo 8.º do RGIT se assume hoje como a orientação jurisprudencial mais recentemente consolidada e a decisão de não aplicação do artigo 8.º do RGIT com fundamento em inconstitucionalidade obriga a recurso obrigatório do Ministério Público para aquele Tribunal, decide-se, atento ao disposto no artigo 8.º n.º 3 do Código Civil, em conformidade com essa jurisprudência constitucional e pelos fundamentos constantes do seu acórdão plenário n.º 561/2011 (proferido no rec. n.º 506/09 e publicado em DR, 2.ª série, n.º 243, 21 de Dezembro de 2011, pp. 49547 e ss), julgar não inconstitucional a norma do artigo 8.º n.º 1 do RGIT, assim confirmando a sentença recorrida que também neste sentido julgou.

O recurso não merece, pois, provimento.

- Decisão -

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

Custas pelos recorrentes, sem prejuízo do concedido apoio judiciário.

Lisboa, 9 de Janeiro de 2013. — *Isabel Marques da Silva* (relatora) — *Lino Ribeiro* — *Dulce Neto*.



## Acórdão de 9 de Janeiro de 2013.

### Assunto:

*Reclamação de actos do órgão de execução fiscal. Inutilidade superveniente da lide.*

### Sumário:

- I — A inutilidade superveniente da lide ocorre quando, por facto ocorrido na pendência da instância, a solução do litígio deixe de ter todo o interesse e utilidade, conduzindo, por isso, à extinção da instância (art.º 287º, alínea e), do Código de Processo Civil).*
- II — Tendo sido proferida decisão expressa do órgão de execução fiscal Tributária sobre o requerimento de arguição de nulidade, na mesma data da apresentação de reclamação nos termos do artº 276º, n.º 1 do Código de Procedimento e Processo Tributário, ficou sem objecto aquela reclamação, que tinha como principal desiderato suscitar a intervenção do tribunal, para, em face da inércia da Administração Fiscal, apreciar desde logo os invocados vícios em substituição do órgão de execução fiscal.*

Processo n.º 1208/12-30.

Recorrente: A..... e outra.

Recorrido: Autoridade Tributaria e Aduaneira.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Pedro Delgado.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

I. A..... e B....., melhor identificados nos autos, vêm recorrer para este Supremo Tribunal da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Mirandela de 17 de Setembro de 2012, que indeferiu a reclamação por eles apresentada contra a omissão de decisão do órgão de execução fiscal sobre o requerimento de arguição de nulidade praticada no processo de execução fiscal.

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

A) O Mm. Juiz a quo decidiu “retirar o carácter urgente ao processo”, porquanto, justifica, que o reclamante “limitou-se a concluir por esse tipo de prejuízo, sem invocar factos que, caso se provasse, confeririam ao processo carácter urgente”;

B) Confundindo a natureza urgente da reclamação com o regime da respetiva subida;

C) Na verdade, o n.º 1 do artigo 278º do C.P.P.T. estabelece a regra geral da subida diferida a tribunal das reclamações das decisões do órgão de execução fiscal e o n.º 3, as exceções àquela regra, admitindo a subida imediata nas situações aí tipificadas;

D) Sendo que o processo de reclamação, uma vez em fase judicial, tem sempre natureza urgente — cfr. o número 5 do artigo 278.º: «A reclamação referida no presente artigo segue as regras dos processos urgentes, tendo a sua apreciação prioridade sobre quaisquer processos que devam ser apreciados no tribunal que não tenham esse carácter.»;

E) O que poderia, portanto, estar em causa era, jamais a natureza urgente do processo, antes a imediata apreciação pelo Tribunal;

F) Decidindo como decidiu, violou a douta sentença recorrida o disposto naquele citado número 5 do artigo 278º do C.P.P.T.;

SEM CONCEDER,

G) A verdade é que a apreciação imediata da reclamação jamais poderia, em qualquer caso, ser posta em causa nem é verdade que o reclamante não invocou factos que justificassem essa imediata apreciação;

H) O reclamante alegou que lhe havia sido — ilegalmente — penhorado um quinhão hereditário e que estava já marcada a venda;

I) E que, se a venda tivesse lugar, lesado ficaria o seu direito de propriedade.

J) Estes factos sobejam...;

K) A C.R.P. garante o direito à tutela judicial efetiva de direitos e interesses legítimos em matéria de contencioso administrativo (cfr. artº 268º n.º 4), no qual se engloba o tributário;

L) O alcance da tutela judicial efetiva não se limita à possibilidade de reparação dos prejuízos provocados por uma atuação ilegal, comissiva ou omissiva, da AT, exigindo antes que sejam evitados os próprios prejuízos, sempre que possível;

M) Caso se entendesse que a reclamação obedeceria ao regime geral de subida diferida previsto no artigo 278º, n.º 1, do C.P.P.T., o que só por hipótese de raciocínio se concede, seria

absolutamente inútil a sua apreciação, uma vez que aquilo que se pretendia impedir já se terá consumado;

N) Finalmente, na douta sentença recorrida, o Tribunal “indeferiu” a “reclamação apresentada”, mas o indeferimento — rectius, a improcedência — da reclamação não se prende nem pode ser a consequência directa de um juízo sobre o carácter urgente do processo ou sobre o regime de subida;

O) A improcedência depende, na verdade, de um juízo de mérito, que não existiu!

P) O único facto dado como não provado “com interesse para a decisão”, foi “que a penhora em causa cause ao Reclamante prejuízo irreparável”.

Q) Sendo que a parte dispositiva da decisão também apenas sobre este problema se debruça, pela forma já supra exposta;

R) Por conseguinte, o juízo de “indeferimento” da reclamação é nulo, por absoluta omissão de fundamentação.

II – Não foram apresentadas contra alegações.

III - O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no seguinte sentido:

*«Recorrentes: A..... e B..... Objecto do recurso: decisão de indeferimento liminar de reclamação apresentada contra omissão de decisão pelo órgão da execução fiscal sobre requerimento de arguição de nulidade praticada em processo de execução fiscal*

*Fundamentação*

*1. A reclamação prevista no art.276º CPPT não é o meio processual adequado à impugnação de conduta omissiva do órgão da execução fiscal, designadamente a ausência de pronúncia sobre requerimento de arguição de nulidade, sem prejuízo da possibilidade de intervenção directa do tribunal em caso de inércia da administração tributária na apreciação da arguição (cf. para desenvolvimento Jorge Lopes de Sousa Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado 6ª edição 2011 Volume IV pp. 271/272)*

*2. No caso concreto o pressuposto da admissibilidade da apreciação imediata da arguição de nulidade não se verifica porque o órgão da execução fiscal proferiu decisão expressa de indeferimento da arguição de nulidade na mesma data da apresentação da petição de reclamação, notificada ao mandatário judicial dos reclamantes (probatório nºs 8/9)*

*3. Neste contexto a instância de reclamação deve ser extinta por inutilidade superveniente da lide, resultante da prática de posterior acto expresso de indeferimento de pedido de declaração de nulidade, sem reacção processual conhecida dos recorrentes (art.287º alínea e) CPC/art.2º alínea e) CPPT)*

*Fica prejudicada a apreciação da questão da subida imediata da reclamação e da consequente tramitação urgente*

*Conclusão*

*O recurso não merece provimento.*

*A instância de reclamação deve ser extinta por inutilidade superveniente da lide.»*

IV. Notificadas as partes para se pronunciarem, querendo, sobre a questão da inutilidade superveniente da lide suscitada pelo Ministério Público, veio o recorrente A..... dizer o seguinte:

*«O ora recorrente apresentou reclamação, nos termos e para os efeitos do disposto nos artigos 276.º e ss. do CPPT, da omissão de decisão sobre o requerimento de arguição de nulidade remetido àquele órgão de execução fiscal a 13.06.2012.*

*O requerimento que capeava a reclamação e o articulado desta foram remetidos via fax ao Serviço de Finanças competente aos 04.07.2012, tendo sido simultaneamente remetido via postal sob o registo RC 9997 5326 9 PT, que foi recebido aos 05.07.2012 — cfr: o relatório de fax, o registo CTT e a print do site CTT, cujas cópias foram pelo recorrente oportunamente juntas aos autos.*

*Pelo que a reclamação chegou ao conhecimento do Serviço de Finanças reclamado no dia 04.07.2012.*

*A 06.07.2012, dois dias depois, portanto, a Fazenda proferiu um despacho que remeteu à mandatária do reclamante, aqui signatária, por via postal sob o registo RM 8624 1259 5 P1 naquele dia 06.07.2012 e foi recebida a 09.07.2012 — cfr: o print do site dos CTT que oportunamente o recorrente juntou aos autos.*

*Assim, na data em que deu entrada a reclamação, o reclamante ainda não tinha sido notificado do despacho de indeferimento em que se funda a suposta inutilidade superveniente da lide.*

*Por outro lado, não sem antes ressaltar a má fé da Fazenda, o despacho proferido a 06.07.2012 é, manifestamente, nulo, na medida em que o disposto 277.º número 2 e 278.º, número 4, a apresentação da reclamação, com requerimento de subida imediato, impede seja praticado pela órgão reclamado qualquer ato, que não a revogação do ato reclamado ou a remessa ao Tribunal.*

*Não pretenda, a Fazenda, sequer que o despacho de 06/07 constitua revogação do ato reclamado, até porque nele expressamente se alude à “reclamação (sic) apresentada em 14.06.2012”, i.e., ao*

*requerimento de arguição de nulidade, ao qual se visava responder já depois de reclamada a omissão de pronúncia sobre tal requerimento!*

*Tão pouco se poderá aceitar que coubesse ao reclamante, que reclamara já da omissão de pronúncia, reclamar agora (pagando nova taxa de justiça) também de um ato positivo praticado dois dias depois da data da entrada daquela reclamação!!*

*Nem o princípio da legalidade nem o princípio da boa-fé nem a economia processual nem, finalmente, a equidade na repartição dos sacrifícios o permitiriam!*

*Aliás, note-se também o teor do despacho proferido o despacho proferido no dia 09.07.2012 pelo Serviço de Finanças reclamado - cuja cópia o recorrente oportunamente juntou aos autos — que afirma que “a reclamação (sic) apresentada nos termos do artigo 276.º do CPPT(sic !!) foi indeferida por despacho de 05/07/2012 e que entretanto em 06/07/2012 a mandatária do executado reagiu para o Tribunal Tributário de 1.ª Instância”.*

*O que é simultaneamente falso, incompreensível, tecnicamente incorreto e ilegal, tanto mais que o órgão reclamado não tem poderes para se pronunciar quanto às reclamações apresentadas nos termos do artigo 276.º do CPPT!*

*Finalmente, como deixou já alegado na petição inicial, a omissão de despacho constitui, ela mesma, ato — omissivo — que lesa os direitos e interesses legalmente protegidos do contribuinte.*

*Acresce que, a administração fiscal está legalmente obrigada a pronunciar-se e sobre os requerimentos dos contribuintes e a decidir sobre o que lhe for requerido, no prazo de dez dias se outro não estiver especialmente previsto — cfr: os artigos 56.º e 57.º da L.G.T.*

*Sendo que também a mera omissão destes deveres de pronúncia e decisão constitui ato ilegal, independentemente da procedência das invocadas nulidades, que, porque interfere com a defesa do reclamante, a lei comina com a nulidade, nos termos do disposto no artigo 201.º do C.P.C. (ex vi do artigo 2.º do C.P.P.T.), ou, se assim não se entender, com a anulabilidade, por força do vício de violação e lei de que padece.*

*Dúvidas não podem, pois, restar de que uma omissão constitui, ela própria, atuação reclamável, na medida em que a atuação da Administração tanto pode ser comissiva como omissiva, sendo que ambas têm potencial para lesar os direitos e interesses dos contribuintes.*

*Neste sentido, veja-se o que vem entende o Conselheiro LOPES DE SOUSA I: «(...) relativamente a omissões de atos não será possível, em princípio, reclamar imediatamente para o juiz, pelo que o interessado deverá fazer a respetiva arguição de nulidade perante o órgão de execução fiscal e só da decisão este que não satisfaça a sua pretensão poderá reclamar.*

*Porém, se ocorrer inércia da administração tributária em apreciar a arguição ou se se tratar de uma situação em que a omissão provoca, por si só, uma lesão imediata dos direitos do requerente, não poderá deixar de reconhecer-se a este interessado o direito de solicitar imediatamente a intervenção do Tribunal, como exige a garantia constitucional do direito à tutela judicial efetiva (art. 20.º, n.º1, da CRP).».*

*Neste pressuposto, o reclamante, ora recorrente, veio suscitar a intervenção do tribunal, não só para que apreciasse a ilegalidade da omissão, em si mesma lesiva, mas também, por economia processual, para que, substituindo-se ao órgão de administração fiscal, aprecie desde já os invocados vícios, sobre os quais este omitiu pronúncia e decisão, e que deverão levar à declaração de nulidade de todo o processado.*

*Pelo que, não se podia — como não se pode — admitir que o órgão de execução fiscal, procurando furtar-se à apreciação judicial da ilegalidade da sua atuação, pratique o ato já depois do momento em que lhe estava retirado o poder de apreciação e já nada mais podia fazer que não autuar a reclamação e remetê-la, com o processo de execução fiscal, ao Tribunal competente.*

*Nestes termos, o ato praticado pelo órgão de execução fiscal, no qual se pretende fundar a aparente inutilidade superveniente da reclamação e do presente recurso, é, na verdade, ato nulo, mantendo — reclamação e recurso — toda a utilidade»*

**V-** Sem vistos, dada a natureza urgente do processo, cabe apreciar.

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

1. Contra a originária executada C....., Lda, NIPC ....., com sede na rua da ....., ....., Peso da Régua, foi instaurado o processo de execução fiscal n.º 243720050100g184, por dívidas de IRC, do ano de 2000, no montante de €52.701,58 — fls. 1 do PA.

2. A executada foi citada em 12/07/2005 na pessoa de A....., gerente da mesma - fls. 2 verso, do PA;

3. Em 09/02/2009 a AT procedeu à preparação para reversão contra responsáveis subsidiários — fls. 4 do PA;

4. Em 23/03/2009 foi concretizada a reversão contra os responsáveis subsidiários:

A....., NIF: ....., e B....., NIF: ..... — fls. 16 do PA;

5. A citação pessoal em reversão do aqui Reclamante ocorreu em 13/05/2009 — fls. 29 do PA;

6. Dá-se aqui por reproduzido o doc. de fls. 44 do PA, com o seguinte destaque: “EDITAL//Faço saber que, nos termos do art.º 192 e n.º 3 do art.º 193 do (...) (CPPT), fica o Sr. A..... (...), com último domicílio conhecido em Av. de ....., .... — ....., Peso da Régua, por este meio citado da execução (...) // Mais fica notificado, na qualidade de revertido, da penhora efectuada por estes Serviços de Finanças (...)”

7. Em 13/6/2012 vem o executado reclamar arguindo a nulidade de todo o processado relacionado com a citação, penhora e venda — fls. 104 a 117 do PA,

8. Em 5/7/2012 a sua pretensão foi indeferida por despacho do Chefe do SF de Peso da Régua, - fls. 119 do PA;

9. A decisão foi notificada em 12/7/2012, na pessoa da sua Mandatária - 151 e fls. a ela apensas;

**VII-** São as seguintes as questões trazidas pela recorrente à apreciação deste Supremo Tribunal:

1) saber se incorre em erro de julgamento a sentença recorrida ao decidir retirar o carácter de urgente ao processo, por entender que os ora recorrentes não invocaram na sua reclamação factos integradores de qualquer situação susceptível de causar prejuízo irreparável na previsão das várias alíneas do n.º 3 do art.º 278º do Código de Procedimento e Processo Tributário e se, nessa medida, a sentença violou o disposto no art.º 278º, n.º 5 do Código de Procedimento e Processo Tributário;

2) saber se a decisão de indeferimento da reclamação é nula por «absoluta falta de fundamentação»;

3) saber se ocorre inutilidade superveniente da lide, relativamente à instância de reclamação, decorrente da prática de posterior acto expresso de indeferimento de pedido de declaração de nulidade.

Face às conclusões de recurso e à posição do Ministério Público neste Supremo Tribunal Administrativo impõe-se, apreciar previamente a questão da inutilidade superveniente da lide, quer por razões lógicas quer por razões de economia processual, e antes mesmo da apreciação da também suscitada questão da eventual nulidade da sentença recorrida, na parte relativa ao indeferimento da reclamação de actos do órgão de execução fiscal por total carência de fundamentação.

Com efeito a verificar-se a invocada inutilidade superveniente da lide, não tem qualquer interesse apreciar a eventual nulidade da sentença, vício esse cujo conhecimento, nestas circunstâncias, não é forçosamente prioritário e poderá considerar-se prejudicado, tendo em atenção o disposto no art.º 137º do Código de Processo Civil que impõe a opção pela via processualmente mais económica.<sup>(1)</sup>

**VIII -** Da inutilidade superveniente da lide, relativamente à instância de reclamação de actos do órgão de execução fiscal.

No seu parecer de fls. 148 o Exmº Procurador-Geral Adjunto neste Supremo Tribunal Administrativo sustenta que a instância de reclamação deve ser extinta por inutilidade superveniente da lide, resultante da prática de posterior acto expresso de indeferimento de pedido de declaração de nulidade, sem reacção processual conhecida dos recorrentes (art.287º alínea e) CPC/art.2º alínea e) CPPT).

Argumenta o ilustre magistrado do Ministério Público que a reclamação prevista no art.276º CPPT não é o meio processual adequado à impugnação de conduta omissiva do órgão da execução fiscal, designadamente a ausência de pronúncia sobre requerimento de arguição de nulidade, sem prejuízo da possibilidade de intervenção directa do tribunal em caso de inércia da administração tributária na apreciação da arguição.

E concluiu que, no caso concreto o pressuposto da admissibilidade da apreciação imediata da arguição de nulidade não se verifica porque o órgão da execução fiscal proferiu decisão expressa de indeferimento da arguição de nulidade na mesma data da apresentação da petição de reclamação, notificada ao mandatário judicial dos reclamantes.

Vejamos, pois.

Como é sabido a inutilidade superveniente da lide ocorre quando, por facto ocorrido na pendência da instância, a solução do litígio deixe de ter todo o interesse e utilidade, conduzindo, por isso, à extinção da instância (art.º 287º, alínea e), do Código de Processo Civil).

A inutilidade ou impossibilidade superveniente da lide dá-se quando, por facto ocorrido na pendência da instância, a pretensão do autor não se pode manter, por virtude do desaparecimento dos sujeitos ou do objecto do processo, ou se encontra fora do esquema da providência pretendida. Num e noutro caso, a solução do litígio deixa de interessar – além, por impossibilidade de atingir o resultado visado; aqui, por ele já ter sido atingido por outro meio - José Lebre de Freitas, João Redinha, Rui Pinto, Código de Processo Civil anotado, vol 1, anotação 3 ao art. 287.º, pág. 512

No caso subjudice o recurso vem interposto da sentença do TAF de Mirandela que indeferiu a reclamação apresentada pelos recorrentes contra a omissão de decisão do órgão de execução fiscal sobre o requerimento de arguição de nulidade praticada no processo de execução fiscal.

Como se alcança do respectivo texto a sentença recorrida julgou não ser o momento para conhecer do mérito da reclamação deduzida porquanto o reclamante se terá limitado a invocar o prejuízo irreparável «sem invocar factos que, caso se provassem, confeririam ao processo carácter urgente» - cf. sentença a fls. 111.

Importa sublinhar que resulta desde logo da petição inicial que o objecto da reclamação era a omissão de decisão da Administração Fiscal sobre um requerimento de arguição de nulidade remetido pelo recorrente A..... ao órgão de execução fiscal no âmbito do processo de execução fiscal n.º 2437200501009184.

Ora, como bem nota o Exmº Procurador-Geral Adjunto a reclamação prevista no art.276º CPPT não é o meio processual adequado à impugnação de conduta omissiva do órgão de execução fiscal, designadamente a ausência de pronúncia sobre requerimento de arguição de nulidade.

Efectivamente decorre do artigo 276º do Código de Procedimento e Processo Tributário que são susceptíveis de reclamação para o tribunal tributário de 1.ª instância. *as decisões proferidas* pelo órgão da execução fiscal e outras autoridades da administração tributária que no processo afectem os direitos e interesses legítimos do executado.

Também o artº 97º, n.º 1 do mesmo diploma legal prevê, como parte integrante do chamado processo judicial tributário, o recurso, no próprio processo, *dos actos praticados* na execução fiscal.

E o artº 103º, n.º 2 da Lei Geral Tributária garante aos interessados o direito de reclamação para o juiz da execução fiscal dos actos materialmente administrativos praticados por órgãos da administração tributária, nos termos do número anterior. Do ponto de vista orgânico, os actos susceptíveis de reclamação serão, pois, aqueles que se exteriorizem mediante decisões proferidas pelo órgão de execução fiscal e outras autoridades da Administração Tributária e, do ponto de vista material, devem ser actos que afectem os direitos e interesses legítimos do executado <sup>(2)</sup>.

Por isso, concordamos com Jorge Lopes de Sousa quando, no seu Código de Procedimento e Processo Tributário, Vol. IV, pag. 271, escreve que nenhuma das referidas normas fornece suporte consistente para defender a possibilidade de reclamação perante a mera omissão de actos que o interessado entenda que deviam ser praticados e que o não foram.

E também subscrevemos a jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo vem entendendo que relativamente a omissões de actos não será possível em princípio reclamar imediatamente para o juiz - são exemplos disso os Acórdãos 340/11 de 07.12.2011, 643/10 de 25.08.2010, e 440/08 de 18.09.2008, todos in [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

Isto, porém, em princípio, pois que, como sublinha o referido autor <sup>(3)</sup>, casos há em que a inércia da administração tributária em apreciar a arguição poderá provocar, só por si, uma lesão imediata dos interesses do requerente, e, nessas hipóteses, não poderá deixar de reconhecer-se aos interessados o direito de solicitarem imediatamente a intervenção do tribunal, como exige a garantia constitucional do direito à tutela judicial efectiva (art. 20º, n.º 1, da CRP).

Ainda assim sempre se dirá que constitui pressuposto da admissibilidade da apreciação imediata da pretensão do reclamante uma omissão da Administração Tributária que lese imediatamente os seus interesses.

Ora no caso em apreço o objectivo do reclamante, encontra-se expresso nos arts.27º e 28º da petição inicial, onde exarou que era sua intenção «*suscitar a intervenção do tribunal, não só para que aprecie a ilegalidade da omissão, em si mesma lesiva*» (...) «*mas também, por economia processual, para que, substituindo-se ao órgão de administração fiscal, aprecie desde já os invocados vícios, sobre os quais este omitiu pronúncia e decisão, e que deverão levar à declaração de nulidade de todo o processado*».

Porém, como resulta do resulta do probatório (pontos 8 e 9), e assertivamente nota o Exmº Procurador-Geral Adjunto, aquele pressuposto de admissibilidade não se verifica porquanto o órgão de execução fiscal proferiu decisão expressa de indeferimento da arguição de nulidade na mesma data da apresentação da petição de reclamação (5/7/2012) <sup>(4)</sup>, decisão essa que foi notificada em 12/7/2012, na pessoa da sua mandatária.

Acresce dizer que não procede a argumentação do recorrente quando, notificada para se pronunciar sobre a questão da inutilidade superveniente da lide, sustenta que aquela decisão expressa de indeferimento padece de nulidade na medida em que, face ao disposto no artº 277º, n.º 2 e 278º, n.º 4 do Código de Procedimento e Processo Tributário, em face da apresentação da apresentação da reclamação com o requerimento de subida imediata, o órgão de execução fiscal já nada mais podia senão autuar a reclamação e remetê-la, com o processo de execução fiscal, ao tribunal competente.

Não é essa a leitura que resulta do disposto no artº 277º, n.º 2 do Código de Procedimento e Processo Tributário.

Desde logo, de acordo com este normativo, na sequência da apresentação da reclamação e da sua junção ao processo de execução fiscal, o órgão da execução fiscal, se foi o autor do acto reclamado, pode revogá-lo no prazo de 10 dias.

E se a revogação for efectuada após o prazo aplicável para esse efeito, o acto de revogação enfeerará, não de nulidade, mas de mera de ilegalidade, por violação da norma que estabelece o prazo de reclamação.

Este acto de revogação, sendo um acto praticado no processo de execução fiscal, pode também ser impugnado através de nova reclamação. Mas se o acto de revogação não for impugnado no prazo de reclamação previsto no n. 1 do art. 277. do CPPT, consolidar-se-á a revogação, pelo que a reclamação que foi interposta do primeiro acto ficará sem objecto e extinguir-se-á, por impossibilidade superveniente da lide <sup>(5)</sup>.

Também no caso subjudice a prática do acto omitido após o prazo de indeferimento tácito (que é de 10 dias para a prolação de despachos no processo de execução fiscal de acordo com o disposto nos arts. 57º, n.º 5 da Lei Geral Tributária e 21º, al.a) do Código de Procedimento e Processo Tributário) constituirá mera ilegalidade, fundamento de anulabilidade.

Como é sabido constitui ilegalidade e, conseqüentemente vício do acto administrativo ou acto tributário, qualquer ofensa dos princípios ou normas jurídicas aplicáveis, que poderá envolver a anulabilidade, a nulidade ou a inexistência.

A nulidade constitui o regime de excepção, ao passo que a anulabilidade é o regime regra. É o que se depreende do disposto no artigo 135.º do CPA, segundo o qual são anuláveis os “actos administrativos praticados com ofensa dos princípios ou normas jurídicas aplicáveis para cuja violação se não preveja outra sanção.” (Cf., neste sentido Mário de Aroso de Almeida e Carlos Alberto Fernandes Cadilha, Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos, vol. I, pag. 247).

Dispõe, por sua vez art. 133º n.ºs 1 e 2 alínea d) do Código de Processo Administrativo são nulos os actos a que falte qualquer dos elementos essenciais ou para os quais a lei comine expressamente essa forma de invalidade, nomeadamente os actos que ofendam o conteúdo essencial de um direito fundamental.

Porém, esses actos hão-de ser aqueles que contêm com os direitos, liberdades e garantias dos cidadãos.

Mas não aqueles que contêm com o princípio da legalidade, como sucede no caso em apreço em que está em causa a prática de acto após o decurso do prazo legal de decisão.

Ora resulta dos autos que o despacho do Chefe do Serviço de Finanças de Peso de Régua de 05.07.2012, que procedeu ao indeferimento de pedido de declaração de nulidade, não foi objecto de reacção processual por parte dos recorrentes, nomeadamente através de reclamação nos termos e no prazo do artº 277º, n.º 1 do Código de Procedimento e Processo Tributário, como aliás os mesmos admitem (fls.154), consolidando-se na ordem jurídica como caso decidido.

Neste contexto, tendo sido proferida decisão expressa da Administração Tributária sobre o requerimento de arguição de nulidade ficou sem objecto a reclamação, que tinha como principal desiderato suscitar a intervenção do tribunal, para, em face da inércia da Administração Fiscal, apreciar desde logo os invocados vícios em substituição do órgão de administração fiscal,

O que implica a inutilidade superveniente da lide e conseqüente extinção da instância, nos termos do disposto nos arts. 287, alínea e) do Código de Processo Civil e 2º.al. e) do Código de Procedimento e Processo Tributário.

Procede, pois, a questão prévia suscitada pelo Exmº Procurador-Geral Adjunto, ficando prejudicado o conhecimento das demais questões suscitadas.

#### **IX. Decisão**

Termos em que, face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em não tomar conhecimento do presente recurso jurisdicional, e em julgar extinta a instância por inutilidade superveniente da lide arts. 287, alínea e) do Código de Processo Civil e 2º.al. e) do Código de Procedimento e Processo Tributário).

Sem custas, uma vez que a inutilidade não se verificava à data da reclamação.

Lisboa, 9 de Janeiro de 2013. — *Pedro Delgado* (relator) — *Valente Torrão* — *Ascensão Lopes*.

<sup>(1)</sup> Ver neste sentido Código de Procedimento e Processo Tributário anotado de Jorge Lopes de Sousa, vol. II, pags. 373-374.

<sup>(2)</sup> Neste sentido Joaquim Freitas Rocha, Lições de Procedimento e Processo tributário, 4ª edição, pag. 357.

<sup>(3)</sup> Ob. citada, pag. 271.

<sup>(4)</sup> Pese embora os recorrentes refiram no seu requerimento de fls. 153 e segs. que o despacho do órgão de execução fiscal foi proferido em 6.07.2012, o que resulta do probatório é que tal despacho data de 05.07.2012, constatando-se dos autos apenas – fls. 150 e segs. - que o ofício com a respectiva notificação foi expedido em 06.07.2012, para o recorrente e em 09.07.2012, para a respectiva mandatária.

<sup>(5)</sup> Neste sentido, Jorge Lopes de Sousa, ob. citada, pag. 293.

## Acórdão de 9 de Janeiro de 2013.

### Assunto:

*Derrama. Tributação. Grupos de Sociedades. Lei interpretativa.*

### Sumário:

- I — De acordo com o actual regime que resulta da Lei das Finanças Locais, aprovada pela Lei n.º 2/2007, de 15/1, a derrama passou a incidir sobre o lucro tributável sujeito e não isento de IRC.*
- II — Sendo aplicável o regime especial de tributação dos grupos de sociedades, face à redacção do art. 14º da referida LFL (na redacção anterior à Lei n.º 64-B/2011, de 30/12 – OE para 2012) a derrama devia incidir sobre o lucro tributável do grupo e não sobre o lucro individual de cada uma das sociedades.*
- III — O artigo 14º, n.º 8, da Lei das Finanças Locais, na redacção que lhe foi dada pelo artigo 57º da Lei do Orçamento do Estado para 2012 (Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro) é uma norma inovadora e não interpretativa.*

Processo n.º 1302/12-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A....., SA.

Relatora: Ex.<sup>ma</sup> Sr.<sup>a</sup> Cons.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Fernanda Maçãs.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

#### I. Relatório

1. A....., SA, identificada nos autos e na qualidade de sociedade dominante de um grupo societário tributado pelo Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades (RETGS), na sequência de indeferimento da reclamação graciosa referente à autoliquidação de IRC e derrama realizada ao exercício de 2009, deduziu impugnação judicial, no Tribunal Tributário de Lisboa, relativa à derrama apurada segundo orientação veiculada no Ofício-Circulado n.º 20.132 da Direcção de Serviços do IRC, no montante de € 7.201.394,34, que foi julgada procedente.

2. Não se conformando, a representante da Fazenda Pública veio interpor recurso para este STA, formulando alegações, das quais se extraem as seguintes alegações:

*I - Visa o presente recurso reagir contra a douta sentença que julgou procedente a impugnação judicial apresentada pela A....., SA na sequência do indeferimento da reclamação graciosa deduzida contra a autoliquidação de IRC e derrama referente ao exercício de 2009;*

*II — Conclui a douta sentença que o pedido formulado pela impugnante deve proceder, considerando que no âmbito de aplicação do RETGS, quando o n.º 1 do art. 14º da Lei 2/2007 de 15 de Janeiro faz referência a “lucro tributável sujeito e não isento de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas”, apenas se poderá estar a referir ao lucro resultante da soma de lucros tributáveis e prejuízos fiscais individuais (resultado agregado), uma apenas este se encontra sujeito a IRC.(...)”*

*III — A Derrama surge como corolário do ditame constitucional que determina a necessidade das autarquias locais — enquanto instrumento principal para a descentralização administrativa - serem dotadas dos meios necessários à sua tendencial e desejada autonomia, no só administrativa, mas também financeira, consubstanciando um instrumento colocado à disposição dos municípios para a realização das suas tarefas no âmbito da sua autonomia local;*

*IV- Com a entrada em vigor da Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro (LFL), operou-se uma modificação de fundo no modo de cálculo da derrama, ao passar a ter como base o lucro tributável, e não já, a coleta;*

*V- Esta alteração legislativa consubstanciou uma verdadeira mudança de paradigma no cálculo da derrama, tendo esta perdido o seu carácter de acessoriedade — que até aqui vinha mantendo do face ao IRC -, passando a tratar-se de um imposto autónomo;*

*VI - A Derrama tem a natureza de Imposto geral, ordinário, direto, real, periódico e rio estadual, e, considerando-se impostos acessórios aqueles que existem ou dependem de outros — denominados principais — há que reconhecer que face à nova Lei das Finanças Locais, a derrama deixou de assumir natureza acessória, pois deixou claramente de atender, que à matéria coletável, quer à própria coleta de IRC enquanto pressupostos da sua aplicabilidade;*

*VII - Relativamente aos Grupos de Sociedades e ao seu regime especial de tributação (RETGS), dado que a derrama passou a ter como base o lucro tributável, ou seja, uma incidência mais montante*

que anteriormente, deverão ser acolhidas as regras do CIRC até ao momento determinação do lucro tributável, porque, seguidamente, aplicar-se-ão as regras próprias da derrama (aplicação da taxa);

VIII - No RETGS não se determina a coleta de cada uma das sociedades do perímetro, (pelo que a questão não se colocava antes à luz da lei anterior), todavia, tendo passado a base de cálculo da derrama a ser o lucro tributável (e não já a colecta), e existindo, e sendo necessária, determinação do lucro tributável de cada uma das sociedades do grupo, da aplicação do n.º 1 do art.14 da LFL - que dispõe que a derrama é lançada “sobre o lucro tributável sujeito e não isento de imposto das pessoas coletivas (IRC), que corresponda à proporção do rendimento gerado na sua área geográfica...” - resultará a aplicação da taxa correspondente da derrama a cada um dos lucros tributáveis de cada uma das sociedades dominadas;

IX - Uma vez que é determinado um lucro tributável, sujeito e não isento para efeitos de IRC, a liquidação da derrama, passa a reger-se pelas regras próprias, nos termos do disposto no n.º do art. 14º da LFL, não existindo qualquer impossibilidade de liquidar a derrama individual de cada sociedade, uma vez que o “objeto” da sua incidência foi alterado da coleta do IRC para o lucro tributável sujeito a imposto, sendo que esse lucro tributável existe, o que não acontecia com a coleta;

X - No caso concreto das sociedades abrangidas pelo RETGS, é inegável que cada uma das sociedades que integram o perímetro é sujeito passivo de IRC, sendo igualmente incontestável que todas elas geram rendimentos sujeitos a IRC, constituindo pois, situações patentes de sujeição pessoal e real, de cada uma daquelas sociedades, e respetivos rendimentos;

XI — Sendo que em momento algum é consagrada qualquer situação de não sujeição, de isenção, ou de exclusão de tributação para estas sociedades ou os seus rendimentos.

XII - A LFL, ao determinar a incidência da derrama sobre o lucro tributável dos sujeitos passivos para efeitos de IRC, não convocando as regras do RETGS, acolhe as regras do CIRC, mas apenas até ao momento da determinação do lucro tributável de cada sujeito passivo, antes do cálculo do lucro tributável do grupo;

XIII — Será esta a forma mais direta de fazer corresponder a receita da derrama ao Município onde o correspondente rendimento é efetivamente gerado;

XIV - No âmbito do RETGS, os lucros tributáveis de certas sociedades podem ser absolvidos pelos prejuízos de outras, sendo que, determinado município onde se instalou determinada sociedade que teve lucro tributável pode deixar de auferi-lo se o grupo, no seu conjunto, apresentar prejuízo;

XV - Os superiores valores coletivos gerais que motivaram a introdução do RETGS, no coincidem com os valores subjacentes ao lançamento da derrama;

XVI — Sendo que, os impostos estaduais têm por fundamento a existência de necessidades coletivas gerais e destinam-se à criação e aplicação de meios de satisfação de tais necessidades (devendo caber a todos os cidadãos o dever contributivo) enquanto que os impostos municipais baseiam-se em necessidades exclusivamente locais, cabendo o dever contributivo aos cidadãos a que tais necessidades respeitem;

XVII — A consideração da derrama como um imposto autónomo, não obstante a partilha de alguns elementos com o IRC, ao nível da incidência e determinação do lucro tributável, acarretará, contrariamente ao decidido na sentença recorrida, a não consideração daquele especial regime de tributação de IRC para efeitos de derrama;

XVIII - É esta a interpretação que melhor se coaduna com o espírito da lei, e a melhor forma de conferir exequibilidade ao instrumento de financiamento dos municípios que se consubstancia na derrama;

XIX — Mais recentemente, o art.º 57.º da Lei-B/2011 de 30 de dezembro, procedeu à alteração do art.º 14.º da Lei n.º 2/2007 de 15 de janeiro, passando, o n.º 8 do referido normativo legal, a dispor que quando seja aplicável o RETGS, a derrama incidirá sobre o lucro tributável individual de cada uma das sociedades do grupo;

XX - Considerando que a qualificação duma norma como interpretativa não se encontra dependente da atribuição de tal carácter pelo legislador (não sendo indispensável que o legislador o tivesse feito expressamente), é nossa opinião, que a norma supra, não assume carácter inovador;

XXI - A posição agora (melhor) definida pelo legislador, visou apenas esclarecer a controvérsia jurídica existente quanto à matéria, dissipando eventuais incertezas, não se verificando uma verdadeira alteração da posição do legislador sobre o assunto, mas tão só, uma clarificação do pensamento legislativo anterior;

XXII - Perante a eventual existência de dúvidas relativamente ao espírito da Lei, ter-se-á o legislador encarregado, de as dissipar por completo, esclarecendo que, quando for aplicável o RETGS, a derrama incide sobre o lucro tributável individual de cada uma das sociedades do grupo;

XXIII - A dita sentença ora recorrida revela inadequação e desconformidade com as disposições supra mencionadas, pelo que, não deverá manter-se na ordem jurídica;

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



*PORÉM V. EX.AS, DECIDINDO FARÃO A COSTUMADA JUSTIÇA.”*

3. A A. . . . ., S.A., veio apresentar as suas contra-alegações, requerendo, subsidiariamente, a ampliação do objecto do recurso, indicando, por prever a necessidade da sua apreciação, os fundamentos não apreciados em primeira instância e que quer, agora, a título subsidiário, ver apreciados pelo STA. Concluiu, pois, nos termos que se seguem:

*“I. O presente recurso foi interposto pela FAZENDA PÚBLICA da Sentença proferida no âmbito do processo de Impugnação n.º 1749/11.8 BELRS do Tribunal Tributário de Lisboa em que a Recorrida impugnou a (i) legalidade do acto de autoliquidação, na parte que se refere à derrama, com referência ao exercício de 2009 no valor total de € 4.550.590,90 e, bem assim, a decisão de indeferimento expresso da reclamação graciosa deduzida contra aqueles actos de liquidação, por despacho da SENHORA DIRECTORA DE FINANÇAS ADJUNTA de 17 de Agosto de 2011:*

*II. A douta Sentença recorrida considerou procedente a impugnação deduzida pela ora RECORRIDA, por não concordar com o entendimento da ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA de acordo com o qual os lucros tributáveis são calculados individualmente, devendo considerar-se que tais lucros individuais não têm efeitos na liquidação de imposto, mas apenas efeitos declarativos e de controlo do lucro tributável apurado e comunicado pela sociedade dominante do grupo:*

*III. Neste sentido, entendeu a douta sentença recorrida, e bem, que a existência de um regime de especial tributação terá de vigorar em toda a linha, e nesse sentido, a pretensão, da ora RECORRIDA, mereceu acolhimento. (cfr. página 7 e 8 da sentença recorrida):*

*IV. Ora, não pode a RECORRIDA concordar, com as pretensões da RECORRENTE, desde logo, porque, não obstante as alterações preconizadas pela LFL, a derrama continua a ter a natureza de imposto acessório, devendo, por isso, atender-se, conforme tem vindo a ser reconhecido pela jurisprudência, ao princípio *accessorium sequitur principale*:*

*V. Com efeito, com a alteração da LFL a derrama passou a ser considerado com um adição (uma vez que passou a ser calculada sobre a matéria colectável) sendo sempre (antes e depois da entrada em vigor da Lei das Finanças Locais) um imposto acessório relativamente ao IRC, na medida em que a existência da derrama depende da existência da relação tributária de IRC;*

*VI. Assim, no que ao cálculo da derrama no caso de tributação de acordo com o REGTS diz respeito, resulta da análise comparativa da redacção do artigo 14.º da “nova” LFL face à anterior redacção do artigo 18.º da Lei n.º 42/98, de 6 de Agosto, que a única alteração introduzida se reporta ao facto de a derrama passar a incidir sobre o lucro tributável, ao invés de incidir sobre a colecta, pelo que a alteração se prendeu unicamente com o facto de, passando este tributo a incidir sobre o lucro tributável apurado pelos sujeitos passivos, deixam de ser relevantes os prejuízos fiscais relativos a exercícios anteriores;*

*VII. Neste contexto, o entendimento veiculado pela Administração no Ofício-Circulado n.º 20 132, de 14 de Abril de 2008, nos termos do qual o cálculo da derrama não deve ter em consideração os prejuízos fiscais apurados, nesse exercício, é ilegal porquanto resulta da conjugação do disposto no REGTS e na LFL que os prejuízos fiscais apurados nesse exercício, pelas entidades que compõem o perímetro do Grupo abrangido pelo REGTS, mais não são do que resultados fiscais negativos que concorrem para o apuramento do lucro tributável sujeito a imposto — o lucro tributável do Grupo;*

*VIII. Com efeito, resulta do disposto no artigo 70.º do Código do IRC que! não obstante o facto de cada uma das sociedades integrantes do Grupo se encontrar obrigada à submissão de uma declaração individual, a liquidação de imposto é efectuada junto da sociedade dominante, sendo o lucro tributável do Grupo, para efeitos de liquidação de IRC, aquele que resulta da soma dos lucros tributáveis e dos prejuízos fiscais apurados individualmente;*

*IX. Em face do exposto, impõe-se, conforme reconhecido na sentença recorrida, a restituição da diferença entre o valor de derrama apurado tendo por base o lucro consolidado do grupo e o valor da derrama pago com a autoliquidação.*

*X. Por outro lado, entende a RECORRIDA, em conformidade com o entendimento do tribunal arbitral na análise da norma ora em apreço, não poder ser acolhido o entendimento da RECORRENTE segundo o qual a alteração legislativa do artigo 14.º da Lei n.º 2/2007 não assume carácter inovador, porquanto nada aponta no sentido de a referida norma configurar uma norma interpretativa;*

*XI. Neste âmbito, tendo a RECORRIDA baseado o preenchimento da sua Declaração de Rendimentos — IRC — Modelo 22 -, relativa ao exercício 2009, nas instruções constantes do Ofício-Circulado n.º 20 132, de 14 de Abril de 2008, divulgado pela ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA, está preenchido o requisito da verificação de “erro imputável aos serviços”, sendo por isso, devidos juros indemnizatórios;*

*XII. Por fim, subsidiariamente, e ao abrigo do disposto no artigo 684º-A, do Código de Processo Civil A RECORRIDA, se tal se mostrar necessário pretende que se conheça também do argumento que, em função das conclusões do tribunal a quo, não chegou a ser conhecido — falta de fundamentação do Despacho de indeferimento da reclamação graciosa;*

XIII. Com efeito, da leitura do despacho de indeferimento da reclamação graciosa, a ora RECORRIDA, não logrou obter qualquer esclarecimento, designadamente, quanto às motivações que levaram a ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA a não acolher o entendimento expresso e vertido no Acórdão proferido pelo SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO, no âmbito do Processo n.º 0909/10, cuja junção ao processo de reclamação graciosa, foi oportunamente requerida pela ora RECORRIDA;

XIV. Na verdade, neste âmbito a ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA limitou-se a informar que se encontra vinculada às orientações genéricas constante dos ofícios circulados que estiveram em vigor no momento do facto tributário.

XV. Ora, não pode a Recorrida aceitar que uma Informação emitida por um organismo da ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA a sancionar um entendimento da mesma ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA, possa ser entendido como conferindo um maior grau de legitimidade, uma vez que se trata do mesmo órgão a confirmar um entendimento que já é, ab initio, (só) seu.

XVI. Em face do exposto, a pretensa “fundamentação” do despacho de indeferimento da reclamação graciosa, viola pois, frontalmente, quer a Constituição da Republica Portuguesa — cfr. artigo 268.º, n.º 3 -, quer o artigo 77.º da Lei Geral Tributária, o que se invoca para todos os efeitos legais, devendo ser anulado, em conformidade com o artigo 135.º do Código de Procedimento Administrativo.

NESTES TERMOS E NOS MAIS DE DIREITO APLICÁVEIS, SEMPRE COM O DOUTO SUPPLEMENTO DE VOSSAS EXCELÊNCIAS, DEVERÁ SER CONSIDERADO IMPROCEDENTE O RECURSO APRESENTADO PELA RECORRENTE, E ASSIM, CONFIRMADA A DOUTA SENTENÇA RECORRIDA QUE DETERMINOU A ANULAÇÃO DO ACTO DE AUTOLIQUIDAÇÃO IMPUGNADO, ACRESCIDO DE JUROS INDEMNIZATÓRIOS, CALCULADOS NOS TERMOS DA LEI, E BEM ASSIM, ANULADO O DESPACHO DA EXMA. SENHORA DIRECTORA DE FINANÇAS ADJUNTA, DA DIRECÇÃO DE FINANÇAS DE LISBOA, DATADO DE 17 DE AGOSTO DE 2011, NOS TERMOS DO QUAL FOI INDEFERIDA A RECLAMAÇÃO GRACIOSA AUTUADA COMO n.º 4003306/10.

ASSIM NÃO SE ENTENDENDO, O QUE POR MERA CAUTELA DE PATROCÍNIO SE ADMITE, REQUER-SE, A TÍTULO SUBSIDIÁRIO, QUE SEJA DETERMINADA A AMPLIAÇÃO DO OBJECTO DO RECURSO, AO ABRIGO DOS N.ºS 1 E 2, DO artigo 684.º-A DO CÓDIGO DO PROCESSO CIVIL, NOS TERMOS SUPRA EXPOSTOS E ASSIM SE CONCLUINDO PELA ANULAÇÃO DO DESPACHO DE INDEFERIMENTO DA RECLAMAÇÃO GRACIOSA”.

4. O Ministério Público pronunciou-se no sentido de o recurso não merecer provimento, podendo ler-se no mesmo, entre o mais, que:

“(…)

1. A questão decidenda foi apreciada e resolvida nos acórdãos STA-SCT 2.02.2011 processo n.º 909/10 e 22.06.2011 processo n.º 309/11 (com idêntico sumário doutrinário, que se transcreve e merece a adesão do Ministério Público), 2.05.2012 processo n.º 234/12 e 5.07.2012 processos n.º 206/12 e 265/12.

«1. De acordo com o actual regime da derrama que resulta da Lei das Finanças Locais, aprovada pela Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro, a derrama passou a incidir sobre o lucro tributável sujeito e não isento de IRC.

2. Quando seja aplicável o regime especial de tributação dos grupos de sociedades a derrama deve incidir sobre o lucro tributável do grupo e não sobre o lucro individual de cada uma das sociedades»……”

A doutrina dos arestos ancorou-se nas seguintes premissas, enunciadas de forma sintética:

- de acordo com o actual regime, plasmado na Lei das Finanças Locais, a derrama é um imposto autónomo em relação ao IRC, embora com uma base de incidência comum (lucro tributável em IRC)

- as lacunas verificadas no regime jurídico da derrama quanto à determinação da matéria colectável, liquidação, pagamento, obrigações acessórias e garantias são integradas por via da aplicação subsidiária do regime do IRC.

- esta forma de determinação do lucro tributável do grupo, correspondente à base de incidência da derrama, não é incompatível com a relevância dos prejuízos fiscais na formação da matéria colectável da derrama.

2. A doutrina consolidada dos acórdãos supra identificados, embora resultante de correcta aplicação dos princípios hermenêuticos, poderia perverter o cumprimento do objectivo legal da derrama, enquanto instrumento financeiro indispensável à realização pelos municípios das suas atribuições constitucionais no âmbito da autonomia local, o que poderia acontecer quando no âmbito do RETGS, os lucros tributáveis de certas sociedades podem ser absorvidos pelos prejuízos de outra, sendo que, determinado município onde se instalou determinada sociedade que teve lucro tributável pode deixar de auferi-lo se o grupo, no seu conjunto, apresentar prejuízo (cf. conclusão XIV das alegações da recorrente, fls. 292).

3. O legislador procurou a eliminação do efeito colateral perverso com a alteração do regime legal nos termos do qual, o âmbito do RETGS, a derrama passou a incidir sobre o lucro tributável de cada

uma das sociedades do grupo (art.14º n.º 8 LFL, redacção conferida pelo art.57º Lei n.º 64-B/2011, 30 dezembro)

*Porém, o carácter inovador e não interpretativo da norma impede a sua aplicação retroactiva (cf. acórdãos STA-SCT 2.05.2012 processo n.º 234/12 e 5.09.2012 processo n.º 265/12, com enunciação de argumentário que merece a adesão do Ministério Público)*

#### CONCLUSÃO

*O recurso não merece provimento.*

*A sentença impugnada deve ser confirmada”.*

**5.** Colhidos os vistos legais, cumpre apreciar e decidir.

#### II. Fundamentos

##### 1. De facto

*“a) No exercício de 2009, a impugnante era a sociedade dominante de uma grupo de sociedades, que optaram pela aplicação do regime especial de tributação dos grupos de sociedades (cfr. fls. 59);*

*b) A impugnante apresentou declaração de rendimentos, modelo 22, de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas do ano de 2009, do grupo de sociedades, tendo apurado o lucro tributável do montante de € 182.814.030,59 e derrama no valor de € 7.201.394,34, que teve por base o lucro tributável de cada uma das sociedades do grupo (cfr. fls. 35, 46 e 47 a 58);*

*c) A impugnante autoliquidou derrama no valor de € 7.201.394,34, correspondente ao somatório das derramas calculadas e indicadas individualmente por cada uma das sociedades pertencentes ao grupo, de acordo com as orientações genéricas da Administração Tributária, emitidas através do ofício circulado n.º 20132, de 14 de Abril de 2008, da Direcção de Serviços do IRC (cfr. campo 364, quadro 10, do modelo 22 - fls. 50);*

*d) Em 26/08/2010 a impugnante deduziu reclamação graciosa da autoliquidação de IRC do grupo de sociedades, vertida na declaração de rendimentos modelo 22 de IRC, referente ao exercício de 2009, na parte relativa ao apuramento da derrama (cfr. 3 e sgs. do procedimento de reclamação graciosa apenso);*

*e) Notificada a impugnante para exercício de audição prévia apresentou a resposta de fls. 106 a 109, que aqui se dá por integralmente reproduzida;*

*f) Em 17/08/2011, por despacho da Directora de Finanças Adjunta, foi a reclamação graciosa indeferida, com a fundamentação constante do projecto de decisão, informação datada de 12/07/2011 e pareceres na mesma exarados, que aqui se dão por integralmente reproduzidos (cfr. fls. 94 a 102 e 158 a 169);*

*g) Em 23/08/2003, através do ofício com a referência 073463, de 22/08/2011, a impugnante foi notificada da decisão proferida no procedimento de reclamação graciosa (cfr. fls. 170 a 172 do procedimento anexo);*

*h) Em 06/09/2011 a impugnante deduziu a presente impugnação (cfr. carimbo de fls. 2 dos presentes autos)”.*

##### 2. De Direito

**1.** Vem o presente recurso interposto pela Fazenda Pública da decisão proferida pelo Tribunal Tributário de Lisboa, de 22 de Junho de 2012, através da qual foi julgada procedente a impugnação judicial deduzida pela A....., SA., com a consequente anulação do acto de auto-liquidação relativo à derrama do exercício de 2009, no montante de € 7 201 394,34.

Para tanto, ponderou, entre o mais, a Mm<sup>a</sup> Juíza “a quo” que:

“(…)

*“O actual regime de tributação da derrama, deslocou a base de incidência da derrama da colecta de IRC para o lucro tributável em IRC, pelo que, a sua base de incidência passou a coincidir com a do IRC, no que respeita aos sujeitos passivos que exerçam a título principal actividade comercial, industrial ou agrícola, quer sejam residentes ou não residentes que exerçam tal actividade através estabelecimento estável em território português (cfr. artigos 3º, n.º 1, alíneas a) e e) do CIRC e 14º da LFL).*

“(…)

*Assim, a derrama só é devida na medida em que for devido IRC, pelo que, tal como tem vindo a ser defendido pela Jurisprudência e Doutrina, a derrama é um imposto acessório.*

“(…)

*Nesta perspectiva, tendo em conta que a derrama constitui um imposto acessório do IRC, aquela não apresenta regras específicas de apuramento da respectiva base de incidência, seguindo as regras do imposto principal.*

*Desta forma, o lucro tributável que releva para efeitos de derrama só poderá corresponder ao lucro tributável relevante para efeitos de IRC. In casu, o calculado nos termos do artigo 64º do CIRC (actualmente, artigo 70º), atenta a ausência de norma expressa que imponha outra regra, um vez que, o n.º 3 do artigo 87-A do CIRC, na redacção dada pela Lei n.º 64-B/2011, de 31/12, só entrou em vigor em 01/01/2012.*

*A Direcção de Serviços do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, relativamente aos regimes especiais de tributação do IRC e conseqüente cálculo de derrama, emitiu o ofício circulado n.º 20132 de 14/04/2008, onde informa, relativamente ao regime especial de tributação dos grupos de sociedades: «No âmbito do regime especial de tributação de grupos de sociedades, a determinação do lucro tributável do grupo é frita pela forma referida no art. 64º do Código do IRC, correspondendo à soma algébrica dos lucros tributáveis e dos prejuízos fiscais apurados nas declarações periódicas individuais.*

*Se é verdade que nas declarações periódicas individuais não há um verdadeiro apuramento de colecta, o mesmo já não se pode dizer relativamente ao lucro tributável.*

*Com efeito, cada sociedade apura um lucro tributável na sua declaração individual. Assim, para as sociedades que integram o perímetro do grupo abrangido pelo regime especial de tributação dos grupos de sociedades, a derrama deverá ser calculada e indicada individualmente por cada uma das sociedades na sua declaração, sendo preenchido, também individualmente, o anexo A, se for caso disso.*

*O somatório das derramas assim calculadas será indicado no campo 364 do Quadro 10 da correspondente declaração do grupo, competindo o respectivo pagamento à sociedade dominante, em consonância com o entendimento sancionado por despacho de 2008.03.13, do substituto legal do Director-Geral.*

*“(…)*

*“(…) assumindo a Lei a existência de grupos de sociedades e criando um regime especial de tributação destes, tal terá necessariamente de vigorar em toda a linha, independentemente de poder vir a proporcionar resultados mais favoráveis aos sujeitos passivos que por aquele optaram.*

*Assim, no âmbito de aplicação do RETGS, quando o n.º 1 do art. 14º da Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro, refere que a derrama incide sobre o lucro tributável sujeito e não isento de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas, apenas se poderá estar a referir ao lucro resultante da soma de lucros tributáveis e prejuízos fiscais individuais (resultado agregado), uma vez que apenas este se encontra sujeito a IRC.*

*Sobre esta questão pronunciou-se o douto Acórdão do STA, de 02/02/2011, processo n.º 0909/11, que sufragamos, sumariado nos seguintes termos «I - De acordo com o actual regime da derrama que resulta da Lei das Finanças Locais aprovada pela Lei 2/2007, de 15 de Janeiro, a derrama passou a incidir sobre o lucro tributável sujeito e não isento de IRC.*

*II - Quando seja aplicável o regime especial de tributação dos grupos de sociedades, a derrama deve incidir sobre o lucro tributável do grupo e não sobre o lucro individual de cada uma das sociedades.» (vide no mesmo sentido Ac. STA, de 22/06/2011, proc. n.º 0309/11, in <http://www.dgsi.pt/>).*

*A pretensão da impugnante merece, pois, acolhimento (…)*”.

Contra este entendimento, alega, em síntese, a Fazenda Pública que:

•“(…)”

•“A Derrama tem a natureza de Imposto geral, ordinário, direto, real, periódico e rio estadual, e, considerando-se impostos acessórios aqueles que existem ou dependem de outros — denominados principais — há que reconhecer que face à nova Lei das Finanças Locais, a derrama deixou de assumir natureza acessória, pois deixou claramente de atender, que à matéria coletável, quer à própria coleta de IRC enquanto pressupostos da sua aplicabilidade;

• No RETGS não se determina a coleta de cada uma das sociedades do perímetro, (pelo que a questão não se colocava antes à luz da lei anterior), todavia, tendo passado a base de cálculo da derrama a ser o lucro tributável (e não já a colecta), e existindo, e sendo necessária, determinação do lucro tributável de cada uma das sociedades do grupo, da aplicação do n.º 1 do art.14 da LFL - que dispõe que a derrama é lançada “sobre o lucro tributável sujeito e não isento de imposto das pessoas coletivas (IRC), que corresponda à proporção do rendimento gerado na sua área geográfica...” - resultará a aplicação da taxa correspondente da derrama a cada um dos lucros tributáveis de cada uma das sociedades dominadas;

• Uma vez que é determinado um lucro tributável, sujeito e não isento para efeitos de IRC, a liquidação da derrama, passa a reger-se pelas regras próprias, nos termos do disposto no n.º do art. 14º da LFL, não existindo qualquer impossibilidade de liquidar a derrama individual de cada sociedade, uma vez que o “objeto” da sua incidência foi alterado da coleta do IRC para o lucro tributável sujeito a imposto, sendo que esse lucro tributável existe, o que não acontecia com a coleta;

Por fim, quanto ao facto de o art. 57º da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro, ter procedido à alteração do art.14º da Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro, cujo n.º 8 passou a dispor que quando seja aplicável o RETGS, a derrama incidirá sobre o lucro tributável individual de cada uma das sociedades do grupo, alega a Fazenda Pública que tal norma não é inovadora, limitando-se o legislador a dissipar dúvidas existentes quanto ao espírito da lei.

2. Em face do exposto, a questão a decidir no presente recurso consiste em saber se a derrama municipal relativa ao exercício de 2009, autoliquidada pela ora recorrida, uma sociedade sujeita ao

Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades (RETGS), incide sobre o lucro tributável do grupo ou sobre o lucro tributável de cada uma das sociedades que o integram.

Assim recortada a questão verifica-se, tal como salientado pelo Ministério Público, no seu douto Parecer, que sobre a mesma existe jurisprudência reiterada e firme deste Supremo Tribunal, vazada, entre outros, nos acs. de 2/2/2011, proc. n.º 0909/10, de 22/6/2011, proc. n.º 0309/11 e de 2/5/2012, proc. n.º 0234/12, de 5/7/2012, proc. n.º 265, e de 5/7/2012, proc. n.º 206.

Em todos eles se concluiu no sentido da autonomia da derrama em relação ao imposto de IRC.

No entanto, seguindo em concreto o último Acórdão mencionado, pode aí ler-se:

*«não obstante a autonomização acima assinalada em relação à incidência, à colecta e à taxa do IRC, a derrama continua, todavia, a depender do regime do IRC em todos os outros campos que definem a sua relação jurídica tributária.*

*Com efeito, além de remeter expressamente para o IRC na definição da sua base de incidência e dos seus sujeitos passivos, o regime da derrama é omissivo quanto a regras próprias de determinação da matéria colectável, liquidação, pagamento, obrigações acessórias e garantias, para elencar apenas aquelas em que tradicionalmente se analisa a relação jurídica tributária.*

*Ora, como sustenta Manuel Anselmo Torres, a propósito da relevância dos prejuízos fiscais na matéria colectável da derrama, in Fiscalidade n.º 38, a fls. 159, a única via para integrar essas lacunas consiste em aplicar à derrama o regime previsto para o IRC.*

*Na verdade, como refere o autor citado, só o CIRC nos permite concluir, por exemplo, que a derrama deve ser objecto de autoliquidação e paga até ao fim do 5º mês seguinte ao fim do período de tributação.*

*E o mesmo deverá, quanto a nós, suceder no caso de grupos de sociedades.*

*Prevendo o CIRC, nos seus artigos 69º a 71º, um regime especial de tributação dos grupos de sociedades, situação em que se encontra a impugnante, ora recorrida, e tendo esta optado, como a lei lhe facultava, pela aplicação desse regime para determinação da matéria colectável em relação a todas as sociedades do grupo, a determinação do lucro tributável, para efeitos de IRC, é apurada através da soma algébrica dos lucros tributáveis e dos prejuízos fiscais apurados nas declarações individuais das sociedades que pertencem ao grupo.*

*E, assim determinado o lucro tributável para efeito de IRC, está necessariamente encontrada a base de incidência da derrama.*

*Tal entendimento, sufragado na decisão recorrida, é o que melhor se harmoniza com os preceitos legais aplicáveis e em nada desvirtua os fins que a LFL pretende alcançar ou ofende qualquer norma ou princípio constitucional»*.

E, mais adiante, o mencionado Acórdão acrescenta que *“(...) a circunstância de os lucros individuais de cada empresa do grupo serem individualmente (por cada uma das sociedades) declarados: é que, como justamente aponta André Alpoim de Vasconcelos (Apuramento da derrama no âmbito do regime especial de tributação dos grupos de sociedades, Revista TOC n.º 106- Janeiro 2009, pp. 33 a 35) «os mesmos não têm efeitos de liquidação de imposto, mas tão-só efeitos declarativos e de controlo do lucro tributável agregado, apurado e comunicado pela sociedade dominante do grupo fiscal»*”.

Também no Acórdão de 5/7/2012, proc. n.º 265/12, se sublinha a especificidade do regime do RETGS e o facto de o art. 14º da Lei n.º 2/2007, de 18 de Janeiro, antes de lhe ser acrescentado o n.º 8, não oferecer base para os argumentos invocados pela recorrente quanto à bondade da doutrina acolhida no Ofício-Circulado n.º 20.201.394, 34.

Neste sentido, ficou consignado no mencionado Acórdão que o *“(...) o regime de RETGS assenta numa lógica de tributação agregada segundo a qual o grupo societário é tributado, para efeitos de IRC, pelo seu resultado agregado, como se de uma só entidade se tratasse. Não havendo regras específicas de apuramento da base de incidência da derrama, ao remeter-se para a base de incidência do IRC, tem que se aceitar necessariamente a base de incidência prevista para quem é tributado segundo o RETSG, sob pena de se criar uma excepção não prevista na lei à lógica da tributação agregada em que assenta esse regime.*

O argumento segundo o qual as sociedades que compõem o grupo apresentam *declarações individuais*, as quais deveriam servir de base de incidência da derrama, não tem qualquer apoio na letra do n.º 1 do artigo 14º, porque os lucros individuais constantes dessas declarações não têm efeitos de liquidação do imposto, apenas servem para efeitos de controlo do lucro tributável consolidado que foi apurado e comunicada pela sociedade dominante do grupo fiscal.

É que a opção pelo RETGS traduz-se precisamente na determinação do lucro tributável do grupo com base na soma algébrica dos lucros e prejuízos fiscais apurados na declaração periódica de cada uma das sociedades que o integram, opção esta que se funda no *princípio da capacidade contributiva*, ao fazer prevalecer a capacidade do grupo sobre a capacidade contributiva individual das empresas que o integram. Ora, se a base de incidência da derrama tivesse por referência o lucro de cada uma das sociedades que o integram, seria atingido o princípio da capacidade contributiva do grupo, um dos fundamentos do RETGS”.

E, quanto ao carácter inovador do n.º 8 do art.º 14º da Lei das Finanças Locais, refere o mencionado Acórdão que “A norma do n.º 8 do artigo 14º, introduzida pela lei do orçamento de Estado para 2012, não se pode aplicar ao caso dos autos porque, pela interpretação que se acaba de fazer, não é uma norma interpretativa que se possa integrar no sentido e âmbito do n.º 1 do mesmo artigo. A natureza inovadora da norma já foi objecto de jurisprudência no recente acórdão de 2/5/2102, acima referido, onde se, se a lei fosse interpretativa «*por certo o legislador não deixaria de o fazer constar do respectivo texto, dizendo que se tratava de uma norma interpretativa. Mas não o fez, nem se surpreende no texto da Lei do Orçamento de 2012 ou no referido n.º 8º do art. 14º da Lei das Finanças Locais qualquer referência ao carácter interpretativo da norma ou a qualquer controvérsia gerada pela solução de direito anterior. Trata-se certamente de opção legislativa diversa, quiçá motivada pela necessidade de arrecadar receitas imposta pela conjuntura económica, dado que a interpretação possível da norma na sua redacção anterior, acolhida pela jurisprudência unânime deste Supremo Tribunal Administrativo, tinha como consequência uma poupança fiscal significativa para os grupos de sociedades em que co-existissem sociedades com lucro tributável e sociedades com prejuízo fiscal*»”.

Sendo uma norma inovadora, que afronta a lógica do RETGS, a alteração que introduz apenas vigora de 2012 em diante, pelo que o caso dos autos deve ser julgado em função do sentido que vinha sendo dado à norma do n.º 1 do artigo 14º da Lei das Finanças Locais de 2007, o que conduz à improcedência do recurso”.

3. Aplicando o exposto ao caso em apreço, não havendo razões para nos afastarmos da jurisprudência que vem sendo seguida por este Supremo Tribunal, julgamos que é de manter o entendimento até agora sufragado, no sentido de que nos casos em que esteja em causa a aplicação do RTGS, a base de incidência da derrama para os efeitos do n.º 1 do art. 14º da Lei n.º 2/2007, de 15/1 (na redacção em vigor à data dos factos), será o lucro resultante da soma de lucros tributáveis e prejuízos fiscais individuais (resultado agregado), uma vez que apenas este se encontra sujeito a IRC (art. 64º, n.º 1, do CIRC).

E, assim sendo, fica prejudicado, tal como se decidiu em primeira instância, o conhecimento do pedido subsidiário formulado pela recorrida no ponto XII das Contra-alegações.

Assim sendo, por não enfermar do erro de julgamento que lhe é imputado pela recorrente nem violar as disposições legais invocadas, deve ser confirmada a sentença recorrida que assim decidiu, improcedendo, portanto, as Conclusões do recurso.

### III- Decisão

Termos em que os Juízes Conselheiros da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, negar provimento ao recurso, confirmando a sentença recorrida.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 9 de Janeiro de 2013. — *Fernanda Maçãs* (relatora) — *Casimiro Gonçalves* — *Francisco Rothes*.

## Acórdão de 9 de Janeiro de 2013.

### Assunto:

*Garantia Bancária. Impugnação Judicial. Exigência de Nova Garantia. Fundamentação Contextual.*

### Sumário:

- I — *A revogação do art.º 183º-A do CPPT pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, determina a validade de todas as garantias prestadas ao abrigo deste preceito legal em todos os casos em que o prazo de caducidade de 3 anos ainda não se tinha consumado à data em que esta disposição legal deixou de vigorar na ordem jurídica – 1 de Janeiro de 2007.*
- II — *Tendo a garantia bancária sido prestada em 22/12/2005 e tendo o processo de impugnação judicial a que ela se encontra umbilicalmente ligada sido instaurado em 4/05/2005, é evidente que essa garantia não caducou ao abrigo do disposto no art.º 183º-A do CPPT, mantendo-se em vigor até ao final do pleito.*

- III — *O órgão da execução fiscal não pode vir exigir, em Junho de 2012, a prestação de uma nova garantia no valor de € 2.763.569,65 (correspondente ao montante do imposto, juros e acréscimos legais calculados até essa data) para manter suspensa a execução durante a pendência do processo de impugnação judicial, quando a garantia bancária anteriormente prestada, no valor de € 2.589.922,54 (correspondente ao montante do imposto, juros e acréscimos legais calculados à data da apresentação da impugnação) se mantém válida e em vigor e se presume idónea face ao disposto no n.º 1 do art.º 199º do CPPT.*
- IV — *Não ocorrendo a diminuição do valor da garantia bancária prestada, mas, quando muito, a necessidade do seu reforço face à actualização dos juros de mora, não há qualquer facto com relevância legal que justifique a exigência da prestação de uma nova garantia pelo montante global da dívida exequenda, juros de mora e acréscimos legais, mas, tão só, o reforço do seu valor inicial, o que nunca foi exigido pelo órgão de execução fiscal.*
- V — *Na reclamação judicial deduzida contra acto praticado pelo órgão da execução fiscal o tribunal tem de quedar-se pela formulação do juízo sobre a legalidade do acto tal como ele ocorreu, apreciando a respectiva legalidade em face da fundamentação contextual integrante do próprio acto, até porque o interessado apenas pode defender-se dos pressupostos que aí foram enunciados e dos quais se distraíram os efeitos lesivos, pelo que não será admissível qualquer aproveitamento do acto quando isso implique a valoração de razões de facto e de direito que não constam dessa fundamentação.*

Processo n.º 1369/12-30.  
 Recorrente: Fazenda Pública.  
 Recorrido: A....., S.A.  
 Relatora: Ex.<sup>ma</sup> Sr.<sup>a</sup> Cons.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Dulce Neto.

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

1. A FAZENDA PÚBLICA recorre da sentença proferida pelo Tribunal Tributário de Lisboa que julgou procedente a reclamação que A....., S.A., na qualidade de executada no processo de execução fiscal n.º 3085200501085336, deduziu contra o acto do órgão da execução fiscal que lhe determinou a prestação de nova garantia, no valor de € 2.763.569,65, em substituição da garantia bancária que já prestara para efeitos de suspensão do mesmo processo executivo aquando da apresentação de impugnação judicial deduzida contra a liquidação de IRC donde emerge a dívida exequenda, para efeitos de manutenção da suspensão desse processo executivo.

1.1. Rematou as alegações de recurso com as seguintes conclusões:

A) Por muito respeito que mereça o vertido na decisão a quo, com a mesma não se pode, de modo algum, concordar.

B) Salvo o devido respeito, que é muito, se mais não for, até porque manda o bom senso jurídico que por mais deficientes que por vezes as leis se apresentem, quase tudo nelas pode ser corrigido pela sua adequada interpretação, o que no caso em apreço, com o devido respeito, não foi alcançado pelo areópago a quo.

C) Pelo que, com o devido respeito, bastaria que fosse dada uma maior acuidade ao escopo do vertido nos arts. 169º, n.º 8; 199º n.º 5 e 10 do art. 199º todos do CPPTributário e art. 52º da LGT, conjugadamente com a mais recente jurisprudência dos nossos Tribunais superiores, assim como do Ofício Circulado 60.090 de 15.05.2012 da DSGT, para que, se pudesse aquilatar pela improcedência da Reclamação aduzida pelo Recorrido/Reclamante, maxime, para que melhor se pudesse aferir pela “justeza” do acto do órgão de execução fiscal que determinou a prestação de nova garantia bancária no valor de € 2.763.569,65 euros.

D) In casu a Recorrente, conclui não ter razão o Tribunal a quo, que julgou num determinado sentido que, perante a mais recente jurisprudência dos Tribunais Superiores e com os elementos constantes dos autos, mormente o teor adequado, justo e proporcional do Ofício Circulado 60.090 de 15.05.2012 da DSGT, não tem a devida correspondência com o modo como as normas que constituem o fundamento jurídico da decisão a quo deveriam ter sido interpretadas e aplicadas.

E) Na douda decisão sub judice o respeitoso areópago a quo julgou procedente a reclamação apresentada pelo Recorrido/reclamante tendo, conseqüentemente, determinado a anulação do acto ora reclamado por entender que “Na situação em apreço o despacho de suspensão da execução foi proferido em 30.12.2005 nos termos do art. 169º do CPPT, pelo que a caducidade da garantia ocorreria, nos termos do art. 183º-A, apenas em 2008, mantendo-se, não obstante, os efeitos da suspensão.

F) Com a revogação do regime da caducidade da garantia, passou esta matéria a ser regida pelo art. 183º, n.º 2 do CPPT”.

G) Mais ficando dito no duto aresto a quo que, “Assim e não constando que o processo de impugnação (que determinou a suspensão) tenha sido decidido, e não estando caducada a garantia à data em que foi revogado o respectivo regime não há razão para que a mesma seja levantada, sendo certo que dos autos também não ressalta qualquer fundamento que justifique a sua substituição por outra”.

H) Com o devido respeito pelo sufragado na decisão a quo, no que tange ao tema da caducidade da garantia prestada para efeitos de suspensão da execução fiscal, o areópago a quo concluiu que “...a garantia prestada em execução fiscal e não caducada, de harmonia com o disposto no art. 183.º-A do CPPT, só poderá ser levantada oficiosamente ou a requerimento de quem a haja prestado quando tenha sido decidido o processo que a determinou com decisão favorável ao garantido ou com pagamentos da dívida, nos termos do n.º 2 do art.º 183º do CPPT, no caso contrário”.

I) Não obstante a conclusão plasmada na decisão a quo, a mesma não é de molde a obviar ao solicitado pelo Órgão de execução fiscal, ao ter determinado a prestação de uma nova garantia bancária no valor de 2.763.569,65 euros, ou seja, uma garantia que consubstancie um valor actualizado e que assegure a idoneidade e a formalidade da garantia que já havia sido prestada pela Recorrida em 22.12.2005, no valor de 2.589.922,54 euros.

J) Desta forma se respeitando os requisitos que permitam a manutenção daquela garantia por um período de tempo indeterminado, em face do prescrito no n.º 1 do art. 169º do CPPT, que suspende a execução “até decisão do pleito”, data esta indeterminável, considerando os diversos meios de reacção e os diferentes tempos de resolução de cada órgão decisor.

K) Pelo que, o sobredito é de per si fundamento justo e legítimo para justificar a substituição da garantia que no pretérito havia sido prestada pela recorrida por uma outra no valor actualizado de 2.763.569,65 euros, contrariamente ao que vem asseverado na douta decisão a quo.

L) A suficiência da garantia deve ser verificada pelo órgão competente a todo tempo.

M) E tal como sucedeu no caso em apreço, caso o órgão de execução fiscal constate que a garantia prestada é insuficiente, deve ser ordenada a notificação do executado dessa insuficiência e da obrigação de reforço ou prestação de nova garantia no prazo de 15 dias (prazo previsto no n.º 8 do art. 169º e n.º 10 do art. 199º, ambos do CPPT).

N) Se o executado não proceder ao reforço, nem prestar nova garantia deve proceder-se ao levantamento da correspondente suspensão processual e à prossecução dos termos normais do processo.

O) Outrossim, a prestação inicial da garantia e o reforço/prestação de nova garantia, deverão ser efectuados dentro dos prazos previstos naquela normas, mas sem prejuízo da admissão da prestação de garantia após decurso dos mesmos, desde que ainda se encontre pendente algum dos meios de reacção previstos no n.º 1 do art. 169º do CPPT, e desde que o valor da garantia se encontre devidamente actualizado.

P) A garantia deve corresponder sempre a uma segurança do órgão de execução fiscal de que efectuará a cobrança da dívida, mesmo no caso de incumprimento do devedor e independentemente da vontade deste, pelo que impende permanentemente sobre os Serviços um dever de vigilância da sua validade, vigência e idoneidade, notificando o executado para proceder ao seu reforço, sempre que necessário.

Q) O instrumento de constituição da garantia deve ser apreciado casuisticamente pelo órgão competente (n.º 9 do artigo 199º do CPPT), só sendo aceite se estiverem cumpridos, não só todos os requisitos em termos de suficiência do seu valor (n.º 6 do artigo 199º do CPPT), mas também os que permitam a sua manutenção por um período de tempo indeterminado.

R) Face à redacção do n.º 1 do art. 169º daquele mesmo diploma legal, que suspende a execução “até à decisão do pleito”, data esta que é indeterminável, considerando os diversos meios de reacção e os diferentes tempos de resolução de cada Órgão decisor.

S) A garantia prestada não deve estar sujeita a um prazo de validade, pelo que os Serviços não devem aceitar garantias que não cumpram esse requisito.

T) A caducidade da garantia, prevista actualmente no art. 183º-A do CPPT, só ocorre em caso de falta de diligência da administração tributária, por não ter cumprido o prazo de um ano para proferir decisão em sede de reclamação graciosa (n.º 1 do art. 183º-A do CPPT). Caso esse incumprimento seja da responsabilidade do reclamante/recorrido (n.º 2 daquele artigo), não ocorre essa caducidade.

U) A caducidade ocorre tanto nos casos em que se trate de “garantia prestada” pelo contribuinte, como de garantias constituídas pela própria administração, nos termos do art. 195º do CPPT (hipoteca legal ou penhor), pois o sentido da norma é inculir à administração tributária uma tramitação célere do processo, pelo que não há razão para distinguir estas garantias, para estes efeitos.

V) Deste regime de caducidade de garantia ficará afastada a penhora, face à revogação expressa do n.º 1 do art. 235º do CPPT.

W) Nos termos da redacção anterior do n.º 1 do art. 183º-A do CPPT, revogada pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, o regime de caducidade da garantia era aplicado, não só à reclamação graciosa,



mas também à impugnação judicial, recurso judicial ou oposição à execução, apontando-se para o prazo máximo de um ano para a decisão da reclamação graciosa, e de três anos para o julgamento em 1ª instância dos processos judiciais.

X) A redacção actual daquele preceito restringe o âmbito de aplicação da norma às situações de apresentação de reclamação graciosa, o que permite concluir que o instituto da caducidade da garantia se destina, apenas, a devolver à administração os custos da sua própria ineficiência.

Y) Acompanhando esta leitura, caso exista caducidade da garantia na pendência da reclamação graciosa e, posteriormente, seja interposto recurso hierárquico, não deve a AT solicitar a prestação de nova garantia, pois subsiste o pleito que se iniciou com a reclamação graciosa, sendo o recurso hierárquico um prolongamento desse procedimento.

Z) Z) Diversamente, tal não pode ocorrer no caso de (eventual) reacção judicial ao indeferimento da pretensão do contribuinte na fase administrativa, por se passar de um “pleito gracioso” para um “pleito judicial”.

AA) Na verdade, neste caso o atraso na decisão da impugnação não pode ser imputado à Administração, mas a um órgão de soberania que é independente - o Tribunal.

BB) Pelo que, após o reconhecimento da caducidade da garantia, por não ter sido cumprido o prazo máximo de um ano para decisão da reclamação graciosa, o interessado só pode beneficiar da suspensão até à decisão graciosa do pleito. Pelo que, tal como no caso sub judice,

CC) sendo apresentado qualquer meio jurisdicional de reacção, só se verificará nova suspensão do processo de execução se o devedor prestar nova garantia idónea, para cujo cálculo devem ser contabilizados os juros de mora até à data de apresentação do novo meio de reacção, em conformidade com o n.º 6 do artigo 199º do CPPT.

DD) A suspensão da execução deve manter-se se for prestada garantia idónea no prazo previsto no n.º 8 do art. 169º do CPPT e n.º 10 do art. 199º do CPPT (15 dias após notificação do executado para prestação de nova garantia), ou, caso não seja prestada, até ao termo deste prazo.

EE) Se o interessado não proceder à prestação de nova garantia idónea dentro deste prazo deve ser levantada de imediato a suspensão da execução. Esta só voltará a suspender-se se e quando for prestada garantia idónea, desde que ainda se encontre pendente algum dos meios de reacção previstos no n.º 1 do art. 169º do CPPT, em conformidade com a parte final do n.º 6 do mesmo artigo. Sendo que, neste caso, os juros de mora devem ser contabilizados até à data da apresentação efectiva da garantia.

FF) Em conclusão, nada há a apontar ao cumprimento e respeito pelos pertinentes normativos legais por parte da Administração Tributária no âmbito do processo de execução fiscal sub judice, pelo que quanto a esta temática o aresto a quo também não deverá manter-se na Ordem Jurídica.

GG) Pelo que, em face de todo o supra exposto, no processo sub judice não deverá resultar qualquer anulação do despacho reclamado.

HH) Por conseguinte, salvo o devido respeito, que é muito, o Tribunal a quo lavrou em erro de interpretação e aplicação do direito e dos factos, nos termos supra explanados, assim como não considerou nem valorizou como se impunha, em abono da harmonização dos procedimentos (e da objectiva, proporcional, legal e justa necessidade de ajustamento e respeito pelos requisitos da suficiência atinente à garantia no caso sub judice) o Ofício Circulado 60.090 de 15.05.2012 da DSGT que faz parte dos autos em apreço.

1.2. A Recorrida apresentou contra-alegações para sustentar a manutenção do julgado.

1.3. O Exm.º Magistrado do Ministério Público emitiu douto parecer no sentido de que o recurso não merecia provimento.

1.4. Com dispensa de vistos, dada a natureza urgente do processo, cumpre decidir.

2. A sentença recorrida deu por assente a seguinte factualidade:

a) O Serviço de Finanças de Lisboa 3 instaurou face à certidão de dívida n.º 2005/271362 o PEF n.º 3085200501085336, contra a sociedade B....., Lda., para cobrança coerciva de dívidas de IRC do ano de 2000, no montante de € 1.879.261,84 - cfr. fls. 2 da cópia certificada do PEF aqui em anexo.

b) A executada prestou garantia bancária nos autos de execução supra, datada de 20/12/2005 e emitida pelo Banco C....., SA., com o n.º 36230484081651, no montante de € 2.589.922,54, para efeitos de suspensão do processo de execução fiscal n.º 3085200501085336, assumindo-se, ali, o Banco responsável como fiador e principal pagador pelas entregas até ao limite da garantia prestada destinadas a garantir o eventual pagamento da dívida ao Estado de IRC de 2000 — tudo conforme fls. 4 da cópia certificada do PEF aqui em anexo.

c) Em 2005 a aqui Reclamante deduzira Impugnação Judicial do acto tributário objecto de cobrança coerciva nos autos de execução aqui em conflito — não contestado (ponto 4 do petítório e inf. da AT ponto 2 pág. 54 dos autos).

d) Em 30112/2005 foi proferido, no processo executivo a que nos vimos referindo, despacho, emanado do respectivo Chefe do Serviço de Finanças a suspender a execução nos termos do art. 169º do CPPT — cfr. consta da cópia certificada do PEF aqui em anexo.

e) Em 08/02/2012 foi proferido novo despacho no PEF supra pela chefe de Finanças, em regime de substituição, com o teor que a seguir se descreve:

«(...)

*O presente processo encontra-se suspenso a aguardar anulação.*

*No âmbito do Plano de Qualificação e Segurança da base de dados do SEF, foi iniciado em 1 de Fevereiro de 2008, o projecto de “Saneamento dos processos suspensos a aguardar anulação no SEF”, que determina que se proceda à reanálise dos pressupostos que determinaram a suspensão do processo.*

*A manutenção do processo de execução fiscal nesta fase impede a realização de compensações, penhoras, vendas e o cancelamento de beneficias fiscais, pelo que deve ser temporária.*

*Em conformidade com instruções transmitidas pelo mail do NMJT de 151011/2008, procedeu-se à reanálise acima referida, tendo-se concluído que o processo deve continuar na mesma fase do SEF, pelo motivo indicado no quadro infra, pelo que determino que essa suspensão se mantenha. De acordo com as mesmas instruções, a presente decisão é válida por 30 dias, findos os quais me devem ser de novo presentes os autos para nova reapreciação.*

*N.º Processo: 3085200501085336*

*Motivo: Outros motivos*

*2012-02-08 — Nova recolha sefweb da mesma garantia não ficando esta suspensa atendendo à diferença temporal entre a data da notificação e a data da recolha (proc. adm. garantia n.º 1/2012)*

*(...)» -Tudo conforme consta da cópia certificada do PEF aqui em anexo.*

f) Em 14/06/2012 foi remetida pelo Serviço de Finanças de Lisboa 3, carta à Reclamante na pessoa do seu mandatário, com o seguinte teor:

*«Assunto: NOTIFICAÇÃO PARA APRESENTAÇÃO DE NOVA GARANTIA*

*1ª NOTIFICAÇÃO*

*Na sequência do despacho do Exmo. Sr. Director de Finanças de Lisboa Adjunto exarado em 2012-06-11. Fica por este meio notificado para, no prazo de 15 dias (QUINZE DIAS) prestar nova garantia em substituição da anteriormente apresentada por impugnação judicial ao IRC do ano de 2000 (processo de execução fiscal n.º 3085200501085336), nos termos do art.º 195º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), no montante de € 2.763.569,65 (DOIS MILHOES SETECENTOS E SESSENTA E TRÊS MIL QUINHENTOS E SESSENTA E NOVE EUROS E SESSENTA E CINCO CENTIMOS), conforme demonstração que segue:*

***ATT COM QUADRO E SEM QUADRO***

***CALCULO DO MONTANTE DA GARANTIA A PRESTAR***

*Valor Reclamado - € 1.879.261,84*

*Juros de mora - € 312.605,64*

*Custas - € 18.988,24*

*SOMA - € 2.210.855,72*

*Acréscimo sobre a soma - 25% - € 552.713,93*

***MONTANTE DA GARANTIA A PRESTAR - € 2.763.569,65***

---

*CALCULO DO MONTANTE DA GARANTIA A PRESTAR*

---

<i>Valor Reclamado</i> . . . . .	<i>€ 1.879.261,84</i>
<i>Juros de mora</i> . . . . .	<i>€ 312.605,64</i>
<i>Custas</i> . . . . .	<i>€ 18.988,24</i>
<i>SOMA</i> . . . . .	<i>€ 2.210.855,72</i>
<i>Acréscimo sobre a soma — 25%</i> . . . . .	<i>€ 552.713,93</i>
<b><i>MONTANTE DA GARANTIA A PRESTAR</i></b> . . . .	<b><i>€ 2.763.569,65</i></b>

---

- tudo conforme consta da cópia certificada do PEF em anexo - Não contestado.

g) A presente reclamação foi apresentada em 28/06/2012 no Serviço de Finanças de Lisboa 3 — cfr. fls. 4 dos autos

**Factos Não Provados:** Do adquirido processual não ressalta que tenha sido decidida a Impugnação a que se refere o ponto C. deste probatório.

**3.** A questão que a Recorrente coloca à apreciação deste Tribunal é a de saber se a sentença recorrida padece de erro de julgamento em matéria de direito ao ter concluído, ao abrigo do quadro legal em vigor à data dos factos tributários relevantes, que não pode considerar-se caducada a garantia que neste processo de execução fiscal foi prestada em 22/12/2005 por força da apresentação, em 4/05/2005, de impugnação judicial deduzida contra o acto tributário de liquidação donde emerge a dívida exequenda (IRC/2000), e que, como tal, não há razão para que a mesma seja levantada nem

fundamento legal para a exigência de prestação de uma nova garantia para a suspensão desse mesmo processo executivo.

Com efeito, o recurso vem interposto da sentença que decidiu julgar procedente a reclamação apresentada pela sociedade executada no sentido da revogação do despacho proferido pelo Chefe do Serviço de Finanças de Lisboa-3 que determinou a obrigatoriedade de prestação de uma nova garantia, no valor de € 2.763.569,65 para efeitos de suspensão do processo de execução fiscal n.º 3085200501085336, tendo em conta que se encontra já prestada uma garantia bancária, no valor de € 2.589.922,54 (correspondente ao montante do imposto e dos juros em dívida e acréscimos legais calculados à data da apresentação da impugnação), para efeitos de suspensão desse processo executivo.

Segundo a sentença, «*Dispunha, à data dos factos, o n.º 1 do art. 183º-A do CPPT (introduzida pela Lei n.º 30-B/2002, de 30/12, que aprovou o OE para 2003) que: “A garantia prestada para suspender a execução em caso de reclamação graciosa, impugnação judicial, recurso judicial ou oposição, caduca se a reclamação graciosa não estiver decidida no prazo de um ano a contar da data da sua interposição ou se na impugnação judicial ou na oposição não tiver sido proferida decisão em 1.ª Instância no prazo de três anos a contar da data da sua apresentação”.*

*Ora, este art. 183º-A do CPPT foi aditado pela Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho e revogado pelo artigo 94º da Lei n.º 53-A/2006, de 29/12, não obstante a revogação não ter aplicação às situações em que se encontre a decorrer o respectivo prazo de caducidade, ou seja a revogação não implicou a caducidade das garantias entretanto prestadas e em que aquele prazo ainda não se mostrava completo e, conseqüentemente, nestes casos, os requisitos para a sua ocorrência não são regulados pela lei nova (vide neste sentido Jorge Lopes de Sousa in CPPT Anotado e Comentado, II Volume, 2007, pág. 247 e seguintes).*

*A norma legal supra citada permitia ao interessado obter a declaração de caducidade da garantia sem perder o efeito suspensivo da execução, verificados e mantidos que fossem os requisitos que haviam implicado a sua concessão, ou seja, o processo continuaria suspenso até ao momento em que esta garantia se mantivesse, nos termos do preceituado no art. 169º do CPPT, nomeadamente em caso de reclamação graciosa, impugnação judicial ou recurso judicial que tenham por objecto a legalidade da dívida exequenda.*

*Por seu lado o n.º do art. 183º do CPPT permite que a garantia poderá seja levantada oficiosamente ou a requerimento de quem a haja prestado logo que no processo que a determinou tenha transitado em julgado decisão favorável ao garantido ou haja pagamento da dívida.*

*Assim, será de concluir que a garantia prestada em execução fiscal e não caducada, de harmonia com o disposto no artigo 183º-A do CPPT, só poderá ser levantada oficiosamente ou a requerimento de quem a haja prestado quando tenha sido decidido o processo que a determinou com decisão favorável ao garantido ou com pagamento da dívida, nos termos do n.º 2 do artigo 183º do CPPT, no caso contrário (vide a este respeito o Ac. do STA proferido no Proc. n.º 317/08 em 25/06/2008, consultável na internet).*

*Na situação em apreço o despacho de suspensão da execução foi proferido em 30/12/2005 nos termos do art. 169º do CPPT, pelo que a caducidade da garantia ocorreria, nos termos do art. 183º-A, apenas em 2008, mantendo-se, não obstante, os efeitos da suspensão.*

*Com a revogação do regime da caducidade da garantia, passou esta matéria a ser regida pelo artigo 183º n.º 2 do CPPT.*

*Assim e não constado que o processo de impugnação (que determinou a suspensão) tenha sido decidido, e não estando caducada a garantia à data em que foi revogado o respectivo regime, não há razão para que a mesma seja levantada, sendo certo que dos autos também não ressalta qualquer fundamento que justifique a sua substituição por outra.»*

Esta decisão não merece qualquer censura, pois em face da revogação do citado artigo 183º-A do CPPT, a partir de 1/1/2007, passou a reger em tal matéria apenas o n.º 2 do artigo 183º do CPPT, segundo o qual a garantia só poderá ser levantada quando no processo que a determinou tenha transitado em julgado decisão favorável ao garantido ou haja pagamento da dívida. E, assim, a revogação do artigo 183º-A do CPPT determina a validade de todas as garantias prestadas ao abrigo do citado preceito legal em todos os casos em que o prazo de caducidade de 3 anos ainda não se tinha consumado a 1 de Janeiro de 2007 - data em que operou a revogação do referido preceito por força da entrada em vigor da Lei do OE/2007. Neste sentido, entre outros, os Acórdãos proferidos pelo STA em 22/04/2009, no proc. n.º 0138/09, em 25/06/2008, no proc. n.º 0317/08 e em 7/05/2008, no proc. n.º 0787/07.

No caso vertente, considerando que a garantia bancária foi prestada em 22 de Dezembro de 2005 e que o processo de impugnação a que ela se encontra umbilicalmente ligada - no qual se discute a legalidade da obrigação tributária donde emerge a dívida exequenda - foi instaurado em 4 de Maio de 2005, é evidente que a garantia não caducou ao abrigo do disposto no artigo 183º-A do CPPT, pois o prazo de 3 anos não estava consumado à data em que esta disposição legal deixou de vigorar na ordem jurídica - 1 de Janeiro de 2007.

A garantia prestada pela executada/impugnante é, pois, válida e mantém-se em vigor até ao final do pleito, e é idónea uma vez que a idoneidade das garantias bancárias é presumida nos termos do n.º 1 do artigo 199º do CPPT.

Por outro lado, embora a Fazenda Pública venha agora invocar que a necessidade de prestar nova garantia se escuda na necessidade de actualizar o valor da garantia prestada – porquanto o valor da dívida exequenda se cifra agora em € 2.763.569,65 face à necessidade de actualizar os juros de mora em dívida e no que vem determinado no Ofício Circulado n.º 60.090, de 15.05.2012, da DSGT quanto à exigência desse reforço – para daí concluir que o órgão de execução fiscal podia solicitar a prestação de nova garantia ao abrigo do disposto no n.º 10 do art.º 199º do CPPT, o certo é que não foi essa a justificação enunciada no acto reclamado para a exigência de nova garantia, acto que nem sequer alude à diminuição do valor da garantia bancária anteriormente prestada ou sua insuficiência e necessidade de prestar um reforço de modo a cobrir o montante resultante da actualização dos juros de mora, conforme preceituado no n.º 5 do artigo 199º do CPPT. Aliás, se se tratasse da necessidade de um reforço, a nova garantia nunca poderia ascender ao montante total de € 2.763.569,65, como foi exigido, mas tão só à diferença entre o valor da garantia já prestada e que se mantém válida (no valor de € 2.589.922,54) e o acréscimo do valor de juros que se impunha actualizar e reforçar para efeitos de manutenção da suspensão do processo executivo.

Ora, o tribunal tem de quedar-se pela formulação do juízo sobre a legalidade do acto sindicado tal como ele ocorreu, apreciando a respectiva legalidade em face da fundamentação contextual integrante do próprio acto, até porque o interessado apenas pode defender-se dos pressupostos que aí foram enunciados e dos quais se distraíram os efeitos lesivos, pelo que não será admissível qualquer aproveitamento do acto quando isso implique a valoração de razões de facto e de direito que não constam dessa fundamentação, isto é, que não foram invocados para conduzir ao acto reclamado, pois se assim não fosse o particular ver-se-ia surpreendido em juízo com a invocação de uma outra realidade e isso representaria uma contracção do seu direito de reclamação contenciosa contra os actos lesivos praticados no processo de execução fiscal.

Deste modo, e em suma, a posição acolhida pela Recorrente nos presentes autos carece da qualquer suporte legal, uma vez que: (i) a garantia prestada pela executada/impugnante se mantém válida e em vigor, não tendo caducado; (ii) trata-se de uma garantia idónea nos termos do n.º 1 do art.º 199º do CPPT; (iii) o órgão da execução fiscal nunca solicitou o reforço dessa garantia, mas sim a prestação de uma nova garantia pelo montante global de € 2.763.569,65, sem qualquer consideração e/ou ponderação da já prestada; (iv) não ocorrendo a diminuição do valor da garantia bancária prestada, mas, quando muito, a necessidade do seu reforço face à actualização dos juros de mora em dívida, não há qualquer facto com relevância legal que justifique a exigência de uma nova garantia pelo montante global da dívida de imposto, juros de mora e acréscimos legais, mas tão só, e quando muito, de um reforço do seu valor inicial, o que nunca foi exigido pelo órgão de execução fiscal.

Termos em que se impõe confirmar a sentença que anulou a decisão do órgão de execução fiscal que determinou à executada a prestação de uma nova garantia no valor de € 2.763.569,65.

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

Custas pela recorrente.

Lisboa, 9 de Janeiro de 2013. — *Dulce Manuel Neto* (relatora) — *Isabel Marques da Silva* — *Lino Ribeiro*.

## Acórdão de 9 de Janeiro de 2013.

### Assunto:

*Anulação da venda. Caducidade de hipoteca. Quota de bem comum.*

### Sumário:

*I — Se o anúncio da venda do bem penhorado se refere a “1/2”, e não “metade” ou “um meio”, não se pode dizer que uma pessoa normalmente diligente, sagaz e experiente não fique em condições de conhecer que o objecto da venda é metade do prédio, pois o uso de qualquer daqueles símbolos gráficos, na forma numeral fraccionário ou na forma vocabular, representam o mesmo pensamento e a mesma mensagem, que é de fácil interpretação para um receptor minimamente atento e prudente.*

- II — *Consistindo o bem transmitido em execução a quota ideal de que o executado era titular em relação de compropriedade a que o prédio se encontrava sujeito, prédio esse sobre o qual, como coisa unitária, recai uma hipoteca, essa hipoteca caduca na parte referente à quota transmitida.*
- III — *O princípio da indivisibilidade da hipoteca não constituir obstáculo intransponível a essa solução, uma vez que se tem por indiscutível que o bem vendido em execução há-de ser entregue ao adquirente livre e desimpedido de todos e quaisquer direitos de garantia que o onerem.*

Processo n.º 1371/12-30.  
 Recorrente A.....  
 Recorrido: Fazenda Pública.  
 Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Lino Ribeiro.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

A....., com os demais sinais nos autos, interpõe recurso jurisdicional da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé que julgou improcedente a reclamação que, ao abrigo do artigo 276º do CPPT, efectuou do despacho do Director de Finanças de Faro que lhe indeferiu o pedido de anulação da venda executiva de ½ do prédio urbano correspondente à fracção autónoma designada pela letra “D”, sita na rua ....., Lote ....., ....., Silves, inscrito na respectiva matriz sob o artigo 8.335.

Nas alegações do recurso, conclui o seguinte:

1 - O presente recurso vem interposto da decisão proferida pelo tribunal “a quo” que julgou improcedente a reclamação que havia sido interposta do despacho do Director de Finanças de Faro.

2 - A sentença proferida não terá efectuado uma correcta aplicação do direito, cingindo-se o presente recurso à matéria de direito.

3 - São dois os fundamentos invocados pelo recorrente para que devesse ter sido anulada a venda em leilão electrónico com o número 1120.2011 112, de metade da fracção autónoma designada pela letra “D”, do prédio urbano constituído em regime de propriedade horizontal, descrito na Conservatória do Registo Predial de Silves sob o número 6335, da freguesia de Silves, inscrito na respectiva matriz sob o artigo 8335: a) Falta de informação adequada no edital que anunciava a venda de que apenas estava a ser vendida metade da fracção autónoma; e b) Omissão no edital que anunciava a venda de que existiam ónus reais, nomeadamente uma hipoteca e três penhoras, que, por estar em causa a venda de apenas metade da fracção, não caducam.

4 - A fundamentação invocada pelo MM Juiz “a quo” para indeferir a anulação da venda com base no primeiro fundamento invocado pelo recorrente é desadequada à factualidade apurada nos presentes autos porquanto não apreendeu que o que estava em causa era a aquisição de metade de um bem.

5 - O cidadão médio na aquisição de bens e serviços depara-se com saldos, descontos, mais produtos pelo mesmo dinheiro, ou o mesmo produto por metade do preço, isto é, depara-se com situações em que adquirindo um ou mais produtos na sua totalidade, paga menos do que pagaria se não houvesse essas promoções.

6 - O cidadão médio não se depara no seu dia a dia com situações de aquisição de metade de um produto. Não é usual adquirir-se metade de um carro ou metade de uma casa.

7 - Em situações de desconto quem faz a oferta não utiliza a simbologia ½, 1/4 e afins para publicitar os seus descontos ou saldos.

8 - A não utilização da simbologia fraccionária para publicitar descontos e saldos deve-se exactamente ao pouco uso dessa simbologia na vida quotidiana e à sua difícil apreensão.

9 - O cidadão médio não compreende a expressão “saldos até 1/20”.

10 - A argumentação utilizada pelo MM. Juiz “a quo” reporta-se à alienação da totalidade do bem com um desconto, ao contrário da situação dos autos em que apenas se está a transmitir parte do bem.

11 - O mesmo se diga do argumento de que quem utiliza aplicações informáticas conhece o significado da fracção ½.

12 - O cidadão médio com conhecimentos informáticos ao nível do utilizador, em momento algum, se vê confrontado enquanto utilizador informático com operações matemáticas que envolvam fracções.

13 - O cidadão médio com conhecimentos informáticos ao nível do utilizador não faz programação, limita-se a percorrer uma série de “ambientes de trabalho” predefinidos e idealizados para que todos possam de forma intuitiva utilizar esses meios.

14 - O sítio da Autoridade Tributária e Aduaneira para a venda de bens penhorados reveste-se de uma enorme simplicidade, não há dificuldade em licitar, porquanto se segue aquele caminho pré-definido sem que se possa escolher outro.

15 - O que acontece é que, por vezes, como no caso dos autos, não há é clareza e informação adequada sobre o objecto que está a ser licitado.

16 - Ao publicitar os bens que tem para venda a Autoridade Tributária e Aduaneira deve fazê-lo de forma clara e inequívoca com base nos princípios da informação, segurança, confiança e boa-fé, que não foram cumpridos.

17 - Ao não actuar da forma descrita a Autoridade Tributária e Aduaneira induziu o recorrente em erro, pelo que a venda deve ser anulada.

18 - Quanto ao segundo fundamento invocado pelo recorrente para que devesse ser anulada a venda, entende o MM Juiz a quo que o mesmo não é procedente porquanto entende que com a venda de metade da fracção autónoma se pode proceder ao cancelamento da totalidade dos ónus que incidem sobre a fracção autónoma, isto é, a hipoteca e as três penhoras.

19 - O MM Juiz a quo embora enuncie as normas legais aplicáveis ao caso — artigos 686 e 824 n.º 4 do Código Civil — faz contudo uma incorrecta interpretação e aplicação dos mesmos concluindo em sentido contrário do que é preconizado pelos referidos preceitos.

20 - A hipoteca, por ser una e indivisível e abranger a totalidade da fracção autónoma não é passível de ser cancelada quando é transmitida apenas metade do bem — artigo 696 do CC.

21 - É isto que consta da lei e que tem sido sufragado pela jurisprudência destacando-se entre outros o vertido no Acórdão datado de 06/12/2011 proferido pelo Tribunal da Relação de Coimbra no processo 1223/10.0TBTMR-CI (disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)); no Acórdão de 01/03/2007 proferido pelo Tribunal da Relação de Guimarães no processo 1938/06-2 (disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)); e no Acórdão datado de 05/04/2011 proferido pelo Tribunal da Relação do Porto no processo 3490/09.2TBVNG - E.P1 (disponível em [www.trp.pt](http://www.trp.pt))

22 - O mesmo sucede quanto às penhoras que incidem sobre a fracção autónoma objecto da venda electrónica, que incidem sobre a totalidade do bem e que será vendido na sua totalidade no processo de execução que o credor hipotecário move contra o devedor (Proc. N. 55 1/09J TBSLV. 2.º Juízo, do Ti. de Silves).

23 - A existência dos ónus reais era do conhecimento da Autoridade Tributária e Aduaneira e a sua não inclusão na descrição do edital determinou que não tivessem sido tomados em consideração sendo que, a não caducidade dos mesmos, permite ao recorrente requerer a anulação da venda nos termos do artigo 257, n.º 1, alínea a) do CPPT.

24 - A decisão recorrida violou os referidos princípios da informação, segurança, confiança e boa-fé, bem como, o disposto nos artigos 686 e 824, n.º 4, do Código Civil e artigo 257, n.º 1, alínea a) do CPPT.

1.2. Não houve contra-alegações.

1.3. O Ministério Público emitiu parecer no sentido de ser negado provimento do recurso.

2. A sentença recorrida deu por provados os seguintes factos:

1. Em 20 de Dezembro de 2011, o Chefe de Finanças de Silves fixou o valor base para venda do bem penhorado e designou dia e hora para a sua venda judicial por leilão electrónico — cfr. fls. 30 dos autos.

2. Consequentemente, foi elaborado o Edital de fls. 31 dos autos, que aqui se dá por integralmente reproduzido e que, no que ora interessa, tem o seguinte teor, sendo omisso quanto à existência de hipotecas e penhoras sobre o prédio:

*“N.º da Venda: 11202011.112 — ½ do prédio urbano sito na Rua ..... Lote ....., ....., freguesia e concelho de Silves, primeiro andar direito, destinada a habitação T3, com um piso, inscrita na matriz urbana sob o artigo 8335 fracção “D”, com a área bruta privativa de 145,6m<sup>2</sup> e área bruta dependente de 36,26,n2, registado na Conservatória do Registo Predial de Silves sob o 6335/20010404-D.*

*Teor do Edital*

*(...) O valor base da venda (250.º CPPT) é de E 35.996,58.*

*As propostas deverão ser apresentadas via internet, mediante acesso ao “Portal das Finanças”, e autenticação enquanto utilizador registado, [www.portaldasfinancas.gov.pt](http://www.portaldasfinancas.gov.pt), na opção “Venda de bens penhorados”, ou seguindo consecutivamente as opções “Cidadãos”, “Outros serviços”, “Venda electrónica de bens” e “Leilão electrónico”. A licitação a apresentar deve ser de valor igual ou superior ao valor base de venda e superior a qualquer das licitações anteriormente apresentadas para essa venda”.*

3. O prédio foi adjudicado a A..... - cfr. fls. 44 dos autos.

4. Através do Ofício n.º 1.664, de 16 de Abril de 2012, A..... foi notificado da aceitação da sua proposta — cfr. fls. 47 dos autos.

5. Nos dias 16 e 20 de Abril de 2012, A..... requereu a emulação da venda — cfr. fls. 52 e 54 dos autos.

6. Em 4 de Maio de 2012, aqueles requerimentos foram indeferidos por despacho do Director de Finanças de Faro — acto reclamado — que aqui se dá por integralmente reproduzido, por não ter ocorrido erro sobre o objecto transmitido ou sobre as suas qualidades, pois que o que foi anunciado

corresponde exactamente ao que foi transmitido, nem se verificar nenhum dos fundamentos previstos no Código de Processo Civil — *cfr. fls. 86-87 dos autos*.

7. No dia 21 de Maio de 2012, sobre o prédio objecto de venda estava registada uma hipoteca voluntária e três penhoras — *cfr. fls. 113-115 dos autos*.

8. No dia 22 de Maio de 2012, A..... deduziu a presente Reclamação — *cfr. fls. 107 dos autos*.

9. Em 1 de Junho de 2012, o Director de Finanças de Faro manteve o acto reclamado — *cfr. fls. 98 dos autos*.

3. Numa venda por leilão electrónico realizada na execução fiscal, o recorrente licitou e adquiriu  $\frac{1}{2}$  de um prédio urbano que havia sido penhorado para garantia do crédito fiscal exequendo.

Após a compra, no prazo legal, solicitou a anulação da venda com o argumento de que estava convencido ter adquirido a *totalidade* do prédio livre de ónus e encargos e não apenas *metade* de um prédio onerado com uma hipoteca e três penhoras. E estava convencido disso porque o edital, ao referir-se a  $\frac{1}{2}$  e não a metade e ao omitir a existência da hipoteca e das penhoras, é susceptível de induzir em erro o comprador, pelo que se verificam os dois pressupostos de anulação da venda enunciados na alínea a) do n.º 1 do artigo 257º do CPPT.

A sentença recorrida não deu razão a qualquer desses argumentos, considerando que: (i) “o cidadão médio, aquele que tem uma experiência de vida normal, como rotina diária inserida numa comunidade e que contrata com frequência a aquisição de bens e serviços (por exemplo, em estabelecimentos de vestuário ou mercearia), que sabe o que são descontos, saldos e ofertas, está familiarizado com os conceitos de dobro, mais de metade ou metade» e que “o cidadão médio com conhecimentos informáticos ao nível do utilizador é capaz de utilizar e perceber a linguagem matemática e informática que se traduz na utilização de números e fracções”, pelo que, “é entendimento do tribunal que o cidadão médio capaz de tomar estas decisões não desconhece o significado da fracção  $\frac{1}{2}$  que é, aliás, de utilização corrente até no comércio electrónico”; (ii) nos termos do artigo 824º do Código Civil, a hipoteca e as penhoras caducam com a venda do bem penhorado, pelo que a omissão da sua existência no edital não conduz à anulação da venda.

O recorrente discorda do julgamento, porquanto, no seu entender: (i) nem é usual utilizar-se a simbologia  $\frac{1}{2}$ , mas sim “metade do preço”, nem “um cidadão médio com conhecimentos informáticos ao nível do utilizador, em momento algum, se vê confrontado enquanto utilizador informático com operações matemáticas que envolvam fracções”; (ii) a hipoteca e as penhoras incidem sobre a totalidade do prédio e não sobre metade, pelo que não caducam com a venda judicial.

É certo que a anulação da venda a favor do comprador pode derivar da «existência de algum ónus real que não tenha sido tomado em consideração e que não haja caducado ou de erro sobre o objecto transmitido ou sobre as qualidades por falta de conformidade com o que foi anunciado» (cfr. art. 257º do CPPT e art. 908º do CPC).

Mas, no caso dos autos, não ocorre qualquer um destes vícios nos pressupostos do acto de venda.

Se a identidade ou qualidade do imóvel vendido divergisse daquilo que foi anunciado ou declarado, a invalidade da venda impunha-se mesmo com dispensa dos requisitos de que os artigos 257º e 251º do Código Civil fazem depender a relevância do erro sobre o objecto, designadamente a essencialidade para o declarante e o seu conhecimento ou cognoscibilidade pelo declaratório.

Todavia, no presente caso, o erro sobre o objecto material, ou seja, sobre a identidade ou qualidade do imóvel transmitido, não se verifica, porque não existe qualquer divergência entre o que foi anunciado e o que foi vendido: o bem penhorado e anunciado no edital para venda foi  $\frac{1}{2}$  da fracção autónoma e esse foi o objecto real da venda.

O recorrente invoca que não houve coincidência entre a sua vontade real e a que foi declarada, porque foi “induzido em erro” pela descrição do objecto da venda que é feita no processo. O seu real intento era comprar a totalidade do imóvel, mas acabou por declarar comprar  $\frac{1}{2}$ , sem se ter apercebido do dissídio, face aos termos em que a venda foi publicitada. A relevância deste erro como motivo de anulabilidade ficaria sempre dependente da demonstração de que a descrição do objecto anunciado enferma de imprecisões susceptíveis de confundir os potenciais compradores.

Porém, tal não se verificou porque a “proposta” de venda publicitada através de editais, anúncios e através da internet, foi efectuada em termos que permite a sua fácil compreensão por um destinatário normal.

Na venda executiva, a determinação do conteúdo das declarações de vontade deve pautar-se segundo o critério objectivo preceituado no artigo 236º do CCv: «a declaração vale com o sentido que um declaratório normal, colocado na posição do real declaratório possa deduzir do comportamento do declarante». Como refere Mota Pinto, segundo a *teoria da impressão do destinatário* consagrada nesta norma, «considera-se o real destinatário nas condições concretas em que se encontra e tomando-se em conta os elementos que ele conheceu efectivamente mais os que uma pessoa razoável, normalmente

esclarecida, zelosa, e sagaz, quer dizer, figura-se que ele raciocinou sobre essas circunstâncias como o teria feito um declaratório razoável» (cfr. *Teoria Geral do Direito Civil*, 3ª ed. pág. 447).

Ora, perante a forma como foi anunciada a venda, não se pode considerar que um destinatário normal, não ficou em condições de perceber o objecto anunciado. O sentido exteriormente captado da declaração constante do anúncio é que se quer vender  $\frac{1}{2}$  (metade) de um prédio urbano, sendo indiferente à compreensibilidade de um destinatário normal que se tenha usado signos da linguagem matemática e não da linguagem comum, pois ambas as formas expressam o mesmo conceito. Se o anúncio refere “1/2”, e não “metade” ou “um meio”, não se pode dizer que uma pessoa normalmente diligente, sagaz e experiente não fique em condições de conhecer que o objecto da venda é metade do prédio. O uso de qualquer um daqueles símbolos gráficos, na forma numeral fraccionário ou na forma vocabular, representam o mesmo pensamento e a mesma mensagem, que é de fácil interpretação para um receptor minimamente atento e prudente. Por isso, se o recorrente não compreendeu o que estava escrito no anúncio, tal deve-se unicamente à sua falta de atenção e não a qualquer deficiência na forma como o mesmo foi redigido.

Quanto ao erro sobre o objecto jurídico, é irrelevante que o anúncio fosse omissivo quanto à existência de uma hipoteca e de três penhoras, pois a venda judicial teve como consequência a caducidade dessas garantias.

Como se prescreve na alínea a) do n.º 1 do art. 257º do CPPT, constitui fundamento da anulação da venda a «*existência de ónus real que não tenha sido tomado em consideração e não haja caducado*». Ora, pelo disposto nos n.ºs 2 e 3 do artigo 824º do Código Civil, na venda em execução «*os bens são transmitidos livres dos direitos de garantia que os oneram*» e «*os direitos de terceiro que caducam nos termos do número anterior transferem-se para o produto da venda dos respectivos bens*». Portanto, o ónus real a que se refere aquela primeira norma não respeita a direitos que devam caducar com a venda, como são os direitos reais de garantia.

Em face destas normas, a hipoteca e as penhoras, que são direitos reais de garantia (cfr. art.s. 604º n.º 2, 686º e 822º do CCv), não são ónus que se transmitam ao adquirente do bem. Com a venda judicial, tais direitos caducam, transferindo-se para o produto da alienação do bem. E assim sendo, o anúncio da venda não tinha que publicitar a existência dessas garantias.

Diz o recorrente que, dada a indivisibilidade da hipoteca, a venda judicial de  $\frac{1}{2}$  não faz caducar a hipoteca sobre a totalidade do prédio. Mas, o princípio da indivisibilidade ou solidariedade da hipoteca previsto no artigo 696º do Código Civil não pode deixar de se compatibilizar com a regra da caducidade da hipoteca prevista no n.º 2 do art. 824º nas situações em que é vendida judicialmente uma quota ideal do prédio hipotecado na totalidade.

Como se lê nos documentos de registo (fls. 15 a 17 dos autos) a fracção hipotecada foi adquirida pelo executado em compropriedade com outra pessoa, sendo a aquisição e a hipoteca registadas na mesma data. A aquisição em compropriedade implicou que cada um dos adquirentes ficasse com direito sobre uma quota ideal não especificada do imóvel, podendo em conjunto exercer os poderes que correspondem ao de proprietário singular (cfr. art. 1405º n.º 1 do CCv). E assim sendo, para garantir a dívida de todos ou de cada um os consortes podem hipotecar a totalidade da fracção, assim como cada um deles pode onerar a sua quota, mesmo que o imóvel seja indivisível (cfr. art. 689º do Ccv). A quota pode ser pois penhorada e vendida em execução judicial, caso em que se mantém em regime de condomínio indivisível, se os consortes não exercerem o seu direito de preferência.

Com a venda em execução da quota ideal do prédio hipotecada na totalidade, caduca a hipoteca que recai apenas sobre a quota ideal vendida, mantendo-se relativamente à outra quota. A venda de metade não acarreta a caducidade da hipoteca sobre a totalidade do prédio, nem o titular da hipoteca pode voltar a ser pago pelo produto resultante da venda dessa metade, sob pena de violação do artigo 824º. Com a penhora de  $\frac{1}{2}$  da fracção, o credor hipotecário pode reclamar o seu crédito na execução e ser pago com o produto resultante da venda, caducando a hipoteca sobre essa parte.

Decorrendo imperativamente do n.º 2 do artigo 824º que os bens ou direitos vendidos na execução são transmitidos livres de todos os direitos de garantia que os onerem, tem que haver caducidade e cancelamento da hipoteca incidente sobre o bem transmitido. Consistindo este em quota ideal de que o executado era titular em relação de compropriedade a que o prédio se encontrava sujeito, prédio esse sobre o qual, como coisa unitária, recai uma hipoteca, essa hipoteca caduca na parte referente à quota transmitida.

O princípio supletivo da indivisibilidade da hipoteca não pode constituir obstáculo intransponível a esta solução, uma vez que se tem por indiscutível que o bem vendido em execução há-de ser entregue ao adquirente livre e desimpedido de todos e quaisquer direitos de garantia que o onerem enquanto fazia parte do património do executado, mesmo que isso possa representar alguma cedência por parte do princípio da indivisibilidade, que em certa medida terá que ser sacrificado, restringindo-se a hipoteca à quota do comproprietário não executado.

Trata-se de uma situação em que a hipoteca que tem por objecto a totalidade do imóvel vê diminuída a sua incidência à extensão resultante da subtracção da quota transmitida, o que se compatibiliza



perfeitamente com a natureza jurídica da compropriedade e o regime de hipoteca sobre bens indivisos (cfr. José Lebre de Freitas, “*Hipoteca de coisa e Penhora de Quota de Comproprietário*”, in Estudos sobre Direito Civil e Processo Civil, vol. II, 2ª ed. 2009, pág. 308-309).

Em suma: não ocorre qualquer dos fundamentos de anulação da venda, o que conduz a negação do provimento do recurso.

4. Pelo exposto, acordam em negar provimento ao recurso e em manter a decisão recorrida.  
Custas pelo recorrente.

Lisboa, 9 de Janeiro de 2013. — *Lino Ribeiro* (relator) — *Dulce Neto* — *Isabel Marques da Silva*.

#### SEGUE ACÓRDÃO DE 14 DE FEVEREIRO DE 2013.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

A....., com os demais sinais nos autos, solicita esclarecimento do acórdão deste Supremo Tribunal, de 9 de Janeiro de 2013, que negou provimento ao recurso jurisdicional interposto da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé que julgou improcedente a reclamação que, ao abrigo do artigo 276º do CPPT, efectuou do despacho do Director de Finanças de Faro que lhe indeferiu o pedido de anulação da venda executiva de ½ do prédio urbano correspondente à fracção autónoma designada pela letra “D”, sita na rua da ....., Lote ....., ....., Silves, inscrito na respectiva matriz sob o artigo 8.335.

Com fundamento do pedido, alega que o acórdão é omissivo quanto aos termos em que caducam e são canceladas as inscrições das penhoras e da hipoteca voluntária.

Cumpra decidir.

O acórdão é suficientemente claro relativamente às conclusões do recurso apresentado e que se resumiam ao reexame de duas questões: a) falta de informação adequada no edital que anunciava a venda de que apenas estava a ser vendida metade da fracção autónoma; e b) omissão no edital que anunciava a venda de que existiam ónus reais, nomeadamente uma hipoteca e três penhoras, que, por estar em causa a venda de apenas metade da fracção, não caducam.

A resposta que se deu em relação a esta questão, a que suscita a esclarecimento, permite compreender o destino das penhoras e hipoteca.

Aí se expõe o seguinte: «*Como se prescreve na alínea a) do n.º 1 do art. 257º do CPPT, constitui fundamento da anulação da venda a «existência de ónus real que não tenha sido tomado em consideração e não haja caducado». Ora, pelo disposto nos n.ºs 2 e 3 do artigo 824º do Código Civil, na venda em execução «os bens são transmitidos livres dos direitos de garantia que os oneram» e «os direitos de terceiro que caducam nos termos do número anterior transferem-se para o produto da venda dos respectivos bens». Portanto, o ónus real a que se refere aquela primeira norma não respeita a direitos que devam caducar com a venda, como são os direitos reais de garantia. Em face destas normas, a hipoteca e as penhoras, que são direitos reais de garantia (cfr. art.s. 604º n.º 2, 686º e 822º do CCv), não são ónus que se transmitam ao adquirente do bem. Com a venda judicial, tais direitos caducam, transferindo-se para o produto da alienação do bem. E assim sendo, o anúncio da venda não tinha que publicitar a existência dessas garantias».*

O destino é que caducam, relativamente ao objecto da venda. A forma e os termos em que a caducidade opera no registo é um problema que o recorrente terá que perguntar à Conservatória do Registo Predial. O cancelamento pode ser ordenado pelo juiz, nos termos do artigo 888º do CPC, e a Conservatória procede ao averbamento officioso do cancelamento através de procedimento próprio. Mas a eventual controvérsia sobre esse averbamento não é matéria que faça parte deste recurso.

Pelo exposto, acordam em indeferir o pedido de reforma do acórdão.

Custas pelo recorrente.

Lisboa, 14 de Fevereiro de 2013. — *Lino Ribeiro* (relator) — *Dulce Neto* — *Isabel Marques da Silva*.

#### Acórdão de 9 de janeiro de 2013.

##### Assunto:

*Reclamação — artº 276º do CPPT. Anulação de venda. Nova redação do artº 257º do CPPT. Reclamação sem objeto.*

**Sumário:**

- I — *Tendo a recorrente formulado pedido de anulação de venda ao órgão competente da administração tributária, ao abrigo da nova redação do artº 257º do CPPT, e tendo esta no prazo de 45 dias proferido ato expresso, reconhecendo-se incompetente para o pedido e considerando competente o TAF de Sintra, notificando desse ato a recorrente, estamos perante ato expresso de indeferimento.*
- II — *Se, em vez de atacar esse despacho de indeferimento, a recorrente vem reclamar invocando a aplicação da nova redação do artº 257º citado e a formação de ato de indeferimento tácito, tal reclamação carece de objeto por ter inexistido a formação daquele ato, ainda que se considerasse aplicável a nova redação daquele artigo.*

Processo n.º 1415/12-30.

Recorrente: A....., S.A.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons.<sup>o</sup> Dr. Valente Torrão.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. “A....., SA”, com os demais sinais nos autos, veio recorrer da decisão do Mmº Juiz do TAF de Sintra que julgou improcedente a sua reclamação deduzida no âmbito do processo de execução fiscal n.º 3549200901090526 e apensos, contra o indeferimento tácito do requerimento de anulação de venda por si apresentado em 01.03.2012, apresentando, para o efeito, alegações nas quais conclui

1ª) O “*thema decidendum*” neste processo é saber se a nova redação do artº. 257º do CPPT, na redação que lhe foi dada pela Lei n.º 64 - B/2011 de 30.12, deve ter a interpretação que lhe foi emprestada pela sentença do tribunal a quo.

2ª) O presente recurso tem por objeto a sentença do Tribunal Tributário de Lisboa, de 11 de outubro de 2012, que veio decidir julgar totalmente improcedente a reclamação deduzida, mas, não tomando posição quanto ao mérito da causa.

3ª) A sentença recorrida enferma, salvo o devido respeito e, que é muito, de uma errónea interpretação do direito devendo, como tal, ser revogada com todas as consequências.

4ª) A questão que justifica a intervenção do STA prende-se com a solução de direito adotada pelo Tribunal recorrido, para decidir a improcedência da ação e, veio a julgar inadequado o meio judicial utilizado pela Recorrente.

Porquanto,

5ª) A alteração ao artº. 257.º do CPPT, operada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro, é de cariz instrumental e, por conseguinte, de aplicação imediata, como se alcança das conclusões do Acórdão de 2 de maio de 2012, do STA, no Proc. n.º 01131/11.

6ª) Entende a ora recorrente que a douda sentença padece de erro de julgamento quanto à matéria de direito, ao interpretar e aplicar erroneamente o disposto no artº 257º do CPPT, na redação dada pelo artº 152.º da Lei n.º 64-A/2008, de 31/12 (OE/2009), violando assim os arts. 12.º, n.º 3 e 98.º da LGT, 142.º, n.º 2 do Código de Processo Civil e, o artº. 266.º, n.º 2 da CRP

7ª) São parâmetros de segurança jurídica que o Tribunal Constitucional tem utilizado para aferir da constitucionalidade com incidência processual.(...)”. (Acórdão de 2 de maio de 2012, do STA, no Proc. n.º 01131/11)

8ª) “Em termos de aplicação no tempo da lei processual civil e tributária, a regra é a de que a lei nova é de aplicação imediata aos processos pendentes, mas não possui eficácia retroativa – artº. 12º, n.º 2 do C. Civil e artº. 12º, n.º 3 da LGT - excetuando-se o caso de a lei nova ser acompanhada de normas de direito transitório ou de para ela valer uma norma especial, como é o caso da norma contida no n.º 2 do artº. 142º do CPC, que determina que a forma de processo aplicável se determina pela lei vigente à data em que a ação é proposta.” (Acórdão de 9 de Maio de 2012, STA, no Proc. n.º 323/12)

9ª) As leis processuais são de aplicação imediata, sem prejuízo das garantias, direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos dos contribuintes (artº 12º, n.º 3 da LGT), o que não é o caso dos autos. (Acórdão do STA, de 31 de Janeiro de 2012, no Proc. n.º 929/11)

10ª) Entende-se por Direito Processual, e nas palavras do ilustre J. Baptista Machado, “*aquele complexo de normas que regulam o processo, ou seja, o conjunto de atos realizados pelos tribunais e particulares que perante eles atuam ou litigam durante o exercício da ação jurisdicional*”.

11ª) E, isso mesmo foi especificamente previsto no n.º 3 do artº. 12º da LGT, de que “*as normas sobre procedimento e processo são de aplicação imediata*”.

12ª) Ora, no caso dos autos, a aplicação imediata da norma adjetiva referida não viola qualquer direito ou interesse legítimo da recorrida, já que, alarga os mecanismos de defesa, e, não existe qualquer violação das garantias legalmente consagradas.

13ª) Nesta esteira ainda, as sentenças propaladas nos Acórdãos do STA, de 18.Novembro.2009, proc. n.º 765/09; 6 de julho de 2011, proc. n.º 362/11; 14 de setembro de 2011, no proc. n.º 623/11; 28 de setembro de 2011, no proc. n.º 704/11; de 31 de janeiro de 2012, no proc. n.º 929/11; de 2 de maio de 2012, no proc. n.º 01131/11; de 16 de maio de 2012, no proc. n.º 310/12.

E, ainda com especial acuidade as conclusões do Acórdão de 12 de setembro do STA, no proc. n.º 0910/12, que se transcrevem,

14ª) *“As alterações efetuadas aos 169º, 170º e 190º do CPPT pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro, tiveram por objetivo acabar com a notificação autónoma para a prestação de garantia e incluir tal informação na citação para a execução, de modo que os 15 dias para constituir ou oferecer a garantia ou requerer a sua dispensa começam a contar a partir da apresentação dos meios de reação previstos na lei como suscetíveis de proporcionar a suspensão da execução fiscal.”*

15ª) *“Apesar do art.º 154º daquela determinar a aplicação imediata do art.º 169.º aos processos de execução fiscal pendentes, sob pena do princípio de violação da proteção da confiança, a norma daquele artigo deve interpretada no sentido de só se aplicar aos processos pendentes em que o executado ainda não foi citado para a execução.”*

Finalmente se dirá,

16ª) Sendo certo que neste particular, os tribunais desempenham um papel fundamental de guardiões das normas fundamentais, dado que sobre estes impende um dever de *ex-officio* de desaplicação da norma inconstitucional, atento o consagrado no art.º 204º da CRP: *“Nos feitos submetidos a julgamento não podem os tribunais aplicar normas que infrinjam o disposto na Constituição ou princípios nela consagrada”*.

17ª) Certo é também, que no domínio do procedimento tributário a atuação jurisdicional não é uma atuação livre, mas sim uma atuação vinculada, devendo sujeitar-se à Constituição e à Lei, segundo os princípios da legalidade, universalidade, igualdade, proporcionalidade, justiça, imparcialidade e boa-fé – art.ºs 266º/2, 3º/2/3, 18º, 12º, 13º, 2º da CRP e 8º e 9º da LGT.

18ª) A solução de direito adotada pelo Juiz *“a quo”* fundamentou-se na exceção invocada pela Administração Tributária e, conseqüentemente, veio a julgar inadequado o meio judicial utilizado pela ora Recorrente.

19ª) Em função da aplicação dessas regras, a sentença recorrida entendeu *que o meio processual adequado seria a própria impugnação judicial deduzida contra aquele ato*.

20ª) Ao aplicar esse entendimento o Tribunal a quo, que não pode ser mantido e, concomitantemente ser revogado, viola as disposições ínsitas nas disposições legais em vigor.

21ª) Ora a fundamentação de direito em que o Tribunal *“a quo”* se baseia para propalar a sentença recorrida, não é possível à luz das regras interpretativas próprias do Estado de Direito.

22ª) A sentença recorrida assim ao decidir, fez tábua rasa desses comandos legais.

23ª) O Tribunal *“a quo”*, nos presentes autos obnubila a sua função ao não atribuir a aplicação imediata do art.º 257º do CPPT, ao caso sub judice, que a letra da lei não só não permite, como proíbe, uma interpretação que não tenha qualquer correspondência na letra da lei viola as regras constitucionais gerais do Estado de Direito, nomeadamente dos princípios da legalidade, da reserva de lei e, ainda das específicas da atividade administrativa, nomeadamente da proporcionalidade, da justiça, da equidade e da boa-fé – art.ºs 18º, 103º e 266º da CRP.

24ª) Em suma, face ao exposto, julga a Recorrente que, de direito, mal andou o Tribunal a quo ao não considerar a aplicação imediata daquele comando legal ao pedido de anulação como o meio processual adequado.

25ª) Todos estes elementos da solução de direito são suficientes, para a terem sido considerados, com toda a certeza, a decisão adotada pelo Tribunal recorrido seria diferente.

Nestes termos e nos demais de direito aplicáveis e, com o douto suprimento de V.Ex.cias, deve o presente recurso ser julgado procedente, por provado anulando-se a sentença nos termos e com os fundamentos acima expostos, devendo, conseqüentemente, o processo baixar à 1ª instância, apreciando o tribunal *“a quo”* do mérito da causa e os argumentos invocados pela ora recorrente, com todas as conseqüências legais, assim se fazendo inteira justiça.

2. O MºPº emitiu o parecer que consta de fls. 186/187, no qual defende a improcedência do recurso com a seguinte argumentação:

No regime pré-vigente o pedido de anulação de venda, sendo manifestação de um incidente processual, deveria ser apreciado pelo tribunal tributário (art.º 151º, n.º 1 CPPT).

A alteração normativa não se aplica aos processos de execução fiscal pendentes na data da entrada em vigor do novo regime, conforme interpretação *a contrario* da norma transitória constante do art.º 154º da Lei n.º 64-B/2011 de 30 dezembro.

A solução legal segundo a qual nos processos de execução fiscal pendentes o pedido de anulação de venda deve ser apreciado pelo tribunal tributário inscreve-se no exercício do poder de conformação do legislador e não afeta (antes exprime) a tutela judicial dos interesses lesados pela venda executiva.

No caso concreto inexistente ato tácito imputável à administração tributária, a qual se pronunciou expressamente no sentido da incompetência para a apreciação do pedido, atribuindo a competência ao TAF de Sintra (probatório n.º 5)

O meio processual utilizado (reclamação é adequado mas carece de objeto jurídico válido, por inexistência de ato tácito de indeferimento do pedido de anulação da venda.

Interpretada como tendo por objeto a decisão expressa de incompetência da administração tributária para a apreciação do pedido de anulação da venda a reclamação deve ser julgada improcedente e a decisão reclamada confirmada, com os fundamentos normativos supra enunciados.

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

1º) Em 26.05.2009 a Administração Fiscal instaurou contra a sociedade ora Reclamante o processo de execução fiscal n.º 3549200901090526, a que foi posteriormente apensado o processo n.º 3549201001259334, tramitando pelo Serviço de Finanças de Sintra 2 (Algueirão), para cobrança de dívidas de IMT e juros de mora;

2º) No âmbito dos processos identificados em 1. foi penhorada e vendida a moradia descrita na 2ª Conservatória do Registo Predial de Sintra sob o n.º 3552/19990127-B, da Freguesia de Rio de Mouro;

3º) A venda do imóvel referido em 2. ocorreu no dia 30 de Dezembro de 2011;

4º) Em 01.03.2012 a ora Reclamante apresentou no Serviço de Finanças de Sintra -2 requerimento de anulação da venda do imóvel referido em 2., dirigido ao Director de Finanças de Lisboa;

5º) Em 12.04.2012 a ora Reclamante recebeu o ofício n.º 007307, de 09.04.12, proveniente do Serviço de Finanças de Sintra - 2, e subscrito pela respectiva Chefe, no qual se refere que: “*Por requerimento de 01-03-2012, dirigido ao Chefe deste Serviço de Finanças, V. Exa requereu, ao abrigo do disposto no artigo 257.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário a anulação da venda 3549.2011.242, efetuada em 2011-12-30 neste serviço.*”

*Tendo a venda sido realizada em 2011-12-30, é competente para a apreciação do pedido, o tribunal administrativo e fiscal de Sintra (artigos 257º e 151º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) na redação anterior à Lei n.º 64- B/2011, de 30/12) e não a administração tributária. Assim, querendo prosseguir com o pedido de anulação da venda, deve dirigir o requerimento à entidade competente, sendo obrigatória a constituição de advogado (artº 60º do CPPT) e entre os demais requisitos da petição (artºs 139º, n.º 1 e 474º do Código de Processo Civil) deverá juntar comprovativo do pagamento da taxa de justiça inicial ou de concessão ou requerimento de apoio judiciário (artºs 467º, n.º 3, do CPC e 24º, n.º 2 da Lei n.º 34/2004, de 29 de Julho)”.*

4. Cumpra agora decidir.

5. Na 1ª conclusão das suas alegações refere a recorrente que o “*thema decidendum*” neste processo é saber se a nova redação do artº. 257º do CPPT, na redação que lhe foi dada pela Lei n.º 64 - B/2011 de 30.12, deve ter a interpretação que lhe foi emprestada pela sentença do tribunal a quo.

5.1. Na decisão recorrida ficou escrito para além do mais, o seguinte:

“O mecanismo processual de “*indeferimento tácito*”, consubstanciado na ficção de um ato como meio habilitante de reação contenciosa face a determinado comportamento silente da administração ancora-se, no que à anulação de venda, em especial, concerne, no n.º 5 ao artigo 257,º do CPPT, na redação atualmente vigente.

... O mecanismo processual em causa representa uma inovação introduzida pela Lei do Orçamento de Estado para 2012 (Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro), cujo artigo 152º veio conferir nova redação, entre outros, ao artigo 257º do CPPT, remetendo para o Órgão Periférico Regional da Administração Tributária a competência para a apreciação e decisão do pedido de anulação de venda, que, anteriormente, estava conferido à tutela judicial.

... Todavia, esta alteração substancial do preceito não tem aplicação imediata aos processos de execução fiscal pendentes à data da entrada em vigor da Lei n.º 64-6/2011, de 30 de Dezembro (1 de Janeiro de 2012), mas apenas aos que forem instaurados após essa data, conforme se retira da interpretação, *a contrario*, do artigo 154º da mesma Lei.

Os presentes autos de execução foram instaurados em 26.05.2009, e a venda questionada foi efectivada em 30.12.2011.

Neste enquadramento haverá que buscar na anterior redação do artigo 257º do CPPT a resposta à questão que, desde já, se nos coloca: Estamos perante ato silente?”

Seguidamente concluiu a decisão recorrida que não estando a administração tributária obrigada a pronunciar-se sobre a anulação da venda, nunca se poderia retirar do seu silêncio a formação de ato tácito de indeferimento.

De todo o modo, a administração tributária respondeu ao requerimento de pedido de anulação de venda em 09.04.2012, declarando-se incompetente para conhecer do pedido e informando a recorrente de que seria o TAF de Sintra o competente (v. n.º 5 do probatório).

Perante tal pronúncia, concluiu a decisão recorrida que a reclamante poderia vir reclamar, mas não com fundamento em ato tácito, pelo que julgou verificada a questão prévia de carência de objeto da reclamação suscitada pelo MºPº.

5.2. Desde já se dirá que a decisão recorrida merece confirmação, embora nos pareça que nem necessário era estar a apurar qual a redação do artº 257º do CPPT aplicável ao caso.

Na verdade, o pedido de anulação de venda apresentado em 01.03.2012 foi objeto de despacho e notificação à recorrente em 12.04.2012 (v. factos 4 e 5 do probatório), pelo que nem sequer se coloca a questão de formação de ato de indeferimento tácito. Assim, não se conformando a recorrente com tal despacho deveria dele ter reclamado.

A apreciação da questão de saber qual a redação aplicável ao caso só se colocaria se, eventualmente, não tivesse existido decisão expressa da administração tributária no prazo previsto nos actuais nºs 4 e 5 do artº 257º citado. No caso concreto, tendo havido pronúncia expressa e atempada, ainda que fosse aplicável a nova redação, sempre a reclamação careceria de objeto porque a recorrente reclamou do (inexistente) ato de indeferimento tácito e não do ato expresso.

Deste modo carece totalmente de fundamento a pretensão da recorrente de aplicação imediata da nova redação do artº 257º do CPPT ao caso dos autos, uma vez que, ainda que a mesma fosse aplicada, não produziria qualquer efeito útil por inexistência de objeto na reclamação.

6. Nestes termos e pelo exposto nega-se provimento ao recurso, confirmando-se a decisão recorrida.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 9 de janeiro de 2013. — *Valente Torrão* (relator) — *Ascensão Lopes* — *Pedro Delgado*.

## Acórdão de 9 de Janeiro de 2013.

### Assunto:

*Reclamação de acto praticado pelo Órgão de execução fiscal. Subida imediata.*

### Sumário:

- I — A regra geral, constante do n.º 1 do artigo 278º do CPPT, é a de que as reclamações das decisões proferidas pelo órgão de execução fiscal que no processo afectem os direitos e interesses legalmente protegidos do executado ou outros interessados apenas sobem ao tribunal tributário após a realização da penhora e da venda.*
- II — Só assim não ocorre quando, nos termos n.º 3 daquele artigo, a reclamação se fundamentar em «prejuízo irreparável», causado pelos actos e ilegalidades nele enunciados.*
- III — No caso dos autos a presente reclamação surge, como salienta o Mº Pº junto deste STA no seu parecer, como uma terceira reclamação apresentada do acto de compensação operado na pendência de uma primeira reclamação apresentada na mesma execução fiscal (e que não teve o efeito de a sustar apesar de prestada garantia – vide alínea b) do probatório) onde a reclamante suscitava a questão da prescrição da dívida exequenda e de uma segunda reclamação do despacho de 23/12/2011 que indeferiu a suspensão do mesmo processo executivo entretanto requerida pela reclamante ao órgão de execução fiscal.*
- IV — Este STA tem vindo a entender que a continuação da execução fiscal, numa situação em que há possibilidade da dívida estar prescrita, permite prognosticar a ocorrência de prejuízos irreversíveis, pelo que a reclamação deve subir imediatamente.*
- V — No nosso caso, a primeira reclamação apresentada questionava a prescrição da dívida exequenda, não constando dos autos que a mesma já tenha sido decidida, e por isso devia ter determinado a suspensão do processo executivo. Se tal não sucedeu o que obrigou a contribuinte a interpor mais duas reclamações no âmbito do artº 276º do CPPT, tanto basta para que se entenda por arrastamento e subsequência que poderemos estar numa situação de ocorrência de prejuízos irreversíveis se a presente reclamação ficasse retida.*

Processo n.º 1437/12-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A....., SA.

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

Acordam, em conferência, os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

#### 1- RELATÓRIO

A....., S.A., pessoa coletiva n.º ....., com sede na ....., ...../....., no Porto, executada no processo de execução fiscal n.º 3182199901018280, deduziu Reclamação, ao abrigo do disposto no art.º 276º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), do acto de compensação de dívidas, no valor de €7713,05.

No Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto foi proferida sentença, em 27.07.2012, em que absolvendo a Fazenda Pública da instância quanto ao pedido de juros indemnizatórios, no mais, julgou procedente a reclamação, anulando o acto de compensação, decisão com que a reclamada Fazenda Pública não se conformou, tendo interposto o presente recurso jurisdicional para o TCA-Norte que por acórdão de 25/10/2012 se declarou incompetente em razão da hierarquia para o conhecimento do recurso declarando a competência deste STA.

#### **A recorrente alegou, tendo concluído da seguinte forma:**

A. Julgou a dita sentença recorrida procedente a reclamação de actos do Órgão de Execução Fiscal interposta, nos termos do artigo 276.º do CPPT, que teve por objecto o acto de compensação n.º 1465947/2012.

B. Vindo alegado como fundamento da reclamação em apreço o vício de violação de lei (mais concretamente, dos artigos 52.º n.ºs 1 e 2 da LGT, 89.º e 169.º n.ºs 1 e 11 do CPPT), a dita sentença começou por considerar como questão prévia que se verificavam os pressupostos para a subida imediata a Tribunal da reclamação apresentada pela Reclamante/Recorrida

C. e, subsequentemente, julgou a reclamação procedente, com a consequente anulação do acto reclamado, por entender que o sobredito acto de compensação padece de ilegalidade.

D. Ressalvado o devido respeito, com o que desta forma foi decidido, não pode a Fazenda Pública, conformar-se, existindo erro na aplicação do direito, por violação do disposto no artigo 278.º n.ºs 1 e 3 do CPPT, atendendo às razões que se passa a desenvolver.

E. Assim, contrariamente ao sentenciado, perfilha pois a Fazenda Pública o entendimento, já defendido na sua contestação, de que no presente pleito inexistem pressupostos para a subida imediata a Tribunal da reclamação apresentada pela Reclamante, visto não se verificarem os necessários pressupostos legais, nomeadamente por não ter tido lugar o momento legalmente relevante para o efeito, bem como por inexistir um prejuízo irreparável ou uma perda de utilidade à própria reclamação com a sua não subida imediata.

F. Com efeito, por força do consagrado no artigo 276.º do CPPT, as decisões proferidas pelo órgão da execução fiscal e outras autoridades da administração tributária que no processo afectem os direitos e interesses legítimos do executado são susceptíveis de reclamação para o tribunal tributário de 1ª instância.

G. Devendo a reclamação ser apresentada no prazo de 10 dias após a notificação da decisão, indicando-se expressamente os fundamentos e conclusões (cfr. artigo 277.º n.º 1 do CPPT).

H. Por sua vez, refere o artigo 278.º do CPPT, no seu n.º 1, que o tribunal só conhecerá das reclamações quando, depois de realizadas a penhora e a venda, o processo lhe for remetido a final.

I. Contudo, em conformidade com o disposto no n.º 4 do artigo 278.º do CPPT, devem os autos ser remetidos ao tribunal pelo órgão da execução fiscal no prazo de oito dias, não se seguindo a regra geral contida no n.º 1 do mesmo preceito, quando a reclamação se fundamentar em prejuízo irreparável causado por qualquer das situações previstas no n.º 3 daquela mesma norma.

J. Ora, a dita sentença recorrida considerou que como a compensação tem um efeito comparável na esfera jurídica da executada ao da penhora de um bem, lhe deve ser dado um tratamento idêntico quanto ao momento do conhecimento.

K. Entende, porém, a Fazenda Pública, salvo o devido respeito, que é muito, que tal analogia não poderá ser feita, face à presunção de que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados (cfr. artigo 9.º n.º 3 do Código Civil).

L. De facto, se fosse a intenção do legislador que o momento do conhecimento de reclamações de actos de compensação por parte do tribunal fosse idêntico ao das reclamações de penhoras, teria dotado o n.º 1 do artigo 278.º de uma redacção distinta à actualmente em vigor, que fosse consentânea com tal propósito.

M. Nestes termos, e sempre com o devido respeito pelo labor do Tribunal a quo, somos de parecer que ao ter determinado a subida imediata da presente reclamação em virtude da mencionada analogia errou na aplicação do direito.

N. Por outro lado, a situação controvertida também não se subsume em nenhuma das quatro alíneas do n.º 3 do artigo 278.º do CPPT.

O. No entanto, como bem salientou a decisão sob recurso, apesar do carácter taxativo dado ao elenco dos casos de subida imediata das reclamações, a doutrina e a jurisprudência têm entendido que não pode deixar de se admitir a possibilidade de impugnação imediata em todos os casos em que

o diferimento da apreciação jurisdicional da legalidade do acto lesivo praticado pela Administração Tributária puder provocar um prejuízo irreparável.

P. Todavia, o facto de se ter previsto a subida imediata da reclamação como excepção à regra da subida deferida, aponta no sentido de poderem apenas se considerar como relevantes para esse efeito prejuízos que não sejam os que estão associados normalmente a qualquer processo executivo.

Q. Na verdade, a admitir-se que prejuízos omnipresentes na generalidade das execuções possam relevar para efeitos de subida imediata, chegar-se-ia à conclusão de que este regime de subida seria a regra, o que estaria em contradição com o disposto no n.º 1 do artigo 278.º do CPPT.

R. Além disso, tal como se encontra evidenciado no Acórdão do STA de 09/08/2006, proferido no recurso 0229/06: é seguro que o legislador não quis impor a subida imediata de todas as reclamações cuja retenção pode originar prejuízos. Não está em causa, pois, poupar o interessado a todo o prejuízo. Por isso se estabelece que as reclamações sobem imediatamente só quando a sua retenção seja susceptível de provocar um prejuízo irreparável. Em súmula, a reclamação que não suba logo não perde todo o seu efeito útil, mesmo que não evite o prejuízo que se quer impedir, desde que seja possível repará-lo (sublinhado e negrito nosso).

S. Por isso, a interpretação correcta do regime de subida prevista no predito artigo 278º, será a de que só haverá subida imediata quando, sem ela, ocorrerem prejuízos irreparáveis que não sejam os inerentes a qualquer execução ou que sem ela, a reclamação perca toda a utilidade.

T. A Recorrida/Reclamante teria que invocar a existência desse prejuízo irreparável, com indicação do facto ou factos de que ele deriva, não bastando referir a existência do eventual prejuízo irreparável.

U. É, pois, essencial que se aleguem factos que levem a aceitar a existência de situação que provoque o aludido prejuízo.

V. Resultando, pois, que o regime excepcional de subida imediata da reclamação ao tribunal, terá de derivar, não do facto dos reclamantes invocarem expressamente o prejuízo irreparável para solicitar esse regime de subida, mas da demonstração fáctica da verificação desse mesmo prejuízo irreparável e consequente fundamentação do mesmo, de acordo com os princípios gerais da prova.

W. Donde, é irrelevante, para efeitos de determinação do regime de subida da reclamação, que os reclamantes peçam a subida imediata da mesma e com a menção expressa do “prejuízo irreparável”, se depois não procedem à demonstração do preenchimento dos requisitos cumulativos da previsão dos n.ºs 3 e 5 do artigo 278.º do CPPT, para que, efetivamente, se operasse a subida imediata dos autos para decisão.

X. Destarte, para que haja conhecimento imediato do pedido, é necessário que, para além da existência de um acto lesivo que se reputa ilegal, esse mesmo acto possa causar prejuízos irreparáveis, se não for imediatamente eliminado.

Y. Logo, para que haja lugar ao conhecimento imediato do pedido, impunha-se apreciar se a Recorrida/Reclamante invocou factos concretos (e juntou os respectivos meios de prova) que permitissem concluir que o acto precisava de ser imediatamente removido, sob pena de afectar de forma irremediável os seus direitos e interesses legalmente protegidos.

Z. E, como supra referido, era sobre a Recorrida/Reclamante que impendia o ónus da prova desses factos (neste sentido vide, entre tantos outros, o Acórdão do TCA Sul, de 15/07/2008, proferido no recurso n.º 02432/08).

AA. Assim, é o reclamante quem tem o ónus de especificar e concretizar os potenciais prejuízos irreparáveis, devendo alegar factos concretos demonstrativos dos mesmos - ou que os façam presumir -, em termos de causalidade adequada, que lhe advirão da diligência controvertida.

BB. Porém, como bem se decidiu na sentença recorrida, quanto a esta parte, a aqui reclamante não logrou efectuar tal prova.

CC. Acontece que, de facto, acarretando um prejuízo irreparável é completamente inútil a reclamação com subida diferida.

DD. No entanto, o eventual prejuízo decorrente das decisões da Administração Tributária apenas é irreparável, obviamente, quando não possa ser reparado.

EE. Ou seja, a predita inutilidade não pode deixar de relacionar-se com a irreparabilidade do prejuízo.

FF. Por fim, importa sublinhar que tendo presente a regra geral enunciada no n.º 1 do artigo 278.º do CPPT, não se vislumbra que no caso vertente a subida diferida faça perder utilidade à própria reclamação.

GG. Porquanto, e tal como prudentemente o TCA do Sul decidiu em 07/10/2008, no recurso n.º 02623/08, o acto reclamado, de compensação de créditos já se encontra consumado, pelo que o prejuízo que dele poderia ocorrer já se verificou; por outro lado, tratando-se de quantia pecuniária que foi retirada da disponibilidade do recorrente para satisfação do seu crédito exequendo é evidente que, se a final vier a ser concedida razão ao recorrente, ela terá direito ao reembolso desse mesmo quanti-

tativo acrescida da indemnização correspondente pelo tempo em que dela se vir privada a qual, aliás, não deixou de peticionar (negrito nosso).

HH. Neste mesmo sentido deliberou o TCA do Sul no seu acórdão de 13/05/2008, proferido no recurso n.º 02381/08.

II. Diante das razões expostas, sempre com o devido respeito por opinião diversa, afigura-se-nos manifesto que, no caso sub judice se não verificam os necessários pressupostos legais à subida imediata da presente reclamação.

JJ. Pelo que, o Tribunal a quo deveria ter-se coibido de apreciar do mérito da reclamação, devolvendo os autos ao Serviço de Finanças para que desse pleno cumprimento ao disposto no n.º 1 do artigo 278.º do CPPT.

KK. Em suma, ao decidir-se como se decidiu, sempre com o devido respeito, a douta sentença sob recurso incorreu em erro de julgamento sobre a matéria de direito, porque fez errada interpretação e aplicação dos normativos legais supra citados.

Nestes termos e nos mais de Direito aplicável deve ser dado provimento ao recurso, revogando-se a douta sentença recorrida, com as legais consequências.

**Não houve contra-alegações.**

**O Ministério Público, junto deste Tribunal, emitiu parecer do seguinte teor:**

A recorrente à margem identificada vem syndicar a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, de 27 de Julho de 2012, exarada a fls. 85/97, no segmento em que determinou a subida imediata da reclamação do acto de compensação de créditos sindicado, no entendimento de que a compensação do reembolso de IRC, no montante de € 7.713,05, aplicado no processo executivo, tem um efeito comparável ao da penhora de um bem, posterior venda e aplicação do seu produto no pagamento da dívida exequenda, sendo certo que realizada a penhora e a venda, a reclamação é remetida ao Tribunal para dela conhecer, nos termos do artigo 278.º/1 do CPPT.

A recorrente termina as suas alegações as com as conclusões de fls. 110/115, que, como é sabido, delimitam o objecto do recurso, nos termos do estatuído nos artigos 684.º/3 e 685º-A/1 do CPC, e que aqui se dão por inteiramente reproduzidas para todos os efeitos legais.

Não houve contra-alegações.

**A questão controvertida traduz-se em saber se a reclamação deduzida de um acto de compensação de créditos, ao abrigo do estatuído no artigo 89.º do CPPT, deve ter subida imediata ou diferida.**

Analisemos a questão, no pressuposto de que a reclamação judicial estava devidamente tramitada, no PEF e que não existiam reclamações anteriores pendentes, o que não é, manifestamente, o caso em apreciação.

Como refere o Juiz Conselheiro Jorge Lopes de Sousa “Apesar do carácter taxativo que a redacção deste n.º 3 do art. 278º dá ao elenco dos casos de subida imediata das reclamações, não poderá, sob pena de inconstitucionalidade material, restringir-se aos casos indicados esse regime de subida aos casos indicados.

Com efeito, a CRP garante o direito à tutela judicial efectiva de direitos e interesses legítimos em matéria de contencioso administrativo (art. 268º, nº4) em que se engloba o tributário.

O alcance da tutela judicial efectiva não se limita à possibilidade de reparação dos prejuízos provocados por uma actuação ilegal, comissiva ou omissiva, da Administração, exigindo antes que sejam evitados os prejuízos, sempre que possível, como decorre da previsão naquele n.º 4 do art. 268.º do direito à adopção de medidas cautelares adequadas.

Por isso, em todos os casos em que o diferimento da apreciação jurisdicional da legalidade de um acto lesivo praticado pela Administração puder provocar para os interessados um prejuízo irreparável, não pode deixar de se admitir a possibilidade de impugnação contenciosa imediata, pois é a única forma de assegurar tal tutela.

Assim, a restrição aos casos previstos neste n.º 3 do art. 278º da possibilidade de subida imediata das reclamações que se retira do texto, será materialmente inconstitucional, devendo admitir-se a subida imediata sempre que, sem ela, o interessado sofra prejuízo irreparável.

De resto, no processo de execução fiscal, estando em causa apenas a cobrança de dívidas, não será viável, fora de casos extremos em que estejam em causa quantias invulgarmente avultadas, considerar que a eventual necessidade de suspensão do processo de execução fiscal possa provocar uma grave lesão do interesse público que se possa sobrepor ao interesse do particular em não ver concretizada uma irremediável lesão dos seus direitos ou interesses legítimos. Aliás, mesmo nos casos em que a demora da efectivação da penhora possa constituir risco sério para a cobrança dos créditos, a posição da Administração Tributária estará suficientemente salvaguardada pela possibilidade que tem de requerer ao tribunal a adopção das medidas cautelares que sejam necessárias, designadamente o arresto de bens, que tem o mesmo efeito da penhora a nível da eficácia em relação ao processo de execução fiscal dos actos do executado (arts. 622º e 819º do CPC).



No entanto, o facto de se ter previsto a subida imediata da reclamação como excepção à regra da subida diferida aponta no sentido de apenas se poderem considerar como relevantes para esse efeito prejuízos que não sejam os que estão associados normalmente a qualquer processo executivo, como os transtornos ou incómodos.

Entre os casos que o STA tem entendido que as reclamações devem ter subida imediata, incluem-se aqueles em que é impugnada uma decisão do órgão de execução fiscal que não declara a prescrição.

Parece mesmo dever ir-se mais longe e assegurar-se a subida imediata das reclamações, mesmo que a subida diferida não provoque uma lesão irreparável, sempre que, sem a subida imediata, elas percam utilidade, à semelhança do que se prevê, para os recursos jurisdicionais, no n.º 2 do art. 285.º do CPPT e no n.º 2 do art. 734.º do CPC, na redacção anterior ao DL n.º 303/2007, de 24 de Agosto, e na alínea m) do n.º 2 do art. 691.º deste último Código, na nova redacção.

Na verdade, a Lei 41/98, de 4 de Agosto, através da qual foi concedida ao Governo autorização legislativa para aprovar a LGT, estabelece na alínea 19) do seu art. 2.º, que esta lei deveria «consagrar o direito dos particulares de solicitar a intervenção do juiz no processo». Em sintonia com o sentido desta autorização legislativa, previu-se na LGT a possibilidade de reclamação de todos os actos lesivos (arts. 95.º, n.ºs 1 e 2, alínea j), e 103.º, n.º 2 da LGT). Assim, sendo reconhecida a supremacia das normas da LGT sobre as do CPPT (art. 1.º deste e alínea c), do n.º 1 do art. 51.º da Lei n.º 87-B/98, de 31 de Dezembro) este Código não poderá afastar a possibilidade de reclamação em todos os casos em que o acto praticado no processo de execução fiscal seja potencialmente lesivo.

Se não se assegurasse a subida imediata das reclamações que, com subida diferida, perdem toda a sua utilidade, estar-se-ia a admitir situações em que, ao fim e ao cabo, não haveria possibilidade de reclamação de actos lesivos praticados no processo de execução fiscal, pois ela também não poderia ser admitida a final, quando já estivesse irremediavelmente comprometida a utilidade, atento o princípio geral do nosso direito processual da proibição da prática de actos processuais inúteis (art. 137.º do CPC).

Por outro lado, a proibição de subida imediata em situações em que, com a subida diferida, a reclamação perderia todo o efeito útil, reconduzir-se-ia à impossibilidade prática de impugnação de actos lesivos praticados pela Administração, que seria materialmente inconstitucional, por violação do preceituado nos arts. 20.º, n.º 1, e 268.º, n.º 4, da CRP:

Para além disso, sendo o sentido da autorização legislativa constante da referida Lei n.º 87-B/98 o da compatibilização das normas do CPT com as LGT e regulamentação das disposições desta dela carecidas, estará ferida de inconstitucionalidade orgânica a actuação do governo em dissonância com aquela lei no que concerne a matérias incluídas na reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República (arts. 103.º, n.º 2, e 165.º, n.º 1, alínea p), da CRP), pois estava limitado pelo sentido da lei de autorização legislativa em que se basear (arts. 122.º, n.º 2 e 198.º, n.º 1, alínea b) da CRP).

A definição das possibilidades concedidas aos contribuintes e outros obrigados tributários de impugnarem contenciosamente decisões da administração tributária, inclui-se, sem dúvida, nas garantias dos contribuintes a que se refere o n.º 2 do art. 103.º da CRP, matéria que se deve considerar englobada na referida reserva de competência legislativa.

Nos casos em que a subida diferida faz perder qualquer utilidade à reclamação, a imposição deste regime de subida reconduz-se à denegação da possibilidade de reclamação, pois ela não terá qualquer efeito prático, o que é incompatível com a LGT e o referido sentido da lei de autorização.

Por isso, também nestes casos, se terá de aceitar a possibilidade de subida imediata”.<sup>1</sup> (Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado e comentado, 6ª edição, 2011, IV volume, páginas 305, 306 e 307.)

Subscrevemos, por inteiro, a doutrina atrás citada.

O STA, também, se tem vindo a pronunciar nesse sentido.<sup>2</sup> (Acórdão do STA, de 6 de Março de 2008, proferido no recurso n.º 058/08, disponível no sítio da Internet [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).)

Casos em que a subida diferida fará perder qualquer utilidade à reclamação serão, v. g., o da decisão que recuse suspender o PEF, nos termos do artigo 172.º do CPPT, o de fixação de valor base para venda, o da reclamação de despacho do órgão de execução fiscal que não considera um crédito litigioso e ordena a notificação do respectivo devedor para depositar o crédito, sob a cominação de ser executado pelas importâncias respectiva, no próprio processo, do acto de indeferimento do pedido de dispensa ou isenção da prestação de garantia, formulado ao abrigo do disposto no artigo 170.º do CPPT, para efeitos de obtenção da suspensão do processo de execução fiscal, do despacho que indefere pedido de redução de garantia prestada para obter suspensão da execução fiscal, do despacho que não autoriza pagamento em prestações ou dação em pagamento.<sup>3</sup> (Obra citada, página 308.)

O acto sindicado consiste na compensação, ao abrigo do artigo 89.º do CPPT, de parte da dívida em cobrança no PEF com um crédito resultante de um reembolso de IRC de 2012, no valor de € 7713,05, conforme ponto F) do probatório.

Como refere a sentença recorrida, o facto da reclamante/recorrida não poder investir com rentabilidade o montante do reembolso do IRC compensado e a elevação do seu esforço de tesouraria para

fazer face aos pagamentos correntes, face à privação daquela quantia, atento até o montante em causa, não são, só por si, actos susceptíveis de preencher o conceito de prejuízo o irreparável.

Por outro lado, a subida diferida da reclamação não faz perder a sua utilidade.

De facto, a compensação mostra-se consumada, sendo certo que o prejuízo que dela podia ocorrer já se verificou.

Por outro lado, se a final a reclamante/recorrida vier a obter ganho de causa será reembolsada do montante compensado. 4 (Acórdãos do TCAS, de 2008.05.13-P. 02381 e de 2008.10.07-P. 0263/08, disponíveis no sítio da Internet [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt))

O argumento avançado pela sentença recorrida para decidir a subida imediata da reclamação, de que a compensação tem um efeito na esfera jurídica da recorrida comparável ao da penhora de um bem, posterior venda e aplicação do seu produto no pagamento da dívida exequenda, pelo que lhe deve ser dado um tratamento idêntico quanto ao momento do conhecimento não tem a, nosso ver, apoio legal.

De facto, há que presumir que o legislador consagrou as soluções mais adequadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados, nos termos do estatuído no artigo 9.º/3 do C. Civil.

Na verdade se fosse intenção do legislador consagrar a solução encontrada pela sentença recorrida, não deixaria de dotar o artigo 278.º/1 do CPPT de uma redacção distinta da que tem e que fosse consentânea com tal propósito.

A regra de subida diferida das reclamações, nos termos do artigo 278.º/1 do CPC justifica-se pelo facto da reclamação dever processar-se no próprio PEF e a subida imediata da reclamação afectar a desejada celeridade do mesmo.

Nos termos do citado normativo a reclamação que não deva subir imediatamente subirá após a penhora, nos casos em que não há lugar a venda, (caso, v, g, da penhora de dinheiro) e após a venda quando haja lugar a esta.

A subida diferida da reclamação nos termos do disposto no artigo 278.º/1 tem como pressuposto que a obrigação exequenda já se mostra, integralmente, garantida com a penhora/venda dos bens necessários para o efeito.

Ora, no caso em análise temos uma compensação de créditos de € 7.000,00, correspondente a uma ínfima parte da obrigação exequenda.

Assim sendo, como é, salvo melhor juízo, não é acertado dizer-se, como faz a sentença recorrida, que a operada compensação de créditos tem um efeito comparável ao da penhora de um bem, posterior venda e aplicação do seu produto no pagamento da dívida exequenda, sendo certo que realizada a penhora e a venda a reclamação é remetida ao Tribunal para dela conhecer, nos termos do artigo 278.º/1 do CPC.

Trata-se, pois, de situações, absolutamente, diferentes, com efeitos diversos.

Aliás, como já se referiu, o normativo do artigo 278.º/1 do CPPT regula, exactamente, a subida das reclamações que não devem subir imediatamente e a sentença recorrida utiliza-o, justamente, para o efeito oposto, ou seja, para determinar a subida imediata da reclamação!

Como resulta dos pontos C) e D) do probatório encontra-se pendente no STA recurso jurisdicional da sentença que julgou improcedente reclamação anterior deduzida contra despacho do OEF que, no PEF em causa, indeferiu pedido de reconhecimento de prescrição da dívida exequenda, sendo certo que a dita reclamação está tramitada no respectivo PEF.

Como é sabido, a reclamação judicial deve ser tramitada no próprio PEF, nos termos do estatuído nos artigos 101.º/ d) da LGT e 97º/1/ n) do CPPT.

Como refere o já citado Conselheiro Lopes de Sousa 5 (Mesma obra, páginas 287/288) Sendo as decisões de reclamações actos judiciais praticados no próprio processo de execução fiscal, todos esses actos que tiverem de ser praticados enquanto o processo estiver pendente no tribunal deverão ser praticados pelo juiz a quem o processo está distribuído, não podendo haver concomitantemente distribuição do mesmo processo de execução fiscal a dois juizes, como está insito no art. 96.º, n.º 1, do CPC, em que se estabelece que «o tribunal competente para a acção é também competente para conhecer dos incidentes que nele se levantem». Por isso, se o processo de execução fiscal em que foi incluída a primeira reclamação ainda está pendente, será ao respectivo juiz que caberá apreciar todas as questões que devam ser apreciadas no próprio processo de execução fiscal, inclusivamente as consequências processuais que devem advir da segunda reclamação respeitante a esse mesmo processo de execução fiscal. Esta apreciação caberá ao mesmo juiz mesmo que já tenha proferido decisão na primeira reclamação, sendo a nova tratada como incidente posterior à sentença.

Mais duvidosa é a solução (a menos má para uma situação anormal) que se deve adoptar quando a segunda reclamação respeitante ao mesmo processo de execução fiscal chega a tribunal quando no processo de execução fiscal já foi proferida decisão e o processo já não estiver no tribunal por estar pendente de recurso jurisdicional. Em situações deste tipo poderá suceder que o tribunal nem sequer se aperceba de que a reclamação se reporta ao mesmo processo, caso em que a nova reclamação será distribuída ao mesmo ou a outro juiz. Mas, se o tribunal se aperceber de que a segunda reclamação se reporta ao mesmo processo, parece que a solução menos má para esta situação anormal será aguardar

a baixa do processo, para, então, juntar a reclamação ao processo, já que não são ponderáveis aqui as razões de celeridade que explicam a tramitação das reclamações como processos urgentes (art.278.º, n.º 5, do CPPT), uma vez que o processo de execução fiscal deveria ter estado parado durante todo o tempo em que a primeira reclamação está pendente no tribunal”.

Portanto, no caso em apreciação em que existe anterior reclamação onde já foi proferida decisão judicial pendente de recurso jurisdicional, e uma vez que aqui não são ponderáveis razões de celeridade, dado quem o PEF deveria estar parado durante todo o tempo em que a primeira reclamação está no tribunal, deveriam os autos aguardar a baixa do PEF do STA, para nele ser junta a reclamação, seguindo-se os ulteriores termos.

A sentença recorrida merece, pois, censura.

Termos em que, pelas razões apontadas, deve dar-se provimento ao recurso, revogar-se a sentença recorrida, baixando os autos à 1.ª instância, onde deverão aguardar a baixa do PEF para aí ser junta a presente reclamação.

**Com dispensa dos vistos legais, o processo é submetido à Secção do Contencioso Tributário para julgamento do recurso.**

## **2- FUNDAMENTAÇÃO:**

1. O Tribunal a quo deu como assente a seguinte matéria de facto:

a) Em 28/04/1999, no Serviço de Finanças do Porto 6, foi instaurado contra a ora Reclamante o processo de execução fiscal n.º 3182199901018280, para cobrança de dívida proveniente de IRC do exercício de 1993, no montante de 92.220.268\$00 (€ 459 992,76) — cfr. fls. 82 e 83 dos autos.

b) Em 22/07/1999 e na sequência de notificação para esse efeito do órgão de execução fiscal, a ora Reclamante apresentou garantia sob a forma de seguro-caução 2-apólice n.º 800.728/05), datado de 21/07/1999, no valor de 124.194.000\$00 (€ 619 477,06), através do qual a sociedade B....., S.A. garantia as responsabilidades assumidas pela ora Reclamante no processo de execução fiscal n.º 3182199901018280, até àquele montante — facto dado como provado com base em fls. 34 dos autos e através da consulta no SITAF do processo n.º 1766/10.5BEPRT.

c) Em 26/01/2010, a ora Reclamante requereu ao órgão de execução fiscal o reconhecimento da prescrição da dívida mencionada na alínea A) supra, pretensão que veio a ser indeferida por despacho de 27/05/2010, que foi objecto de reclamação nos termos do art.º 276º do CPPT, em 09/06/2010, autuada sob o n.º 1766/10.5BEPRT — facto dado como provado por ter sido admitido na contestação (cfr. fls. 69) e confirmado pela consulta, através do SITAF, do processo n.º 1766/10.5BEPRT.

d) Por sentença proferida em 21/12/2011, foi julgada improcedente a reclamação mencionada na alínea antecedente, tendo a ora Reclamante interposto recurso para o STA que ainda se encontra pendente de decisão — facto dado como provado pela consulta no SITAF do processo n.º 1766/10.5BEPRT, pela informação de fls. 84 e por ter sido admitido na contestação da Fazenda Pública (cfr. fls. 69).

e) Em 22/12/2011, a ora Reclamante requereu ao órgão de execução fiscal a suspensão do processo executivo mencionado em A) supra, pretensão que veio a ser indeferida por despacho de 23/12/2011, que foi objecto de reclamação nos termos do art.º 276º do CPPT, em 17/01/2012, autuada sob o n.º 165/12.9BEPRT — facto dado como provado por ter sido admitido na contestação (cfr. fls. 69 e 70) e confirmado pela consulta no SITAF do processo n.º 165/12.9BEPRT.

f) Em 11/04/2012, a Administração Tributária procedeu à compensação, ao abrigo do art.º 89º do CPPT, de parte da dívida em cobrança no processo executivo n.º 3182199901018280 com um crédito resultante de um reembolso de IRC de 2012, no valor de €7713,05 acto reclamado — cfr. fls. 31, 32, 58 e 59 dos autos, cujo teor se dá por reproduzido.

g) A presente reclamação deu entrada no Serviço de Finanças do Porto 2, por correio eletrónico, em 23/04/2012 cfr. fls. 2 e 28 dos autos.

## **3-DO DIREITO:**

Para se decidir pela subida imediata da reclamação considerou a decisão recorrida o seguinte:

### **(...) Da subida imediata da reclamação**

**A Reclamante requereu a subida imediata da presente reclamação, sustentando que a subida diferida lhe causa prejuízo irreparável, porquanto fica privada do reembolso do imposto compensado, impedindo-a de investir com rentabilidade esse montante e elevando o esforço de tesouraria para fazer face aos pagamentos correntes. Invocou, ainda, a perda do efeito útil da reclamação com o seu conhecimento a final, após a extinção da execução por pagamento, uma vez que com a reclamação pretende precisamente obstar ao pagamento por iniciativa da Administração Tributária (por compensação).**

**Já a Fazenda Pública pugnou pelo conhecimento a final da presente reclamação, no entendimento de que à Reclamante competia provar o prejuízo irreparável que a subida diferida da reclamação lhe traria, o que não fez, e ainda pelo facto de a subida a final não fazer perder a utilidade da reclamação.**

**Por seu turno, o Ministério Público entendeu que a presente reclamação devia ser conhecida de imediato, sob pena de inutilidade do efeito pretendido.**

Apreciando, dispõe o art.º 278º, n.º 1, do CPPT, que “O tribunal só conhecerá das reclamações quando, depois de realizadas a penhora e a venda, o processo lhe for remetido a final.”

Como vem sendo jurisprudência pacífica, esta expressão “a final”, deve ser interpretada no sentido de que as reclamações sobem após a realização da penhora e da venda, ou seja, têm, por regra, uma subida diferida.

Esta regra justifica-se pelo facto de a reclamação se processar no próprio processo executivo e a sua subida imediata afetar a desejada celeridade da execução fiscal.

Contudo, o art.º 278º, n.º 3, do CPPT, consagra exceções à regra da subida a final, sendo certo que a situação sub *judice* não se afigura subsumível ao preceituado em qualquer uma das suas alíneas.

Todavia, como refere Jorge Lopes de Sousa <sup>2</sup> (Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado, II volume, 2007, Áreas Editora, págs. 666 e 667.), “Apesar do carácter taxativo que a redacção deste n.º 3 do art.º 278º dá ao elenco dos casos de subida imediata das reclamações, não poderá, sob pena de inconstitucionalidade material, restringir-se aos casos indicados esse regime de subida.

Com efeito, a CRP garante o direito à tutela judicial efectiva de direitos e interesses legítimos em matéria de contencioso administrativo (art.º 268º, n.º 4) em que se engloba o tributário.

O alcance da tutela judicial efectiva, não se limita à possibilidade de reparação dos prejuízos provocados por uma actuação ilegal, comissiva ou omissiva, da Administração, exigindo antes que sejam evitados os próprios prejuízos sempre que possível.

Por isso, em todos os casos em que o diferimento da apreciação jurisdicional da legalidade de um acto lesivo praticado pela Administração puder provocar para os interessados um prejuízo irreparável, não pode deixar de se admitir a possibilidade de impugnação contenciosa imediata, pois é a única forma de assegurar tal tutela.

Assim, a restrição aos casos previstos neste n.º 3 do art.º 278º da possibilidade de subida imediata das reclamações que se retira do seu texto, será materialmente inconstitucional, devendo admitir-se a subida imediata sempre que, sem ela, o interessado sofra prejuízo irreparável”.

Refere ainda o ilustre Autor que “Parece mesmo dever ir-se mais longe e assegurar-se a subida imediata das reclamações sempre que, sem ela, elas percam toda utilidade, à semelhança do que se prevê no n.º 2 do art.º 734º do CPC para os recursos jurisdicionais.”

Ora, na situação em apreço, entendemos que o facto de a Reclamante não poder investir com rentabilidade o montante do reembolso de IRC compensado e a elevação do seu esforço de tesouraria para fazer face aos pagamentos correntes, face à privação daquela quantia, não são, só por si, factos susceptíveis de preencher o conceito de prejuízo irreparável, enquanto lesão não susceptível de reparação, ou, como se escreveu no Acórdão do STA de 15/02/2012, processo n.º 061/12, “irreversibilidade sobre os interesses do executado dos efeitos produzidos pelo acto reclamado até ao termo do processo executivo.”

No entanto, o ato de compensação de créditos em crise, através do qual o reembolso de IRC foi diretamente aplicado no processo executivo, tem, salvo melhor opinião, um efeito comparável ao da penhora de um bem, posterior venda e aplicação do seu produto no pagamento da dívida exequenda, sendo certo que realizada a penhora e a venda a reclamação é remetida ao Tribunal para dela conhecer (art.º 278º, n.º 1, do CPPT), pelo que, estando em causa uma compensação, não se vê motivo válido para que a presente reclamação não seja de imediato apreciada. Ou seja, no processo de execução fiscal em apreço não teve lugar uma penhora e venda de bens que determinasse a subida da reclamação ao abrigo do art.º 278º, n.º 1, do CPPT, mas ocorreu uma compensação que tem um efeito análogo na esfera jurídica da executada, pelo que lhe deve ser dado um tratamento idêntico quanto ao momento do conhecimento.

Não esqueçamos que o processo executivo pode extinguir-se por pagamento, através de sucessivas compensações de créditos, sem que nele ocorra qualquer penhora e venda de bens, o que não pode ser impeditivo da apreciação jurisdicional da legalidade dos atos de compensação praticados, sob pena de ser criada uma situação de facto consumado.

No sentido da subida imediata da reclamação após a penhora de quantias pecuniárias, mas perfeitamente transponível para uma situação de compensação de dívidas, veja-se o douto Acórdão do STA de 13/08/2008, tirado no processo n.º 0530/08, no qual se sumariou, além do mais, o seguinte:

“I — No caso de penhora de quantias pecuniárias, não há lugar a venda pelo que, deduzida reclamação de decisão do órgão da execução fiscal, esta deve subir ao tribunal tributário de primeira instância depois de realizada a penhora”.

Assim, ponderadas estas circunstâncias e tendo também em conta que o conhecimento da reclamação neste momento não afeta a ambicionada celeridade da execução fiscal (motivo determinante do não conhecimento imediato), uma vez que a execução se encontra suspensa por força da reclamação do ato que indeferiu o pedido de declaração da prescrição da dívida exequenda

**(processo n.º 1766/10.5BEPRT), cumpre conhecer desde já da presente reclamação, o que se fará de seguida....)**

#### **DECIDINDO NESTE STA**

Desde já se salienta que a recorrente Fazenda Pública só se insurge contra a subida imediata da reclamação e não quanto à decisão de mérito que considerou ilegal a compensação efectuada. Tal não é de todo despiciendo para a sorte do presente recurso como adiante se tentará evidenciar.

Na perspectiva da sentença de primeira instância que considerou que a reclamação devia subir de imediato sustentada na argumentação de que ocorre uma certa analogia entre a penhora e a compensação para efeitos de subida imediata da reclamação (artº 278º n.º 1 do CPPT), não podia deixar de conhecer, como conheceu, do mérito da questão suscitada que era a da legalidade ou não da compensação operada pela Administração Tributária.

Ao dirigir o seu recurso apenas para a questão processual da subida imediata ou não da reclamação, não atacando a declaração de ilegalidade da compensação a Fazenda Pública deixou firmar na ordem jurídica um conhecimento de mérito. Afigura-se-nos que perdeu interesse a discussão da questão temporal da subida da reclamação na medida em que uma eventual decisão declarando a correcção da subida diferida em nada podia alterar a decisão de mérito sobre a ilegalidade da compensação operada que transitou. Ainda que assim se não entendesse sempre teríamos de nos pronunciar pela ocorrência, no caso concreto, de prejuízo irreparável motivador da subida imediata da reclamação pelos seguintes motivos: verificamos que a recorrida alegou na reclamação prejuízo irreparável decorrente da ilegalidade ou inadmissibilidade da compensação (vide articulados 39º a 48º da petição inicial de reclamação).

Também invoca, a mesma, o prejuízo financeiro decorrente de se ver privada do reembolso do crédito objecto de compensação o qual poderia ser aplicado e investido com rentabilidade e pela elevação do esforço de tesouraria para fazer face a pagamentos correntes (artículo 41º da mesma PI) e a inutilidade de uma decisão na reclamação depois de a execução fiscal se ter extinguido pelo pagamento (artículo 47º da mesma PI). De resto, invocou logo no artigo 4º da mesma petição inicial a pendência de reclamação contra o indeferimento de declaração de prescrição de dívida.

É oportuno lembrar que a regra geral, constante do n.º 1 do artigo 278º do CPPT, é a de que as reclamações das decisões proferidas pelo órgão de execução fiscal que no processo afectem os direitos e interesses legalmente protegidos do executado ou outros interessados apenas sobem ao tribunal tributário após a realização da penhora e da venda.

Só assim não ocorre quando, nos termos n.º 3 daquele artigo, a reclamação se fundamentar em «prejuízo irreparável», causado pelos actos e ilegalidades nele enunciados, ou seja, prejuízo causado por penhora indevida ou imposição de garantia superior à devida. A «subida imediata» do processo incidental previsto no n.º 2 do artigo 278º do CPPT tem pois por fundamento a existência: (i) de um acto lesivo de posições jurídicas processuais do executado; (ii) cuja ilegalidade pode causar prejuízos irreparáveis, se não for imediatamente eliminada.

Todavia, como diversas vezes tem sido considerado pela jurisprudência deste Tribunal, esses não são os únicos actos que identificam ou delimitam o objecto do processo de impugnação imediata previsto no n.º 3 do art. 278º do CPPT. Tratando-se de «actos materialmente administrativos» (nº 2 do artigo 103º da LGT), que «afectam os direitos e interesses legítimos» que o executado pode fazer valer no processo (art. 276º do CPPT), não pode deixar de se interpretar extensivamente o n.º 3 do artigo 278º do CPPT, de modo a abranger também os demais actos causadores de prejuízos irreversíveis aos direitos e interesses legalmente protegidos do executado.

Na verdade, não deixaria de constituir uma restrição inadmissível aos princípios constitucionais da tutela jurisdicional efectiva e da garantia da via judiciária (cfr. art. 20º e n.º 4 do art. 268º da CRP) se o conhecimento da impugnação de um acto lesivo praticado pelo órgão de execução fiscal fosse postergado para um momento em que os seus efeitos já se consumaram. Ora, a forma de evitar que tais actos criem situações de facto consumado ou de prejuízo irreparável é conhecer imediatamente do mérito da impugnação e não diferir a sua apreciação para o final do processo.

Sendo esse o espírito do n.º 3 do art. 278º do CPPT, então há que alargar a sua norma, porventura fechada numa perspectiva casuística, a todas as reclamações cuja retenção tornaria irreparável ou irreversível a efectivação dos direitos e interesses do executado (cfr. acs. do STA. de 27/7/05, rec. n.º 0897/05, de 16/8/2006, rec. n.º 06896, de 23/5/07, rec. n.º 0374/07, de 28/11/2007, rec. n.º 098/07, de 6/3/08, rec. n.º 058/08 e do Pleno do CT, de 6/7/11, rec. n.º 0459/11).

Importa agora notar que a presente reclamação surge, como salienta o Mº Pº junto deste STA no seu parecer, como uma terceira reclamação apresentada do acto de compensação operado na pendência de uma primeira reclamação apresentada na mesma execução fiscal (e que não teve o efeito de a sustar apesar de prestada garantia – vide alínea b) do probatório) onde a reclamante suscitava a questão da prescrição da dívida exequenda e de uma segunda reclamação do despacho de 23/12/2011 que indeferiu a suspensão do mesmo processo executivo entretanto requerida pela reclamante ao órgão de execução fiscal.

Ora, importa salientar que o STA tem entendido que entre as reclamações que devem ter subida imediata, incluem-se aquelas em que é impugnada uma decisão do órgão de execução fiscal que não declara a prescrição – Assim vide o ac. Do STA de 15/02/2012 tirado no recurso n.º 061/12, no qual o ora relator interveio como 2º Adjunto, deste modo sumariado:

*I - A compreensão do conceito de «prejuízo irreparável», susceptível de fazer subir imediatamente a reclamação prevista no artigo 276º do CPPT, tem que ser vista à luz da irreversibilidade sobre os interesses do executado dos efeitos produzidos pelo acto reclamado até ao termo do processo executivo.*

*II - A continuação da execução fiscal, numa situação em que há possibilidade da dívida estar prescrita, permite prognosticar a ocorrência de prejuízos irreversíveis, pelo que a reclamação deve subir imediatamente.*

Vide ainda no mesmo sentido os acs. do STA de 9/8/2006, rec n.º 0229/06) e de 6/7/2011, rec. n.º 0459/11).

Assim, lembramos e é exacto (alínea c) do probatório) que a primeira reclamação apresentada questionava a prescrição da dívida exequenda, não constando dos autos que a mesma já tenha sido decidida, e por isso devia ter determinado a suspensão do processo executivo. Se tal não sucedeu o que obrigou a contribuinte a interpor mais duas reclamações no âmbito do artº 276º do CPPT, tanto basta para que se entenda por arrastamento e subsequência que poderemos estar numa situação de ocorrência de prejuízos irreversíveis se a presente reclamação ficasse retida.

Nesta consideração, por tudo o exposto e com os fundamentos supra expostos, falece total razão à recorrente, sendo de julgar improcedente o seu recurso com a consequência de se manter na ordem jurídica a decisão recorrida.

#### **4- DECISÃO:**

Pelo exposto, acordam os Juízes da secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao presente recurso.

Custas a cargo da recorrente.

Lisboa, 9 de Janeiro de 2013. — *Ascensão Lopes* (relator) — *Pedro Delgado* — *Valente Torão*.

### **Acórdão de 16 de Janeiro de 2013.**

#### **Assunto:**

*Caducidade do direito de impugnar. Notificação. Presunção de notificação. art. 39.º, n.º 5, CPPT. Falta de comunicação da alteração da sede.*

#### **Sumário:**

- I — Nos casos em que o início do prazo para impugnação de um acto tributário depende, directa ou indirectamente, da notificação desse acto ao contribuinte, como é o caso das alíneas a) e b) do art. 102.º do CPPT, tal prazo não começa sem que se comprove a notificação desse acto validamente efectuada (art. 77.º, n.º 6, da LGT e art. 36.º, n.º 1, do CPPT).*
- II — Nos termos do disposto no art. 39.º, n.º 5, do CPPT, em face da devolução da carta para notificação e se não se comprovar que entretanto foi comunicada a alteração do domicílio fiscal, deve a AT enviar nova carta, dentro do prazo da 15 dias, e, ainda que esta última seja devolvida, presume-se feita a notificação (no 3.º dia posterior ao do registo ou no 1.º dia útil seguinte a esse, quando esse dia não seja útil), a menos que o notificando prove o justo impedimento ou a impossibilidade de comunicar a alteração do domicílio no prazo legal.*
- III — No entanto, o funcionamento dessa presunção, sob pena de incompatibilidade com o direito inconstitucional, exige que, caso a entrega não tenha sido possível, tenha sido deixado no endereço postal do notificando um aviso de que a carta com a notificação podia ser levantada nos serviços postais.*
- IV — Se o próprio sujeito passivo afirma em sede de alegações de recurso que deixou de ter sede no local que declarou como domicílio fiscal, não se demonstrando (facto que nem sequer foi alegado pelo sujeito passivo) que foi comunicada a alteração desse domicílio, temos que concluir pela inoponibilidade à AT da falta de notificação.*

*V — Não é merecedora de tutela jurídica a não recepção pelo sujeito passivo da comunicação de uma liquidação que lhe foi efectuada se, demonstrado que ficou que a AT respeitou os termos legais na notificação desse acto, o não recebimento é imputável àquele.*

Processo n.º 141/11-30.

Recorrente: A....., Lda.

Recorrida: Fazenda Pública.

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

## 1. RELATÓRIO

1.1 A sociedade denominada “A....., Lda.” (a seguir Contribuinte, Impugnante ou Recorrente) recorre da sentença proferida pelo Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra na parte em que nesta se julgou caducado o direito de impugnar as liquidações de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC) que lhe foram efectuadas com referência aos anos de 2001 e 2002.

1.2 Com o requerimento de interposição de recurso a Impugnante apresentou as respectivas alegações, que resumiu em conclusões do seguinte teor:

«A) A questão única relativa às liquidações referidas sob as alíneas a) e b) é a de saber se se verifica a presunção legal constante do art. 39.º n.º 5 do CPPT, vigente ao tempo dos factos, ou seja, se [a Impugnante pode ter-se como notificada,] apesar de não ter recebido a carta registada que o Serviço de Finanças de Cantanhede lhe enviou.

B) Está provado que:

4. E assim o declararam (fazer cessar a actividade da sociedade) em 11 de Junho de 1996 à Administração Tributária, para efeitos de Imposto sobre o Valor Acrescentado;

8. Por via postal sob registo, em 5 de Junho de 2003, **devolvida sob a notação postal de retirou desta morada**, reiterada a 19 de Julho desse ano, igualmente **devolvida sob a notação postal de encerrou**, a Administração Tributária sucessivamente enviou para a sede da Impugnante, acima indicada, comunicação para que ela, no prazo de 15 dias, procedesse à correcção da referida declaração de 13 de Maio de 2002, ...

C) Os serviços postais confirmaram em 2003, que a ora impugnante já estava encerrada e já retirara do local, ou seja, já ali não tinha sua sede, pelo que qualquer tentativa de notificação estava condenada ao insucesso, situação aliás que estava de acordo com o que a ora impugnante já tinha comunicado em 1996.

D) Como bem refere a sentença “Sem prejuízo de se entender, sem pejo, que em face do teor da devolução das sucessivas notificações postais, a par da inactividade da Impugnante, conhecidas ambas da Administração Tributária, melhor seria esta ter seguido um outro modo de a notificar – exequível, como resulta da matéria de facto gerente ou sócio da Impugnante até se dirigiu em certa altura, pessoalmente, à Administração Tributária, no âmbito de um processo executivo em que aquela era executada!, exibindo que não seria difícil de contactar/encontrar –, o certo é que o comportamento algo indiferente seguido pela Administração Tributária não dá azo a um resultado, assente na presunção legal de notificação estabelecida, constitucionalmente desconforme, na concomitante persistência da sede de direito da Impugnante e na paralela actividade declarativa desta indicando a mesma sede, que de resto de direito nunca alterou”.

E) Isto depois de expressamente declarar que a Administração Tributária a sabia (à ora impugnante) havia muito inactiva.

F) Existe um claro e nítido abuso de direito da parte da Administração Tributária no sentido de notificar a ora impugnante de uma liquidação que a Administração Tributária sabia ilegal e assim evitava... impugnações.

G) Há aqui uma violação grave e flagrante do princípio do procedimento tributário, consagrado no art. 55.º da Lei Geral Tributária, ou seja, que “a administração tributária exerce as suas atribuições na prossecução do interesse público, de acordo com os princípios da legalidade, da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da celeridade, no respeito pelas garantias dos contribuintes e demais obrigados tributários”.

H) A questão que importa decidir nesta sede é a de saber se a sentença recorrida incorreu em erro de direito ao ter considerado que o Recorrente foi validamente notificado da liquidação que originou a dívida exequenda.

I) Resulta da norma do artigo 36.º n.º 1 do CPPT que a notificação dos actos em matéria tributária que afectem direitos e interesses legítimos é condição da sua eficácia em relação aos notificados e no que concerne ao modo de proceder à notificação dos referidos actos, determina o artigo 38.º n.º 1 do CPPT que “as notificações são efectuadas obrigatoriamente por carta registada com aviso de recepção, sempre que tenham por objecto actos ou decisões susceptíveis de alterarem a situação tributária dos contribuintes ou a convocação para estes assistirem ou participarem em actos ou diligências”.

J) Acrescenta o n.º 2 que “Para efeitos do disposto no número anterior a comunicação dos serviços postais para levantamento de carta registada remetida pela administração fiscal deve sempre conter de forma clara a identificação do remetente”, acrescentando o n.º 3 que “as notificações não abrangidas pelo n.º 1, bem como as relativas às liquidações de tributos que resultem de declarações dos contribuintes ou de correcções à matéria tributável que tenha sido objecto de notificação para efeitos do direito de audição, são efectuadas por carta registada”, pelo que o aviso deixado pelos serviços postais deve conter as formalidades previstas no art. 38.º do CPPT atrás transcrito e todo o sistema assenta na ideia de “que foi feita qualquer comunicação ao destinatário para levantar a carta registada”.

K) No caso concreto, o Serviço de Finanças já sabia que, face à retirada da ora impugnante morada que constava dos serviços de finanças, a carta com toda a segurança viria devolvida, pelo que, no sentido de aproximar o processo tributário do princípio consignado no art. 55.º, da Lei Geral Tributária, de modo a actuar com “respeito pelas garantias dos contribuintes e demais obrigados tributários”, face aos antecedentes, devia o Serviço de Finanças ter actuado como se refere na sentença recorrida, ou seja, notificar a ora impugnante na pessoa dos seus agentes, o que esse serviço já soube fazer para efeitos de processo executivo.

L) Por isso, por manifesto erro de interpretação e aplicação das normas dos arts. 38.º e 39.º do CPPT e do art. 55.º da Lei Geral Tributária, deve ser revogada a sentença recorrida na parte em que considerou intempestiva a presente impugnação, relativamente à liquidação de IRC relativa ao ano de 2001, no montante de 935,74 Euros e à liquidação de IRC relativa ao ano de 2002 e juros compensatórios, no montante de 1.032,88 Euros, devendo ser julgada procedente e provada a presente impugnação quanto a essas liquidações, como é de lei e de JUSTIÇA!» (¹).

1.3 O recurso foi admitido com subida imediata, nos próprios autos e efeito meramente devolutivo.

1.4 A Fazenda Pública não contra alegou.

1.5 Recebidos neste Supremo Tribunal Administrativo, os autos foram com vista ao Ministério Público, que não emitiu parecer.

1.6 Foi dada vista aos Juizes Conselheiros adjuntos.

1.7 A questão que cumpre apreciar e decidir é a da saber se o Juiz do Tribunal *a quo* fez errado julgamento na parte em que considerou caducado o direito de impugnar as liquidações de IRC dos anos de 2001 e 2002. Para tal, há indagar se aqueles actos tributários foram, ou podem considerar-se como tendo sido, notificados à ora Recorrente, o que exige, designadamente, que se averigüe se pode considerar-se efectuada a notificação nos termos do n.º 5 do art. 39.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) quando as cartas remetidas ao contribuinte para esse efeito vêm devolvidas com as anotações *encerrou e retirou desta morada* apostas pelos serviços postais.

## 2. FUNDAMENTAÇÃO

### 2.1 DE FACTO

O Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra efectuou o julgamento da matéria de facto nos seguintes termos:

*«Da prova reunida, é a seguinte a matéria que resulta provada, com interesse para a decisão da causa:*

1. A Impugnante, A....., L.<sup>da</sup>, constituiu-se em 30 de Outubro de 1995, tendo como objecto a comercialização de animais, produtos agroquímicos, rações, matérias-primas para o fabrico de alimentos compostos para animais, sementes, equipamentos para a pecuária e desinfectantes, tendo sede e domicílio fiscal na Rua ....., em ....., Cantanhede.

2. A Impugnante declarou à Administração Tributária o seu início de actividade em 14 de Novembro de 1995 – sob o CAE 52488 –, sujeita a tributação em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, a contabilidade organizada e sob o regime normal trimestral, em sede de Imposto sobre o Valor Acrescentado.

3. Poucos meses volvidos, porém, ambos sócios da Impugnante concluíram pela inviabilidade do projecto que se propunham desenvolver no seu seio e resolveram fazê-la cessar a actividade.

4. E assim o declararam em 11 de Junho de 1996 à Administração Tributária, para efeitos de Imposto sobre o Valor Acrescentado.

5. Anos mais tarde, encerraram as contas respectivas, em 31 de Dezembro de 2000.

6. E, mais tarde ainda, em 27 de Agosto de 2004, ambos sócios da Impugnante procederam à sua dissolução.

7. A Impugnante apresentou em 13 de Maio de 2002 declaração para efeitos de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas do exercício de 2001, sem quaisquer movimentos, com resultados líquidos a zero, sem quaisquer valores a crescer ou deduzir, com prejuízo fiscalmente relevante também nulo, bem como um lucro tributável de zero euros.

8. Por via postal sob registo, em 5 de Junho de 2003, devolvida sob a notação postal de retirou desta morada, reiterada a 19 de Julho desse ano, igualmente devolvida sob a notação postal de encer-



rou, a Administração Tributária sucessivamente enviou para a sede da Impugnante, acima indicada, comunicação para que ela, no prazo de 15 dias, procedesse à correcção da referida declaração de 13 de Maio de 2002, no sentido de ser instruído esse modelo 22 com um anexo B e, bem assim, naquele corrigido o regime de tributação, de modo a que coincidissem o indicado com o constante do Cadastro de Pessoas Colectivas, na omissão de oportuna declaração de opção pelo regime geral de tributação, sob a cominação de se considerar como não entregue a declaração referida.

9. Como a Impugnante não correspondeu àquela instância, a 9 de Junho de 2004 a Administração Tributária procedeu à liquidação oficiosa de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas a ela respeitante e ao seu exercício de 2001, a que coube o n.º [2004]2310017942, e sob o regime simplificado de tributação, da qual resultou uma dívida de imposto, àquele título, de € 935,74, tendo como data-limite de pagamento o dia 26 de Julho de 2004.

10. Nessa sequência a Administração Tributária enviou à Impugnante, via postal sob registo e aviso de recepção, a respectiva nota, para a sua sede, a qual foi devolvida ao remetente com a notação postal de avisado [e não reclamado] em 28 de Junho de 2004 e, enviando-lhe a correspondência uma segunda vez, foi-lhe devolvida em 12 de Julho seguinte com a notação postal de não reclamado [depois de avisado].

11. Aquela nota de liquidação seria depois entregue, em 30 de Setembro de 2004, directamente a um dos sócios da Impugnante, pelo Serviço de Finanças de Cantanhede, aquando da citação da Impugnante para a execução fiscal n.º 0710200401009702, desse Serviço [respeitante à dívida de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas de 2002 no valor de € 1.032,88, incluindo juros de mora no valor de € 58,46], a qual também havia já sido enviada via postal em 30 de Agosto de 2004, para a sede referida no ponto 1.

12. A Impugnante apresentou em 29 de Maio de 2003 declaração para efeitos de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas do exercício de 2002, sem quaisquer movimentos, com resultados líquidos a zero, sem quaisquer valores a acrescentar ou deduzir, com prejuízo fiscalmente relevante também nulo, bem como um lucro tributável de zero euros.

13. A Administração Tributária procedeu, a 13 de Novembro de 2003, à liquidação oficiosa de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas respeitante à Impugnante, ao seu exercício de 2002, a que coube o n.º [2003]2310367753, e sob o regime simplificado de tributação, da qual resultou uma dívida de imposto, àquele título, de € 974,43, a que acrescem € 58,46 de juros de mora, tendo como data-limite de pagamento o dia 31 de Dezembro de 2003.

14. Nessa sequência a Administração Tributária enviou à Impugnante, via postal sob registo e aviso de recepção, a respectiva nota, para a sua sede, a qual foi devolvida ao remetente com a notação postal de encerrou, depois do que a Administração Tributária reiterou tal envio, sendo-lhe a correspondência novamente devolvida em 11 de Dezembro de 2003, com a notação postal de Retirou desta morada sem deixar novo endereço.

15. A Administração Tributária procedeu, a 16 de Setembro de 2004, à liquidação oficiosa de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas respeitante à Impugnante, ao seu exercício de 2003, a que coube o n.º [2004]2310354244, e sob o regime simplificado de tributação, da qual resultou uma dívida de imposto, àquele título, de € 1.250, a que acrescem € 76,18 de juros de mora, tendo como data-limite de pagamento o dia 5 de Janeiro de 2005.

16. Nessa sequência a Administração Tributária enviou à Impugnante, via postal sob registo, a respectiva nota, para a sua sede, a qual foi devolvida em 9 de Dezembro de 2004 com a notação postal de av[isado] n[ão] atendeu, mas a que a Impugnante acedeu antes de instaurar a presente impugnação.

17. A Administração Tributária enviou via postal sob registo, para a sede da Impugnante, nota de liquidação de juros compensatórios e moratórios de pagamentos por conta omitidos por aquela, segundo o regime simplificado de tributação, respeitantes ao exercício de 2004, num total de € 76,18, a qual foi devolvida em 9 de Dezembro de 2004 com a notação postal de av[isado] n[ão] atendeu, mas a que a Impugnante acedeu antes de instaurar a presente impugnação.

18. Em 21 de Dezembro de 2004 a Impugnante apresentou a petição inicial da presente impugnação.

*Não resultou provado, com relevo para a decisão da causa, além dos factos incompatíveis com os ora fixados, designadamente que:*

1. A Impugnante, desde 1996 não mais houvesse apresentado qualquer declaração para efeitos de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, nomeadamente a respeito dos anos de 2001 a 2003.

2. A Impugnante haja entregue via internet declaração para efeitos de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas respeitante ao ano de 2003, na qual apresentasse um rendimento de € 6.250, originando um imposto a pagar no montante de € 1.250.

3. A Administração Tributária soubesse que a Impugnante não mais tinha acesso à correspondência que lhe era dirigida para o local por si indicado ab initio como sede e domicílio fiscal» (²).

## 2.2 DE FACTO E DE DIREITO

### 2.2.1 A QUESTÃO A APRECIAR E DECIDIR

Numa impugnação judicial instaurada pela sociedade ora Recorrente contra as liquidações de IRC que lhe foram efectuadas com referência aos anos de 2001, 2002 e 2003 e de juros relativos aos pagamentos por conta relativos ao IRC do ano de 2004, o Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra julgou caducado o direito de impugnar no que respeita às liquidações de IRC dos anos de 2001 e 2002, julgou procedente com fundamento em inexistência da *facto tributário* a impugnação judicial quanto à liquidação do ano de 2003 e julgou improcedente, por inimpugnabilidade, a liquidação dos juros.

No que respeita às liquidações dos anos de 2001 e 2002, considerou o Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra que, à data em que a petição inicial foi apresentada, há muito estava ultrapassado o prazo de 90 dias para o efeito, contado do termo do prazo legal para o pagamento voluntário.

Isto, porque considerou que a Impugnante foi validamente notificada daquelas liquidações, pois sempre manteve o mesmo domicílio fiscal, para cujo endereço a AT lhe enviou toda a correspondência, designadamente com vista à notificação das liquidações de IRC dos anos de 2001 e 2002; que não pode aceitar-se a argumentação da Impugnante, de que a AT sabia que a sociedade já aí não tinha sede e, consequentemente, que não pode ter-se como estabelecida a presunção de notificação com base na remessa daquela correspondência, sob pena de interpretação constitucionalmente desconforme do n.º 5 do art. 39.º do CPPT, pois nem a AT sabia que a Impugnante já ali não tinha a sua sede quando lhe remeteu a correspondência ou, pelo menos, que não tinha acesso à correspondência enviada para esse endereço, nem a interpretação da norma no sentido de que a notificação deve ter-se por efectuada viola quaisquer princípios constitucionais, designadamente o da protecção da confiança.

A Impugnante insurge-se contra esse entendimento, sustentando que não pode considerar-se validamente notificada das liquidações, uma vez que as cartas que lhe foram remetidas para o efeito foram devolvidas porque ela há muito tinha cessado a actividade, o que era do conhecimento da AT, que, não obstante, continuou a enviar a correspondência para o mesmo endereço, em flagrante violação do «*princípio do procedimento tributário*» consagrado no art. 55.º da Lei Geral Tributária (LGT).

Daí que tenhamos enunciado como questão a apreciar e dirimir a de saber se pode considerar-se que a sociedade ora Recorrente foi notificada das liquidações de IRC dos anos de 2001 e 2002 que ora impugna, o que passa por indagar se e em que circunstâncias pode considerar-se efectuada a notificação quando a carta remetida ao contribuinte para esse efeito vem devolvida.

Só respondida essa questão poderemos aferir se o Juiz do Tribunal *a quo* fez errado julgamento na parte em que considerou caducado o direito de impugnar aqueles actos, decisão que tem como pressuposto que a ora Recorrente foi notificada das liquidações, sabido que é que o prazo de 90 dias para deduzir impugnação judicial se conta, em regra, do termo do prazo para o pagamento voluntário [cfr. art. 102.º, n.º 1, alínea a), do CPPT <sup>(3)</sup>] e que este, por sua vez, a menos que se encontre regulado expressamente pelas leis tributárias, é de 30 dias após a notificação para o efeito [cfr. art. 85.º, n.ºs 1 e 2, do CPPT <sup>(4)</sup>].

### 2.2.2 ALGUMAS NOTAS EM TORNO DA OBRIGAÇÃO DE COMUNICAR À AT O DOMÍLIO FISCAL E SUAS ALTERAÇÕES E SUA RELAÇÃO COM A FALTA DE NOTIFICAÇÃO

Antes do mais, afigura-se-nos relevante para a decisão a proferir recordar aqui o regime legal respeitante ao domicílio fiscal.

Como decorre do disposto no art. 19.º, n.º 1, da LGT, os sujeitos passivos, tais como os define o n.º 3 do art. 18.º do mesmo compêndio, têm um domicílio fiscal que, para as pessoas colectivas, e na ausência de disposição em contrário, será «*o local da sede ou direcção efectiva ou, na falta destas, do seu estabelecimento estável em Portugal*» [alínea b)].

Assim, em ordem à obtenção do número de identificação fiscal <sup>(5)</sup>, uma das obrigações fixadas pelo Decreto-Lei n.º 463/79, de 30 de Novembro <sup>(6)</sup>, é a indicação do domicílio fiscal, devendo qualquer alteração do mesmo (art. 3.º, n.º 1) ser comunicada dentro do prazo de trinta dias (art. 8.º, n.º 2).

A LGT, diploma de enquadramento de todo o direito tributário, não define domicílio fiscal, mas no referido art. 19.º estipula a obrigatoriedade da comunicação do domicílio fiscal do sujeito passivo à administração tributária e a ineficácia, para efeitos fiscais, da mudança de domicílio enquanto não for comunicada à administração [n.ºs 3 e 4 <sup>(7)</sup>, respectivamente].

Ou seja, ainda que o sujeito passivo tenha mudado de domicílio fiscal, enquanto essa mudança não for comunicada à administração tributária, esta pode continuar a considerar como domicílio do sujeito passivo, para efeitos fiscais, o domicílio que aquele abandonou; isto, sem prejuízo de, officiosamente e desde que disponha de elementos que lhe permitam concluir ser outro o domicílio fiscal do sujeito passivo, proceder à rectificação, de acordo com a possibilidade que lhe concede o n.º 8 <sup>(8)</sup> do mesmo art. 19.º da LGT <sup>(9)</sup>.

A obrigação de comunicar o domicílio fiscal e suas alterações resulta também do n.º 1 do art. 43.º do CPPT, que fixa em 15 dias o prazo para comunicar alteração ao domicílio ou sede.

No n.º 2 do mesmo artigo, em sintonia com o n.º 3 do art. 19.º da LGT, prevê-se que a falta de recebimento de «qualquer aviso ou comunicação» expedidos de acordo com os termos da lei, se devida ao não cumprimento da obrigação de comunicar a alteração do domicílio, «não é oponível à administração tributária, sem prejuízo do que a lei dispõe quanto à obrigatoriedade da citação e da notificação e dos termos em que devem ser efectuadas».

Quanto a esta ressalva que a lei consagra no art. 43.º, n.º 2, *in fine*, JORGE LOPES DE SOUSA salienta que «[e]sta norma, porém, tem de ser confrontada com a exigência constitucional de notificação aos administrados de todos os actos administrativos que afectem direitos ou interesses legalmente protegidos, feita no n.º 3 do art. 268.º da CRP e com o direito de impugnação contenciosa de tais actos, assegurado pelo n.º 4 do mesmo artigo, cuja concretização prática pode depender da existência de uma comunicação ao interessado da prática do acto».

*Este preceito constitucional é compatível com presunções de notificações ilidíveis mediante prova em contrário, mas parece não o ser com presunções inilidíveis com dispensa de notificações, isto é, não permite que se considere feita uma notificação quando, comprovadamente, ela não foi efectuada e a não efectivação não é imputável ao notificando.*

*Assim, tratando-se de actos que afectem a esfera patrimonial dos contribuintes, não poderá considerar-se efectuada uma notificação quando se demonstre que ela não foi efectivamente efectuada, como sucede nos casos em que a carta enviada para notificação seja devolvida.*

*Estas exigências constitucionais ficarão satisfeitas se este n.º 2 for interpretado em consonância com o preceituado no n.º 5 do art. 39.º do CPPT»<sup>(10)</sup>.*

Ou seja, haverá que conjugar as regras relativas à obrigação de participação do domicílio com as regras legais que disciplinam a perfeição das notificações.

Dito isto, passemos a verificar se podemos considerar válidas as notificações que foram efectuadas à ora Recorrente em ordem a comunicar-lhe as liquidações adicionais de IRC dos anos de 2001 e 2002, objecto de impugnação judicial nos presentes autos.

### 2.2.3 DA VALIDADE DA NOTIFICAÇÃO

#### 2.2.3.1 A PRESUNÇÃO DO n.º 5 DO art. 39.º DO CPPT

Nos termos do n.º 6 do art. 77.º da LGT e do n.º 1 do art. 36.º do CPPT, os actos em matéria tributária que afectem os direitos e interesses legítimos dos contribuintes só produzem efeitos em relação a estes quando lhes sejam validamente notificados, ou seja, a sua eficácia depende da notificação.

No caso, a Recorrente sustenta que não pode considerar-se validamente notificada porque foram devolvidas as cartas que lhe foram remetidas pela AT com vista a notificá-la das liquidações de IRC relativas aos anos de 2001 e 2002. Mais sustenta que a AT bem sabia que ela tinha cessado a actividade e que, por força da notação aposta pelos serviços postais na correspondência («encerrou» e «retirou-se desta morada»), também sabia que ela já ali não tinha sede, motivo por que ao continuar a enviar as notificações para esse endereço a AT, não só actuou com abuso de direito, como também incorreu numa violação do princípios procedimentais consagrados no art. 55.º da LGT.

Vejamos:

Ninguém discute que a AT utilizou a forma legalmente prescrita – carta registada com aviso de recepção – para notificar à Contribuinte as liquidações em causa.

A questão é a de saber se essas notificações podem ou não considerar-se validamente efectuadas em face da devolução das cartas que foram remetidas para o efeito e do alegado conhecimento pela AT de que a Contribuinte já não tinha sede no local para onde endereçou a correspondência, em virtude das notações que foram apostas nos respectivos sobrescritos pelo funcionário postal.

Desde logo, há que ter presente o que dispõe o art. 39.º, n.º 5, do CPPT: «*Em caso de o aviso de recepção ser devolvido ou não vier assinado por o destinatário se ter recusado a recebê-lo ou não o ter levantado no prazo previsto no regulamento dos serviços postais e não se comprovar que entretanto o contribuinte comunicou a alteração do seu domicílio fiscal, a notificação será efectuada nos 15 dias seguintes à devolução por nova carta registada com aviso de recepção, presumindo-se a notificação se a carta não tiver sido recebida ou levantada, sem prejuízo de o notificando poder provar justo impedimento ou a impossibilidade de comunicação da mudança de residência no prazo legal*».

Ou seja, em face da devolução da carta para notificação e se não se comprovar que entretanto foi comunicada a alteração do domicílio fiscal, deve a AT enviar nova carta, dentro do prazo da 15 dias, e, ainda que esta última seja devolvida, presume-se feita a notificação, a menos que o notificando prove o justo impedimento ou a impossibilidade de comunicar a alteração do domicílio no prazo legal.

Mas, para que funcione a presunção da recepção da segunda carta, exige-se, sob pena de incompatibilidade com o direito constitucional, que (fora dos casos de recusa de recepção, de que ora não cumpra cuidar), (i) tenha sido deixado um aviso no domicílio fiscal do destinatário de que a carta com a notificação podia ser levantada e que (ii) não se comprove que, entretanto, o contribuinte comunicara à AT a alteração da sua residência<sup>(11)</sup>.

Fazendo uso do quadro sinóptico elaborado por JORGE LOPES DE SOUSA, diremos que a presunção da notificação deixa de valer, designadamente, quando se demonstrar «que não foi deixado

aviso para levantamento da carta» e, correlativamente, que a presunção só valerá «quando tiver sido deixado aviso e não houver qualquer justo impedimento ao levantamento da carta»<sup>(12)</sup>.

Citando o mesmo Autor, diremos, em conclusão, que

«Ficarão, assim, como situações em que opera a presunção, considerando-se feita a notificação apesar de se comprovar que o destinatário não recebeu a carta, os casos em que, não havendo qualquer justo impedimento ao seu levantamento, o contribuinte não tenha alterado a sua residência ou a tenha alterado há mais de 20 dias, mas não tenha comunicado à administração tributária a alteração e não tenha estado impossibilitado de a comunicar.

Porém, é de notar que, nestas situações em que se comprovar que o destinatário efectivamente não recebeu as cartas (por terem sido devolvidas), o essencial para considerar feita a notificação, sem ofensa do direito constitucional à notificação dos actos lesivos, é que não haja um «justo impedimento», entendido como uma razão aceitável para que o destinatário não tivesse diligenciado no sentido de receber alguma das cartas cujo aviso de envio foi deixado na sua caixa de correio» (sublinhado nosso).

### 2.2.3.2 A NOTIFICAÇÃO DA LIQUIDAÇÃO DO ANO DE 2002

Regressando ao caso *sub judice* e cionartendo presente o que vimos de dizer, logo verificamos que, relativamente à comunicação da liquidação adicional do ano de 2002, surge uma dificuldade no funcionamento da presunção de notificação, qual seja o de não se saber se foi deixado no domicílio fiscal da ora Recorrente o aviso postal para o seu levantamento na estação dos correios; na verdade, a única menção aposta pelo funcionário postal na primeira carta – *encerrou* – não só não permite concluir que tenha sido deixado o referido aviso como, pelo contrário, leva a crer que não foi (cf. os factos provados sob os n.ºs 13/14).

Assim, no que respeita à notificação da liquidação adicional de IRC do ano de 2002, não pode fazer-se funcionar a presunção de notificação<sup>(13)</sup>.

Comprovada a devolução da carta com a notificação e não podendo operar a presunção do n.º 5 do art. 39.º do CPPT, somo conduzidos, inexoravelmente, à conclusão de que a sentença, na parte em que julgou caducado o direito de impugnar judicialmente aquele acto não pode manter-se. Na verdade, não se demonstrando, ainda que por presunção, a notificação, também não pode considerar-se precludido o direito de impugnar o acto notificando, pois, nos termos já referidos, o início do prazo para o exercício desse direito exigiria a notificação válida daquele acto.

Nessa parte, a sentença recorrida, que decidiu em sentido contrário, não pode manter-se e será revogada.

### 2.2.3.3 A NOTIFICAÇÃO DA LIQUIDAÇÃO DO ANO DE 2001

Já em relação à liquidação do ano de 2001, a questão coloca-se em termos diversos. Quanto a essa notificação, não há dúvida de que o funcionário postal deixou no endereço do domicílio fiscal da ora Recorrente o aviso para levantamento da correspondência (primeira carta), como decorre da anotação que lhe foi aposta: avisado.

Verificamos, pois, que a AT respeitou o preceituado na lei no que se refere à comunicação da liquidação adicional de IRC do ano de 2001 ora impugnada: enviou carta registada com aviso de recepção para o domicílio fiscal da ora Recorrente e, perante a devolução dessa carta e a verificação de que fora deixado aviso para levantamento da mesma, enviou nova carta dentro do prazo de 15 dias (cfr. os factos provados sob os n.ºs 9/10).

Apesar da devolução desta última, nada obsta ao funcionamento da presunção de notificação prevista no n.º 5 do art. 39.º do CPPT.

A Recorrente não questiona a legalidade do procedimento adoptado. No entanto, sustenta que a AT, à data em que remeteu a carta para notificação, bem sabia que a sociedade já não tinha a sua sede naquele local e, por isso, que o envio para aí da correspondência para notificação configura uma situação de abuso de direito e de violação dos princípios que devem nortear a actividade administrativa e as relações da administração com os administrados. Isto, porque considera que a AT «já sabia que, face à retirada da ora impugnante [da] morada que constava dos serviços de finanças, a carta com toda a segurança viria devolvida, pelo que, no sentido de aproximar o processo tributário do princípio consignado no art. 55.º, da Lei Geral Tributária, de modo a actuar com “respeito pelas garantias dos contribuintes e demais obrigados tributários”, face aos antecedentes, devia o Serviço de Finanças ter actuado como se refere na sentença recorrida, ou seja, notificar a ora impugnante na pessoa dos seus agentes».

Salvo o devido respeito, a Recorrente labora em erro, assentando toda a sua argumentação numa premissa que não está verificada, qual seja a de que a AT sabia que a ora Recorrente já não tinha a sua sede naquele local. Vejamos:

Desde logo, nem sequer ficou demonstrado que tenha sido alterado a sede. Aliás, a não ser a sede naquele local, é curioso notar que a ora Recorrente também nunca indicou onde seria.

Ora, nos termos do disposto no art. 12.º do Código das Sociedades Comerciais (CSC), «[a] sede da sociedade deve ser estabelecida em local concretamente definido» (n.º 1) e, salvo disposição contratual em contrário «[a] sede da sociedade constitui o seu domicílio» (n.º 3).

Se, como alega, não a tinha naquele local, forçosamente a teria noutra qualquer, não se configurando a possibilidade de uma sociedade, ainda que não exerça actividade, não ter sede. Note-se que o facto de uma sociedade não exercer actividade é bem distinto do facto de uma sociedade ter deixado de existir na ordem jurídica, sendo que, para deixar de existir como tal, a sociedade deverá cumprir os passos estipulados na lei: dissolução e liquidação do património (cfr., respectivamente, arts. 141.º e segs. e 146.º e segs. do CSC).

Por outro lado, se é certo que a AT sabia que a ora Recorrente tinha cessado a actividade – como resulta da declaração de cessação que lhe foi apresentada em 1996 para efeitos de IVA (cfr. facto provado sob o n.º 4) –, já o não é que soubesse que a mesma deixara de ter a sua sede no local que a sociedade indicara como o seu domicílio fiscal, quer porque não foi apresentada qualquer declaração com vista à alteração desse domicílio, quer porque nas declarações de rendimentos apresentadas, em 13 de Maio de 2002 e em 29 de Maio de 2003, para efeitos de IRC dos anos de 2001 e 2002, respectivamente, continuou a indicar a mesma sede (cfr. factos provados sob os n.ºs 7 e 12).

Aliás, a sentença recorrida indicou como facto não provado que «[a] *Administração Tributária soubesse que a Impugnante não mais tinha acesso à correspondência que lhe era dirigida para o local por si indicado ab initio como sede e domicílio fiscal*» (cfr. facto dado como não provado sob o n.º 3).

Não se demonstrando que a AT sabia que a sociedade tinha alterado a sua sede, nem que sabia que a sociedade não tinha acesso à correspondência enviada para o seu domicílio fiscal, o envio das cartas para notificação para o domicílio fiscal não pode configurar abuso de direito ou violação de princípios procedimentais, designadamente o da boa-fé<sup>(14)</sup>.

Salvo o devido respeito, a única violação das regras procedimentais que encontramos na situação *sub judice* é imputável à ora Recorrente que, se alterou a sua sede (e, bem vistas as coisas, a sua argumentação vai nesse sentido, pois, se não tinha sede no local que indicou como domicílio fiscal, tê-la-á tido noutra local) deveria ter comunicado essa alteração à AT. Não o tendo feito, *sibi imputet*; não pode agora é pretender obter vantagem desse seu comportamento omissivo e contrário as regras legais, fazendo recair sobre a AT o ónus de indagar qual a sua sede à data em que efectuou as notificações em causa ou de fazer a notificação por outro meio que não por carta remetida para o endereço postal que a ora Recorrente sempre indicou à AT como sendo o da sua sede.

Assim, no que se refere à notificação da liquidação do ano de 2001, a sentença recorrida não merece censura alguma, pois equacionou e solucionou a questão em termos que merecem a nossa inteira concordância.

#### 2.2.4 CONHECIMENTO DA IMPUGNAÇÃO JUDICIAL DA LIQUIDAÇÃO ADICIONAL DO ANO DE 2002

Revogada que foi a sentença na parte em que considerou caducado o direito de impugnar a liquidação adicional do ano de 2002, cumpre agora conhecer do mérito dessa impugnação.

Em face da comprovada inexistência de rendimentos susceptíveis de tributação em IRC, no ano de 2002 como no ano de 2003, e pelos motivos que ficaram expressos na sentença recorrida relativamente a este último ano, com os quais concordamos integralmente e que aqui damos por reproduzidos, procede a impugnação judicial no que se refere à liquidação adicional do ano de 2002.

A final, anularemos o referido acto tributário.

#### 2.2.5 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões:

I - Nos casos em que o início do prazo para impugnação de um acto tributário depende, directa ou indirectamente, da notificação desse acto ao contribuinte, como é o caso das alíneas a) e b) do art. 102.º do CPPT, tal prazo não começa sem que se comprove a notificação desse acto validamente efectuada (art. 77.º, n.º 6, da LGT e art. 36.º, n.º 1, do CPPT).

II - Nos termos do disposto no art. 39.º, n.º 5, do CPPT, em face da devolução da carta para notificação e se não se comprovar que entretanto foi comunicada a alteração do domicílio fiscal, deve a AT enviar nova carta, dentro do prazo da 15 dias, e, ainda que esta última seja devolvida, presume-se feita a notificação (no 3.º dia posterior ao do registo ou no 1.º dia útil seguinte a esse, quando esse dia não seja útil), a menos que o notificando prove o justo impedimento ou a impossibilidade de comunicar a alteração do domicílio no prazo legal.

III - No entanto, o funcionamento dessa presunção, sob pena de incompatibilidade com o direito inconstitucional, exige que, caso a entrega não tenha sido possível, tenha sido deixado no endereço postal do notificando um aviso de que a carta com a notificação podia ser levantada nos serviços postais.

IV - Se o próprio sujeito passivo afirma em sede de alegações de recurso que deixou de ter sede no local que declarou como domicílio fiscal, não se demonstrando (facto que nem sequer foi alegado pelo sujeito passivo) que foi comunicada a alteração desse domicílio, temos que concluir pela inoponibilidade à AT da falta de notificação.

V - Não é merecedora de tutela jurídica a não recepção pelo sujeito passivo da comunicação de uma liquidação que lhe foi efectuada se, demonstrado que ficou que a AT respeitou os termos legais na notificação desse acto, o não recebimento é imputável àquele.

### 3. DECISÃO

Face ao exposto, os Juízes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, conceder parcial provimento ao recurso e, em consequência,

a) revogar a sentença na parte em que julgou caducado o direito de impugnar a liquidação adicional de IRC do ano de 2002 e, em substituição, julgar a impugnação judicial procedente nessa parte, anulando aquela liquidação;

b) manter a sentença na demais parte recorrida.

Custas pela Recorrente, na proporção do decaimento.

Lisboa, 16 de Janeiro de 2013. — *Francisco Rothes* (relator) — *Valente Torrão* — *Casimiro Gonçalves*.

(<sup>1</sup>) Porque usamos o itálico na transcrição, as partes que no original estavam em itálico surgem aqui em tipo normal, a fim de se respeitar o destaque que lhes foi concedido pela Recorrente.

(<sup>2</sup>) *Idem*.

(<sup>3</sup>) Diz o art. 102.º, n.º 1, alínea a), do CPPT:

«1. A impugnação será apresentada no prazo de 90 dias contados a partir dos factos seguintes:

a) Termo do prazo para pagamento voluntário das prestações tributárias legalmente notificadas ao contribuinte;

[...].»

(<sup>4</sup>) Diz o art. 85.º, n.ºs 1 e 2, do CPPT:

«1. Os prazos de pagamento voluntário dos tributos são regulados nas leis tributárias.

2. Nos casos em que as leis tributárias não estabeleçam prazo de pagamento, este será de 30 dias após a notificação para o pagamento efectuada pelos serviços competentes.

[...].»

(<sup>5</sup>) Que foi instituído pelo Decreto-Lei n.º 463/79, de 30 de Novembro, em ordem a «dotar a administração fiscal de um meio indispensável à consecução de qualquer política fiscal que passe pelo combate frontal à evasão fiscal» e a possibilitar «uma rápida e correcta identificação do contribuinte, um controle eficaz do cumprimento dos respectivos deveres tributários, uma maior eficiência administrativa permissiva de um mais fácil e melhor contacto com aquele», tudo como consta do respectivo preâmbulo.

(<sup>6</sup>) Alterado pelos Decreto-Lei n.º 266/91, de 6 de Agosto, Decreto-Lei n.º 19/97, de 21 de Janeiro, e Decreto-Lei 81/2003, de 23 de Abril. Regulamentado pelas Portarias n.º 386/98, de 3 de Julho, n.º 271/99, de 13 de Abril, n.º 862/99, de 8 de Outubro, n.º 377/2003, de 10 de Maio e n.º 594/2003, de 21 de Julho.

(<sup>7</sup>) Na redacção dada àquele preceito pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2012). Antes, correspondiam-lhe os n.ºs 2 e 3 do mesmo artigo.

(<sup>8</sup>) Na redacção dada àquele preceito pela referida Lei n.º 64-B/2011. Antes, correspondia-lhe o n.º 6 do mesmo artigo.

(<sup>9</sup>) Cfr. DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES e JORGE LOPES DE SOUSA, *Lei Geral Tributária comentada e anotada, Encontro da Escrita*, 4.ª edição, anotação 5 ao art. 19.º, pág. 199.

(<sup>10</sup>) Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado, Áreas Editora, 6.ª edição, volume I, anotação 3 ao art. 43.º, pág. 408.

(<sup>11</sup>) Cfr. JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado*, Áreas Editora, 6.ª edição, volume I, anotação 8 ao art. 39.º, págs. 386 e 387.

(<sup>12</sup>) *Idem*.

(<sup>13</sup>) Neste sentido, o acórdão de 8 de Julho de 2009 proferido no processo com o n.º 460/09, publicado no Apêndice ao Diário da República de 30 de Novembro de 2009 (<http://www.dre.pt/pdfgratisac/2009/32230.pdf>), págs. 1169 a 1172, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf2e1bb1e680256f8e003ea931/aca1e2e17080a15a802575f5003ef985?OpenDocument>.

(<sup>14</sup>) Sobre o princípio da boa-fé, vide RUI DUARTE MORAIS, *Manual de Procedimento e de Processo Tributário*, Almedina, 2012, pág. 31 e segs.

## Acórdão de 16 de Janeiro de 2013.

### Assunto:

*Acção Administrativa Especial. Condenação à Prática do Acto Devido. Recurso Interlocutório. Produção de Prova.*

### Sumário:

*I — As acções administrativas especiais de condenação à prática do acto devido destinam-se a obter a condenação da entidade competente à prática de um acto administrativo que o autor reputa ter sido ilegalmente omitido ou recusado, visando a sua condenação na prolação de um acto que, substituindo aquele que é sindicado, emita pronúncia sobre o caso concreto ou dê satisfação à pretensão deduzida, sendo, por isso, desnecessária a dedução de pedido de anulação, declaração de nulidade ou inexistência do acto de indeferimento sindicado, já que da pronúncia condenatória resulta directamente a eliminação desse acto da ordem jurídica.*

- II — *Por isso, o pedido de condenação à prática do acto devido não se basta com a apreciação da legalidade do acto administrativo sindicado, impondo ao Tribunal a análise da legalidade da pretensão do interessado aferida no momento em que é proferida a decisão final da acção.*
- III — *Razão por que o direito à prova é objecto de uma forte tutela neste tipo de acção, devendo o tribunal decidir conforme os factos e as provas que lhe são apresentados dentro das regras processuais, sendo, em princípio, admissíveis todos os meios gerais de prova que as partes ofereçam (dada a aplicação da lei processual civil no que se refere à produção de prova – art. 90.º, n.º 2 do CPTA), só podendo ser recusada quando exista norma legal que limite ou proíba determinado meio de prova ou quando se julgue que as provas oferecidas são manifestamente impertinentes, inúteis ou desnecessárias em face das questões colocadas.*
- IV — *Tendo o SEAF indeferido o pedido que a Requerente lhe apresentou, na qualidade de entidade incorporante numa operação de fusão, no sentido de lhe ser autorizada a dedução dos prejuízos fiscais acumulados pela entidade incorporada, indeferimento que se fundou na falta de verificação dos requisitos que o art. 69.º do CIRC exige para a transmissibilidade desses prejuízos, e tendo a Requerente instaurado acção administrativa especial onde insiste na verificação de todos esses requisitos e pede a condenação do SEAF à prática de acto devido, arrolando prova testemunhal e abundante prova documental com vista a comprovar a materialidade integradora desses requisitos, não podia o Tribunal limitar-se a apreciar a legalidade da decisão administrativa proferida com base nos elementos de prova de que ele dispunha no procedimento administrativo, uma vez que a Requerente produziu, em sede contenciosa, mais prova destinada a fundar a sua pretensão.*
- V — *O despacho interlocutório impugnado, onde o julgador afirma, de forma genérica, a desnecessidade de produção de prova testemunhal ou de quaisquer outras provas, parte do pressuposto (errado) de que lhe cabia somente aferir da legalidade do acto de indeferimento sindicado, descurando o pedido de condenação à prática do acto devido, o qual não se basta com essa apreciação.*
- VI — *Esse despacho vedou à parte a oportunidade de produzir prova com vista a demonstrar a motivação económica da operação, isto é, a verificação dos requisitos previstos no art. 69.º do CIRC, privando, mesmo, o tribunal de elementos que podem ser relevantes para a formação de um juízo adequado sobre os intuitos económicos invocados e para a apreciação do pedido de condenação da Administração à prática do acto devido.*

Processo n.º 232/12-30.

Recorrente: Caixa Crédito Agrícola Mútuo A....., CRL.

Recorrido: Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Francisco Rothes.

Recurso jurisdicional do acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul na acção administrativa especial com n.º 2178/07

## 1. RELATÓRIO

1.1 A “Caixa de Crédito Agrícola Mútuo de A....., C.R.L.” (a seguir Autora ou Recorrente) interpôs acção administrativa especial <sup>(1)</sup>, pedindo (i) a anulação do despacho do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais (SEAF), que indeferiu o seu pedido, formulado na qualidade de incorporante numa operação de fusão, no sentido de lhe ser autorizada, ao abrigo do disposto no art. 69.º do Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (CIRC) <sup>(2)</sup>, a dedução dos prejuízos fiscais acumulados pela incorporada “Caixa de Crédito Agrícola Mútuo de B....., C.R.L.”, e (ii) a condenação da Administração tributária (AT) à prática do acto devido, de deferimento daquele pedido.

Imputou ao referido despacho os vícios de violação de lei por erro manifesto na interpretação de conceitos legais relativamente indeterminados do referido art. 69.º do CIRC, desvio de poder e violação de lei constitucional, bem como sustentou estarem verificados os requisitos para o deferimento da sua pretensão dirigida ao SEAF.

1.2 No despacho saneador, proferido pela Juíza Desembargadora a quem o processo foi distribuído no Tribunal Central Administrativo Sul, foi considerada desnecessária a produção de prova testemunhal.

1.3 Por acórdão, o Tribunal Central Administrativo Sul julgou a acção improcedente.

1.4 A Autora não se conformou com esse acórdão e dele interpôs recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, apresentando com o requerimento de interposição do recurso as respectivas alegações, que resumiu em conclusões do seguinte teor:

«1. O recurso vem interposto do acórdão de 09/11/2001, através do qual se julgou improcedente a acção administrativa especial de impugnação de acto administrativo, cumulada com pedido de condenação à prática de acto devido.

2. A acção visa a anulação do acto administrativo de indeferimento expresso do pedido de transmissibilidade de prejuízos fiscais experimentados pela CCAM B....., deduzido ao abrigo do disposto no art. 69.º do CIRC.

3. O acto em crise é ilegal por manifesto erro de aplicação ao caso concreto do art. 69.º do CIRC, da Directiva Comunitária 90/434/CEE do Conselho, de 23 de Julho de 1990 e por aplicação abusiva e ilegal do Despacho n.º 79/2005- XVII (publicitado através da Circular 7/2005, de 16 de Maio).

4. Tendo o Tribunal dispensado, através de despacho, a produção da prova testemunhal, toda a sua base de decisão fica irremediavelmente prejudicada, impondo-se a revogação da decisão recorrida, a realização da diligência probatória omitida e a emissão de nova decisão que considere a nova prova produzida.

5. O n.º 3 do art. 700.º do CPC aplica-se apenas aos despachos proferidos em sede de recurso no TCA, e não, como é o caso, no âmbito de uma acção, por força das regras de competência, ali corre os seus termos em primeira instância.

6. Sobre a dispensa de produção da prova testemunhal, incorreu o Tribunal a quo numa omissão que se reflectiu na decisão recorrida, padecendo esta, assim, de uma incontornável omissão de pronúncia e da consequente NULIDADE do acórdão por este não conhecer de questões que devia conhecer, nos termos da alínea d) do n.º 1 do artigo 668.º do CPC (ex vi, art. 140.º do CPTA).

7. A inquirição das testemunhas omitida é imprescindível à demonstração de factos essenciais à boa decisão da causa e à descoberta da verdade material.

8. A decisão recorrida, padece ainda de um flagrante erro de julgamento quer na apreciação da prova quer na aplicação concreta dos artigos 7.º, in fine e 90.º do CPTA, bem como, do n.º 3 do art. 265.º do CPCP, ex vi, art. 1.º do CPTA.

9. O processo judicial administrativo está impregnado pelo princípio da verdade material e de investigação do Juiz pelo que, cabe a este, o dever funcional de realizar todas as diligências necessárias para o apuramento da verdade.

10. Quanto ao cerne da questão, isto é, o efectivo controlo judicial do acto impugnado, o acórdão recorrido, ao não conhecer de questões que devia conhecer padece, do mesmo modo, de flagrante NULIDADE, nos termos da alínea d) do n.º 1 do artigo 668.º do CPC (ex vi, art. 140.º do CPTA).

11. A questão em apreço nos autos passa por saber se a operação de fusão que subjaz ao acto impugnado, teve por base uma motivação económica válida, nos termos e para os efeitos consignados no então vigente art. 69.º do CIRC.

12. Cabia ao Tribunal a quo apreciar, de forma detida e crítica, os fundamentos da operação, a forma como foi implementada e as suas consequências fiscais.

13. A aplicação do Despacho do SEAF n.º 79/2005-XVII, de 15 de Abril, publicitado através da Circular n.º 7/2005, de 16 de Maio, impõe um critério não legal de limitação à aplicação do art. 69.º do CIRC, em violação do princípio da legalidade ínsito no art. 103.º da CRP, o art. 8.º da LGT e o art. 104.º, n.º 2 da CRP.

14. Nenhuma das premissas em que assenta a decisão recorrida é válida: não é verdade que o acto do SEAF se fundamentou na inexistência dos requisitos exigidos pela lei para a concessão da autorização para deduzir os prejuízos fiscais acumulados pela sociedade fundida, não é verdade que o seu juízo discricionário não pode ser fiscalizado pelos tribunais e, em todo o caso, não é verdade que não haja erro grosseiro ou manifesta desadequação ao fim legal na aplicação da lei.

15. A falta de verificação dos ditos pressupostos de facto da decisão do SEAF, acrescida da recusa no controlo judicial concreto da decisão, consubstanciam uma omissão de pronúncia que dá origem à nulidade do acórdão, nos termos e para os efeitos da alínea d) do n.º 1 do artigo 668.º do CPC (ex vi, art. 140.º do CPTA).

16. O Tribunal recusa-se a apreciar o mérito da questão, assumindo como adquirida a conclusão apresentada pela recorrida de que não estariam verificados os pressupostos legais para a concessão do benefício em apreço nos autos.

17. O conceito de razões económicas válidas tem de ser preenchido pela Administração, com os concretos elementos que tendam para aquele fim, concedendo à Administração um vastíssimo campo de concretização e de pesquisa tendo em vista preencher o estalão legal previsto em tal norma, mas havendo uma vinculação do administrador a um comportamento demarcado na lei, não existindo aqui quaisquer poderes administrativos discricionários.

18. As questões resultantes da utilização de conceitos técnicos pela lei, resolvem-se através de critérios exclusivamente técnicos, não tendo o órgão administrativo a liberdade de repudiar o conteúdo que lhes é imputado nos respectivos ramos de ciência e optar por qualquer outro.



19. A transmissão de prejuízos não pode assentar em meros indícios ou presunções, tendo a Administração fiscal de provar que não se verificavam, em concreto, os pressupostos legais que permitem a transmissão de prejuízos.

20. Porque se prova a continuidade da actividade da empresa, seria de considerar a transmissão dos prejuízos fiscais como normal e imprescindível à manutenção da fonte produtora dada a adequação à actividade e tutela da Autora.

21. Cabia ao Tribunal a quo aferir a existência de uma motivação económica válida na fusão em apreço, para determinar se estavam verificados in casu os requisitos materiais para concessão do benefício previsto no art. 69.º do CTRC.

22. Não o tendo feito, como lhe era exigível, o Tribunal deixou de se pronunciar sobre uma questão cuja apreciação lhe estava imposta, eivando o acórdão recorrido de uma incontornável nulidade por omissão de pronúncia – termos da alínea d) do n.º 1 do artigo 668.º do CPC (ex vi, art. 140.º do CPTA).

23. O controlo judicial é, no caso em apreço nos autos, uma imposição directa da lei e dos princípios de Direito Da União Europeia – designadamente, o da proporcionalidade – e, bem assim, das directrizes interpretativas emanadas do TJ.

24. Sem prejuízo da referida nulidade, uma eventual decisão sobre o recurso do despacho saneador proferida nos termos vertidos no acórdão, consubstanciaria um flagrante erro de julgamento quanto à aplicação dos artigos 7.º, in fine e 90.º do CPTA, bem como, do n.º 3 do art. 265.º do CPCP, ex vi, art. 1.º do CPTA.

25. Quando a legislação nacional se adequa, nas soluções que dá a situações puramente internas, às soluções do direito da União, nomeadamente com o objectivo de evitar discriminações ou eventuais distorções de concorrência, existe um interesse manifesto da União em que, para evitar divergências de interpretação futuras, as disposições ou os conceitos retomados do direito da União sejam interpretados de maneira uniforme, sejam quais forem as condições em que se devem aplicar (acórdãos de 17 de Julho de 1997, *Leur-Bloem*, 28/95, *Colect.*, p. I-4161, n.º 32, de 15 de Janeiro de 2002, *Andersen og Jensen*, C-43/00, *Colect.*, p. I-379, n.º 18, e de 20 de Maio de 2010, *Modehuis A. Zwijnenburg*, C-352/08, ainda não publicado na *Colectânea*, n.º 33) – cfr. Parágrafo 21 do citado acórdão (TJ) *Foggia*, de 10 de Novembro de 2011, tirado no Processo C-126/10.

26. In casu, não só o TJ é competente para responder a eventuais questões que lhe venham a ser submetidas pelo Tribunal ad quem, relativas à interpretação das disposições da Directiva 90/434 – nos termos do artigo 267.º do TFUE como se aplicam na decisão as normas e princípios de Direito Da União Europeia.

27. Releva para este efeito, o princípio da proporcionalidade, a operar através do denominado controlo de proporcionalidade.

28. Uma medida ingerente será admissível se for necessária, adequada proporcional à prossecução de um fim legítimo (ver, por todos, sobre esta matéria, com notável rigor e profundidade, *JOÃO FÉLIX PINTO NOGUEIRA*, *Direito Fiscal Europeu – O Paradigma da Proporcionalidade*, Ed. Conjunta, Wolters Kluwers e Coimbra Editora, Coimbra, 2011, pp. 411 e ss.).

29. O tribunal tem vindo a exigir que situações ingerentes sejam objecto de uma análise casuística, que permita ter em consideração as concretas feições da operação: exige-se em *Leur-Bloem* que as administrações fiscais procedam “caso a caso, a uma análise global da operação” antes de efectuarem a sua requalificação.

30. Decorre do controlo de proporcionalidade a necessidade de sindicância judicial. Assim, a regra ingerente – ou a interpretação que dela se faça – «...mostrar-se-á como excessiva quando não possibilite ao sujeito uma sindicância jurisdicional da actividade administrativo-tributária de que tenha sido alvo».

31. Decorre lapidarmente dos parágrafos 51 e 53 do acórdão *Foggia*, a conjugação e a imposição destas regras, quando se conclui que «... compete ao órgão jurisdicional de reenvio verificar, à luz do conjunto das circunstâncias que caracterizam o litígio que lhe foi submetido, se, em função dos critérios referidos nos n.ºs 39 a 51 do presente acórdão, os elementos constitutivos da presunção de fraude ou de evasão fiscais, na acepção do artigo 11.º, n.º 1, alínea a), da Directiva 90/434, estão reunidos no âmbito deste litígio», assim como lhe compete verificar «... se os elementos constitutivos da presunção de fraude e de evasão fiscais, na acepção da referida disposição, estão reunidos no âmbito deste litígio». Com efeito, no caso em apreço nos autos, o Tribunal a quo nem sequer fez esta última validação judicial, assumindo “em bloco” a decisão da Administração fiscal.

32. Não se vislumbra de que base factual se terá servido o Tribunal a quo para a assumir de forma tão peremptória que não se verifica no caso em apreço nos autos um qualquer erro grosseiro ou manifesta desadequação ao fim legal.

33. Termos em que, ao não especificar os fundamentos de facto em que fez assentar a sua decisão, o Tribunal a quo feriu de nulidade o acórdão que proferiu, nos termos da alínea c) do n.º 1 do artigo 668.º do CPC e do art. 140.º do CPTA

34. O acórdão recorrido merece ainda censura porque faz uma errada aplicação do direito, designadamente, por manifesto erro de aplicação in casu do art. 69.º do CIRC e da Directiva 90/434/CEE do Conselho, de 23 de Julho de 1990, bem como, por aplicação ilegal e abusiva do Despacho n.º 79/2005-XVII, de 2005/04/15, do SEAF, publicitado através da Circular da DSIRC da DGI, emitida em 16 de Maio de 2005, sob o n.º 7/2005.

35. Contrariamente ao que afirma o acórdão, os conceitos indeterminados contidos naquela norma, na verdade, não o são em sentido próprio, não encerram em si uma margem de apreciação discricionária da Administração fiscal.

36. Estamos aqui diante de conceitos classificatórios, na sua vertente descritiva-empírica, cuja margem de apreciação é vinculada e cuja sindicabilidade é plena.

37. Independentemente da qualificação que se faça dos conceitos utilizados pelo legislador na previsão do art. 69.º do CIRC, fica evidente que a estatuição daquela norma é, sem margem de dúvida, estritamente vinculada.

38. Em rigor: 1) não podemos considerar que estamos aqui perante a apreciação de verdadeiros conceitos indeterminados (em sentido próprio); 2) o acto sub judice é perfeitamente sindicável porque a decisão nele ínsita é estritamente vinculada; 3) ainda que por absurdo se assentisse na tese propugnada pelo Tribunal a quo – no que, obviamente, não se consente – sempre seria de notar que está aqui em causa um erro grosseiro de apreciação por parte da Administração, bem como, uma manifesta desadequação ao fim legal do art. 69.º do CIRC na sua aplicação em concreto; 4) por fim, todo o raciocínio explanado por referência à ordem nacional tem suporte claro ordem jurídica da União Europeia.

39. Nitidamente, estamos aqui diante de um verdadeiro conceito classificatório, descritivo-empírico, o qual terá, necessariamente de ser preenchido com recurso aos conhecimentos científicos (objectivos) da ciência económica.

40. A Administração fiscal deve analisar se, em concreto, existe motivação económica válida para a fusão – tal sucede designadamente quando ela se insira no âmbito da reestruturação das sociedades intervenientes, como aqui acontece – e se esta se insere numa estratégia de redimensionamento e desenvolvimento de médio e longo prazo com efeitos positivos na estrutura produtiva – verificados estes pressupostos, resta apenas à Administração fiscal, na pessoa do seu dirigente máximo – o Ministro das Finanças –, autorizar a concessão do benefício.

41. Não conferindo aqui a lei qualquer poder discricionário próprio à Administração fiscal para aplicação da norma ínsita no art. 69.º do CIRC, “...é manifesto que a Administração actua em erro sobre o âmbito dos poderes que a lei lhe confere”.

42. A invocada ilegalidade da decisão do Tribunal a quo e da Administração fiscal é confirmada e reiterada à luz do Direito da União Europeia, por vários motivos: porque aquele ordenamento não admite a imposição de limitações aos regimes harmonizados quando não sejam necessárias, adequadas e proporcionadas, porque proíbe decisões automáticas com base em critérios gerais e indiscriminados e porque proíbe liminarmente qualquer tipo de discricionariiedade administrativa – mormente, quanto aos regimes harmonizados.

43. Qualquer norma anti-abuso que seja aplicada em contravenção e que classifique como puramente artificiais operações que manifestamente não o são, viola o princípio da proporcionalidade e, por consequência, o Direito da União Europeia. No caso em análise estamos claramente diante desta situação.

44. A ora recorrente encetou uma operação de fusão perfeitamente consentânea com os padrões normais de mercado, seguindo um verdadeiro critério at arm's length nada havendo a apontar aos contornos da referida operação.

45. A aplicação da norma anti-abuso consignada no n.º 2 do art. 69.º, seguindo a interpretação autêntica conferida pelo art. 11.º da Directiva 90/434/CEE do Conselho, impõe a apreciação concreta da situação em análise e a conclusão manifesta de que a operação de fusão em apreço passa claramente no “teste ao abuso”, sendo evidente que, pela sua materialidade, a mesma não configura qualquer “arranjo puramente artificial” com intuito de fraude ou evasão fiscais.

46. A aplicação da regra da proibição de cláusulas gerais ou regras automáticas, ditaria só por si a invalidade da aplicação do art. 69.º do CIRC (à luz do Direito da União), nos termos em que a Administração fiscal o faz neste caso, pondo em causa a decisão de indeferimento emitida pelo SEAF e, bem assim, por erro de julgamento, o acórdão de que ora se recorre.

47. O direito da União Europeia não se coaduna minimamente com a existência das ditas margens de livre apreciação pela Administração fiscal, principalmente quando as mesmas são inexplicavelmente furtadas ao controlo judicial.

48. O vasto leque de jurisprudência do TJ evidenciam que o Tribunal ad quem sempre terá de revogar a decisão recorrida, quer com base no ordenamento interno, quer ainda, obviamente, com base nos normativos e princípios de Direito Da União Europeia que vêm expressamente invocados.

49. Sem prescindir, sempre caberia a esse Tribunal, se não se bastasse com a interpretação uniforme e consolidada dos normativos e princípios que resulta dos acórdãos citados, suscitar, por dever

de ofício e em benefício da boa decisão da causa, a interpretação conforme junto do TJ lançando mão do necessário reenvio a título prejudicial, em conformidade com o disposto no art. 267.º do TFUE. Com efeito, caberia ao Tribunal ad quem indagar junto daquele TJ, se:

a) *deve ser interpretado o art. 11.º, n.º 1, alínea a), da Directiva 90/434/CEE do Conselho, de 23 de Julho de 1990, relativa ao regime fiscal comum aplicável às fusões, cisões, entradas de activos e permutas de acções entre sociedades de Estados-Membros diferentes, no sentido de que é incompatível com aquela disposição ou com princípios gerais de direito da União Europeia, designadamente, com o princípio da proporcionalidade, a prática de acto administrativo por parte da Administração fiscal portuguesa, em aplicação do disposto nos n.ºs 2 e 4 do art. 69.º do CIRC, que considera, por aplicação exclusiva de um critério geral e abstracto (consubstanciado aliás no Despacho do SEAF n.º 79/2005-XVII, de 2005/04/15, tomado público através da Circular da Direcção de Serviços de IRC (DSIRC), da Direcção-Geral dos Impostos, emitida em 16 de Maio de 2005, sob o n.º 7/2005), que uma operação de fusão entre entidades em que, contabilisticamente, a incorporada aporta para a incorporante capitais próprios negativos ao não permitir a dedução de prejuízos fiscais (porque a Administração fiscal apenas os aceita na proporção entre o valor do património líquido da entidade fundida e o da entidade incorporante determinados com base no último balanço anterior à fusão) não tem razões económicas válidas e, por isso, se presume ter como principal objectivo ou como um dos principais objectivos a fraude e a evasão fiscais?*

b) *deve ser interpretado o art. 11.º, n.º 1, alínea a), da Directiva 90/434/CEE do Conselho, de 23 de Julho de 1990, relativa ao regime fiscal comum aplicável às fusões, cisões, entradas de activos e permutas de acções entre sociedades de Estados-Membros diferentes, no sentido de que é incompatível com aquela disposição ou com princípios gerais de direito da União Europeia, uma interpretação e aplicação do n.º 2 do art. 69.º do CIRC que se baseia em que constitui discricionariedade técnica ou margem de apreciação exclusiva da Administração nacional e, por conseguinte, insindicável perante um tribunal judicial competente, a aferição, por parte daquela, da existência, em concreto, numa fusão, de “razões económicas válidas”, tais como, por exemplo:*

i) *a reestruturação ou racionalização das actividades das entidades participantes na fusão,*

ii) *a conjugação de sinergias, designadamente a nível de sistemas informáticos, serviços de contabilidade e auditoria, planeamento económico, assessoria jurídica, gestão documental e de informação, publicidade, formação de recursos humanos, gestão de risco e controlo de crédito vencido, desenvolvimento de novos produtos,*

iii) *o fortalecimento dos rácios prudenciais (de solvabilidade e de imobilizado) das cooperativas envolvidas,*

iv) *o reforço da posição no mercado pela expansão para áreas geográficas mais vastas e pelo desenvolvimento e incremento da actividade de crédito não agrícola;*

v) *a possibilidade de potenciar recursos subaproveitados em prol de uma nova estrutura,*

vi) *a simplificação administrativa?*

*TERMOS EM QUE, E NOS MAIS DE DIREITO, DEVE O PRESENTE RECURSO PROCEDER NOS TERMOS EXPOSTOS, COM TODAS AS CONSEQUÊNCIAS LEGAIS»* (3).

1.5 O recurso foi admitido a subir imediatamente, nos próprios autos e com efeito devolutivo.

1.6 O SEAF apresentou contra alegações, resumidas em conclusões do seguinte teor:

«1. Nos presentes autos a questão de fundo reveste a natureza de questão de direito, pelo que, cabendo ao tribunal e não às testemunhas da Recorrente, a correcta interpretação e aplicação do artigo 69.º do CIRC, desnecessária se tornava a produção da prova testemunhal requerida por aquela;

2. Bem andou o tribunal a quo ao ter concluído pela desnecessidade da produção de prova testemunhal face a todo o vertido nos articulados e à prova documental junta por ambas as partes em litígio, não padecendo, por isso, o acórdão ora em crise do vício de nulidade quanto a este aspecto;

3. De facto, registando-se in casu uma situação de discricionariedade administrativa, a audição das testemunhas arroladas pela Recorrente representaria uma violação do “imperativo de contenção” a que o tribunal a quo estava vinculado;

4. Pelo que, caso o tribunal a quo tivesse seguido a posição defendida pela Recorrente, o mesmo acabaria por exercer uma função (administrativa) que não lhe cabe enquanto órgão judicial. Assim, não incorreu o tribunal a quo em qualquer erro de julgamento quanto a esta matéria;

5. A Recorrente confunde falta de pronúncia com não adesão do areópago aos argumentos por si invocados;

6. Na realidade, a decisão posta em crise pela Recorrente não deixou de se pronunciar sobre as questões por si levantadas, já que apreciou a questão (de direito) colocada, servindo-se, para suporte da mesma, de Jurisprudência constante dos tribunais superiores sobre a matéria em causa;

7. Por outro lado, tem sido entendimento dos tribunais superiores que não se verifica uma situação de omissão de pronúncia quando o tribunal justifica convenientemente as razões pelas quais não conhece determinada questão que lhe é colocada, como sucedeu in casu, pelo que o acórdão ora em crise não padece do vício de nulidade por violação do artigo 668.º/1-d) do CPC ex vi do artigo 140.º do CPTA;

8. Constitui Jurisprudência pacífica e constante dos tribunais superiores o entendimento de que o artigo 69.º do CIRC encerra em si mesmo dois requisitos cumulativos, requisitos esses que constituem conceitos indeterminados e cujo preenchimento compete à Autoridade Tributária e Aduaneira, mediante o recurso à sua discricionariedade técnica, sendo por isso judicialmente insindicável;

9. A decisão judicial ora em crise insere-se naquela corrente jurisprudencial, a qual, por um lado, não tem colocado em causa quer a legalidade das decisões proferidas pelo Recorrido no âmbito destes casos, quer a doutrina administrativa plasmada na Circular n.º 7/2005, da Direcção de Serviços de IRC, de 2005-05-16, e, por outro, não tem vislumbrado qualquer violação da Directiva 90/434/CEE do Conselho;

10. A Jurisprudência tem ainda concluído pela desnecessidade de efectuar qualquer pedido de reenvio prejudicial quanto a esta matéria em apreço, porquanto o artigo 69.º do CIRC veio complementar aspectos não regulados na referida Directiva, ao abrigo do seu artigo 12.º/1, pelo que a norma nacional mostra-se conforme à legislação comunitária. Nessa medida, não incorreu o tribunal a quo em qualquer erro de julgamento.

11. Assim, não divergindo o caso sub judice do circunstancialismo dos casos concretos que estiveram subjacentes àquela Jurisprudência, concluiu-se então que o acórdão recorrido ao julgar improcedente a Acção Administrativa Especial fez uma correcta interpretação e aplicação da lei, motivo pelo qual o mesmo deve ser mantido na ordem jurídica.

*Termos em que, por todo o exposto supra e sempre com o duto suprimento de V.Exas., deve ser negado provimento ao Recurso interposto, com todas as legais consequências»* (4).

1.7 Recebidos os autos neste Supremo Tribunal Administrativo, foi dada vista ao Ministério Público e o Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de que «*não se pronuncia sobre o mérito do recurso no entendimento de que a relação jurídico-material controvertida não implica direitos fundamentais dos cidadãos, interesses públicos especialmente relevantes ou valores constitucionalmente protegidos como a saúde pública, o ambiente, o urbanismo, o ordenamento do território, a qualidade de vida, o património cultural e os bens do Estado, das Regiões Autónomas e das autarquias locais (fls. 125; arts. 9.º n.º 2 e 146.º n.º 1 CPTA)*».

1.8 Colheram-se os vistos dos Juízes Conselheiros adjuntos.

1.9 As questões suscitadas pela Recorrente prendem-se, essencialmente, com (i) a dispensa da produção da prova testemunhal, com (ii) a verificação ou não dos requisitos para satisfação da sua pretensão material (deferimento do pedido de transmissão de prejuízos fiscais), o que exigirá a indagação sobre a natureza dos conceitos contidos no art. 69.º do CIRC em ordem a estabelecer se a fusão é realizada por razões económicas válidas, designadamente se são conceitos indeterminados em sentido próprio e se encerram em si uma margem de apreciação discricionária da AT insusceptível de sindicância judicial fora dos casos de erro grosseiro ou manifesta desadequação ao fim legal, e com (iii) a conformidade da interpretação daquele normativo sustentada pela AT e pelo acórdão recorrido com o direito da União Europeia.

## 2. FUNDAMENTAÇÃO

### 2.1 DE FACTO

2.1.1 O acórdão recorrido efectuou o julgamento da matéria de facto nos seguintes termos:

«*Tendo em atenção a prova documental junto aos autos, o constante do pa (cujas folhas não se mostram numeradas) e as posições assumidas pelas partes, dá-se com assente a seguinte factualidade com interesse para a decisão:*

a) - *em 2006 a autora – Caixa de Crédito Agrícola Mútuo de A..... (CCAM A.....) – integrou uma operação de fusão através da qual passou a incorporar a Caixa de Crédito Agrícola Mútuo de B....., CRL;*

b) - *em Maio de 2006, a CCAM A..... dirigiu um requerimento ao Ministro das Finanças, apresentado em 31.05.06, no Serviço de Finanças de Idanha-a-Nova, onde solicitou autorização para a transmissão, para si, dos prejuízos fiscais acumulados, no valor de global de € 4.015.883,00 apurados nos exercícios de 2004 e 2005, pela Caixa de Crédito Agrícola Mútuo de B....., CRL (cfr. fls. 102 a 117 dos autos e fls. do pa apenso);*

c) - *a CCAM A..... instruiu o requerimento referido em b) com os seguintes elementos: cópia do projecto de fusão, estudo demonstrativo das vantagens económicas da operação de fusão, cópia do parecer do revisor oficial de contas independente, escritura pública da fusão, cópia do pedido de registo da operação na conservatória do registo comercial competente, informação sobre os lucros tributáveis previsionais da entidade incorporante para os seis exercícios seguintes ao da operação (2006, 2007, 2008, 2009, 2010 e 2011), cópias dos balanços e das demonstrações de resultados das entidades envolvidas referentes aos três exercícios anteriores ao da fusão (2003, 2004 e 2005), cópias dos balanços e das demonstrações de resultados previsionais da entidade incorporante para os três exercícios seguintes ao da fusão (2007, 2008 e 2009), documento comprovativo da inexistência de dívidas fiscais à segurança social por parte das entidades intervenientes, linhas estratégicas para o sector do crédito agrícola (cfr. fls...);*

d) - com data de 12.06.06, os serviços da Direcção Geral dos Impostos, enviaram à CCAM A..... carta registada para efeitos do cumprimento do direito de audição, onde informaram que “relativamente ao pedido de transmissibilidade de prejuízos, no âmbito de fusão entre a Caixa de Crédito Agrícola Mútuo de A..... e a Caixa de Crédito Agrícola Mútuo de B....., foi proposto o indeferimento do mesmo, conforme despacho de 2006/10/17 do Exmo. Sr. Subdirector-Geral do IR por subdelegação (...)” (cfr. fls. 118 a 120 dos autos e fls. do pa);

e) - a autora – CCAM A..... – exerceu o direito de audição solicitando que o projecto de indeferimento do seu pedido fosse revogado e fosse dado total provimento ao seu pedido (cfr. fls. 121 a 130 dos autos e fls. do pa);

f) - por despacho do SEAF n.º 26/2007 - XVII, datado de 08.01.07, no uso de competência delegada pelo Despacho 17829/2005, publicado no DR, II série, de 19.08.05, foi o pedido de transmissibilidade dos prejuízos fiscais referido em b) indeferido (cfr. fls. do pa);

g) - o despacho do SEAF n.º 26/2007 – XVII, datado de 08.01.07, é do seguinte teor: “Concordo” e foi escrito no canto superior direito da Nota Informativa cujo conteúdo é o seguinte:

“1 - Considerando que a concessão do benefício fiscal estipulado no artigo 69.º, n.º 1 e 2 do Código do IRC, está subordinada à autorização do Ministro das Finanças e à demonstração de que a fusão é realizada por razões económicas válidas, tais como a reestruturação ou racionalização das actividades das sociedades intervenientes e se insere numa estratégia de redimensionamento e desenvolvimento empresarial de médio ou longo prazo, com efeitos positivos na estrutura produtiva. E que,

2 - O carácter excepcional próprio dos benefícios fiscais, como resulta do disposto no n.º 1 do artigo 2.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, traduz a evidente tipificação dos casos que estão subordinados à autorização supra mencionada, como seja, no caso concreto, a necessidade de verificação do interesse económico da operação.

3 - Considerando que, nesta operação, a incorporada legou para a incorporante um património negativo, o que torna inaplicável qualquer dedução, tendo em conta o constante no Despacho n.º 79/2005-XVII, de 15 de Abril, desta Secretaria de Estado, posteriormente desenvolvido pela Circular n.º 7/2005, de 16 de Maio, em concreto a alínea c) do n.º 1 e fundamentado pelo Parecer n.º 64/2006, do Centro de Estudos Fiscais.

4 - É de determinar, assim, que, pela falta de verificação dos pressupostos quanto à sua concessão, em concreto pela inexistência de razões económicas válidas, determinados pelos n.º 1 e 2 do artigo 69.º do Código do IRC, seja indeferido o pedido de transmissibilidade de prejuízos fiscais formulado pela sociedade “Caixa de Crédito Agrícola Mútuo de A....., CRL”, que assume agora a designação de “Caixa de Crédito Agrícola Mútuo da C....., CRL”, confirmando, assim a Informação 1261/2006, da DGCI, bem como a sua Adenda posterior ao exercício do direito de audição prévia, quanto ao projecto de decisão da DGCI, pela sociedade requerente (...)” (cfr. fls. do pa);

h) - a adenda à Informação 1261/2006, da DGCI referida na Nota Informativa transcrita em g) é do seguinte teor:

“ADENDA À INFORMAÇÃO n.º 1261/2006

1. Nos termos do ofício 26647 de 30/10/06, desta Direcção de Serviços, com base no Despacho de 17/10/2006 do Exmo. Sr. Subdirector-Geral do IR por subdelegação (Despacho 22852/2005, DR II Série, n.º 213, de 7/11/2005), foi o sujeito passivo Caixa de Crédito Agrícola Mútuo de A....., CRL, NIPC ....., notificado para exercer o direito de audição, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 60.º da LGT, sobre o entendimento da Administração Fiscal, que propôs o indeferimento do pedido de transmissibilidade dos prejuízos fiscais da entidade incorporada Caixa de Crédito Agrícola Mútuo de B....., CRL, NIPC .....

2. A requerente contesta a posição tomada pela Administração Fiscal, apresentando resumidamente os seguintes fundamentos:

FUNDAMENTOS INVOCADOS NO DIREITO DE AUDIÇÃO

3. “Contrariando a inexorável motivação económica válida da fusão (devidamente demonstrada e fundamentada no Estudo Demonstrativo das Vantagens Económicas da Fusão, anexo ao requerimento cujo o indeferimento proposto aqui obtemos), a Administração Fiscal avança com uma conclusão precipitada e absolutamente redutora do fenómeno económico em causa, porquanto, desconsidera em absoluto as suas idiosincrasias.”

4. “Sem prejuízo das demais motivações económicas avançadas... as Caixas só poderem expandir a sua actividade através da fusão com Caixas limítrofes, demonstra de per si que o efeito e o alcance de uma fusão destas vai muito para além da mera soma algébrica dos patrimónios líquidos das entidades envolvidas.”

5. Afirma ainda a exponente que “... a nova CCAM ....., por efeito da fusão, quadruplica o seu alcance no mercado, sem que para tal necessite de aumentar proporcionalmente a sua estrutura comercial e organizativa, multiplicando a sua eficiência e aumentando os lucros.” “A simples demonstração deste facto deita por terra o primeiro dos argumentos adiantados pela Administração Fiscal – o contributo da CCAM B..... para a CCAM A..... vai muito para além da entrada com o seu património líquido

(independentemente de ser positivo ou negativo como se verifica) fruto das especificidades que rodeiam a actividade económica das Caixas de Crédito Agrícola Mútuo e das sinergias decorrentes da fusão.”

6. Quanto à impossibilidade de aplicação do plano específico previsto na Circular 7/2005, a exponente considera tal conclusão “...inverosímil e insustentável em termos de prática negocial – isso impediria, sem mais, a hipótese de reestruturação e recuperação de qualquer grupo empresarial que atravessasse uma crise económica e financeira, principalmente se para o efeito recorressem a uma fusão – paradoxalmente (ou não!), como bem se sabe, essa é uma das práticas mais usuais ao nível da praxis empresarial” Refere ainda, que a Circular “... não é aplicável às Cooperativas, mas tão somente, às sociedades comerciais. Em última análise, o limite previsto na alínea c) do n.º 1 da Circular, nem mesmo às sociedades comerciais poderá ser aplicado de forma absoluta e descontextualizada, com a interpretação proposta pelo Fisco; quanto mais, às Cooperativas.”

7. Por outro lado, “a interpretação da Administração Fiscal e as respectivas conclusões desprezam por absoluto a diferente consideração que o capital merece nas sociedades comerciais e nas cooperativas.

Ainda que no limite, em relação às sociedades comerciais, se pudesse descortinar qualquer sentido na conclusão avançada pela Administração Fiscal – hipótese na qual não consentimos e que aduzimos por mero dever de patrocínio – ela seria, por evidência, totalmente descabida no que respeita à lógica intrínseca às Cooperativas.”

8. “Nas palavras de RUI NAMORADO (in Introdução ao Direito Cooperativo, Almedina, 2000, pág. 19), o princípio da não lucratividade das cooperativas, “...que não implica qualquer desvalorização da empresarialidade, situa-se na convergência dos valores de mutualidade e democraticidade, para cujo conteúdo pleno contribui, significando, no essencial, que o motor de qualquer actividade cooperativa se situa fora do objecto da reprodução do capital querendo recorrer-se a uma imagem sugestiva, pode talvez dizer-se: o dinheiro ao serviço do trabalho, nunca ao serviço do dinheiro.””

9. “Além disso, a própria lei apresenta uma diferença substancial entre a definição e a função do capital nas sociedades comerciais e nas cooperativas: enquanto naquelas o capital é estatutariamente fixado, funcionando como elemento de referência da medida de participação dos sócios e um indicador de garantia perante terceiros; nestas, o capital é de composição variável, com um limite mínimo (cfr. n.º 1 do art. 2.º e n.º 1 do art. 18.º do Código Cooperativo), visando apenas funcionar como “garantia mínima de estar assegurada a viabilidade do início de actividade das cooperativas” (in, RUI NAMORADO, ob. Cit, pág. 161).”

10. “Assim, reafirmamos, como aquele reconhecido juscooperativista “...a rentabilidade das cooperativas não se pode medir pelos resultados contabilísticos, se estes forem encarados como se fossem resultados de sociedades comerciais” (in, RUI NAMORADO, ob. cit, pág.159).”

11. “Concluindo, se partirmos de uma análise mais abrangente do processo que antecede a fusão processo esse que se insere num movimento mais lato no âmbito das Cooperativas de Crédito agrícola a nível europeu), facilmente se poderá concluir que o alcance e o sentido da mesma não se encerra numa soma aritmética de patrimónios. É por demais evidente, pelos motivos expostos no Estudo Demonstrativo, nomeadamente pelo significativo aumento da quota de mercado e pelos iminentes ganhos de eficiência decorrentes da fusão, que a CCAM A....., ainda que incorpore em si uma entidade com situação líquida negativa, produzirá lucros tributáveis mais que suficientes quer para neutralizar aquela situação deficitária que agora absorve, quer para cobrir os prejuízos fiscais acumulados, cuja dedução se requer.”

#### ANÁLISE DOS FUNDAMENTOS INVOCADOS NO DIREITO DE AUDIÇÃO

12. Refuta-se as alegações da exponente no exercício do direito de audição, com os mesmos fundamentos que foram invocados na Informação 1261/2006. Esta opinião é reforçada com idêntica interpretação do CEF através do Parecer n.º 64/06.

13. O n.º 1 do art. 69.º do CIRC, estabelece a possibilidade de dedução dos prejuízos fiscais das sociedades fundidas aos lucros tributáveis da sociedade incorporante na dependência de prévia autorização concedida pelo Ministro das Finanças, encontrando-se, no entanto, essa concessão subordinada, nos termos do n.º 2 do mesmo artigo, “à demonstração de que a fusão é realizada por razões económicas válidas, tais como a reestruturação ou racionalização das actividades das sociedades intervenientes, e se insere numa estratégia de redimensionamento e desenvolvimento empresarial de médio ou longo prazo, com efeitos positivos na estrutura produtiva, devendo ser fornecidos, para esse efeito, todos os elementos necessários ou convenientes para o perfeito conhecimento da operação visada tanto dos seus aspectos jurídicos como económicos”.

14. Além disso, no n.º 4 do mesmo artigo prevê-se que “no despacho de autorização pode ser fixado um plano específico de dedução dos prejuízos fiscais a estabelecer o escalonamento da dedução durante o período em que pode ser efectuada e os limites que não podem ser excedidos em cada exercício”.

15. Por forma a que o exercício desta possibilidade de dedução de prejuízos no âmbito de processos de fusão assentasse em critérios objectivos que permitam a uniformização das decisões sobre os requerimentos submetidos ao abrigo da faculdade prevista no n.º 1 do art. 69.º do CIRC, evitando

situações de arbitrariedade, e, “atendendo à preocupação de compatibilizar os interesses financeiros do Estado com o regime especial de neutralidade fiscal em que se integra o benefício da transmissibilidade dos prejuízos fiscais”, o Exmo. Sr. Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais veio, por Despacho n.º 79/2005-XVII, de 15 de Abril, divulgado através da Circular n.º 07/2005, de 16 de Maio, determinar que a dedução dos prejuízos fiscais transmitidos por uma sociedade fundida seja efectuada com determinadas limitações e orientações.

16. Tal como referido na informação 1261/2006, afigura-se que o contributo fornecido pela entidade incorporada no processo de fusão é inteiramente desfavorável para a incorporante, na medida em que a transferência de um património negativo sobrecarrega-a na sua missão de reorganização e de viragem dos resultados futuros. Dito de outra forma, de acordo com os Balanços pré-fusão, o substrato patrimonial da sociedade incorporante formado com a fusão será diminuído em cerca de 50%, sendo nessa medida prejudicial para a incorporante.

17. Com efeito, os elementos constantes do processo não permitem demonstrar que a operação em causa tenha efeitos positivos na estrutura da requerente, parecendo poder inferir-se da informação existente que os resultados positivos ao longo do período projectado decorrem exclusivamente, ou quase exclusivamente, da contribuição da entidade incorporante e que, inclusive, a incorporação da Caixa de Crédito Agrícola Mútuo de B....., conduziu a uma deterioração evidente da solvabilidade da exponente.

18. Veja-se, aliás, que, tal como consta do Estudo Demonstrativo das Vantagens Económicas da fusão, a reduzida solvabilidade da incorporada não lhe permitia desenvolver a sua actividade normal e que na ausência da operação estaria em causa a própria continuidade da existência da entidade incorporada, pelo que constitui corolário lógico, dadas as características e objectivos do regime no qual se enquadra o art. 69.º do CIRC, a não transmissibilidade da dedução dos prejuízos fiscais.

19. E ainda que se entendesse que a fusão tinha sido realizada por razões económicas válidas, o plano específico de dedução dos prejuízos fiscais, a que alude o n.º 4 do art. 69.º do CIRC, iria impedir que a sociedade incorporante deduzisse os prejuízos da sociedade incorporada.

20. Na situação em apreço, o facto do património líquido da incorporada CCAM B..... ser negativo torna impossível o cumprimento da alínea c) do n.º 1 da Circular 7/2005. De facto, tal como resulta do Despacho do SEAF referido anteriormente, pretende-se limitar a dedução dos prejuízos em função do contributo da sociedade incorporada para os resultados futuros da sociedade incorporante, considerando-se que o mesmo será proporcional ao peso relativo que o património da sociedade incorporada tem na soma dos patrimónios das entidades envolvidos na operação, sendo que, quando esse peso relativo é próximo do zero, a dedução fica limitada a uma pequeníssima percentagem do acréscimo do lucro tributável da sociedade incorporante. Logo, se o património da incorporada é negativo, isso significa que ela não contribui para os lucros futuros da sociedade incorporante, pelo que não será possível efectuar qualquer dedução dos seus prejuízos aos lucros tributáveis desta última.

21. É, ainda, de salientar, quanto à afirmação feita pela exponente de que a Circular 7/2005 não seria aplicável às Cooperativas, mas tão somente às sociedades comerciais (presumindo-se que essa afirmação resulta do facto de a Circular se referir apenas a “sociedades”), que também o art. 69.º do CIRC, ao permitir a dedução dos prejuízos em determinadas condições, só faz referência a sociedades fundidas. E não é por esse facto que alguma vez a Administração Fiscal considerou que o mesmo só seria aplicável a sociedades comerciais. Aliás, decorre do próprio pedido de transmissibilidade de prejuízos efectuada, que a exponente considera igualmente que o art. 69.º do CIRC lhe é aplicável, não apresentando argumentos que permitam concluir em contrário.

22. Face ao exposto, julga-se que se deverá indeferir a pretensão da exponente apresentada no âmbito do exercício do direito de audição e convolar em definitivo o despacho de 2006/10/17 do Exmo. Sr. Subdirector-Geral do IR por subdelegação (Despacho 22852/2005, DR II Série, n.º 213, de 7/11/2005), comunicado através do ofício 26647, de 30 de Outubro de 2006.” (cfr. fls. do pa).

2.1.2 Com interesse para a decisão a proferir, importa ainda ter em conta as seguintes circunstâncias processuais:

a) No despacho saneador, proferido a fls. 242 v.º e 243 pela Juíza Desembargadora relatora no Tribunal Central Administrativo Sul, para além do mais, ficou consignado o seguinte: «Mostrando-se desnecessária a produção de prova testemunhal, face ao constante dos articulados do autor e prova documental junta, determino a notificação das partes para alegarem, querendo, art. 91.º, n.º 4 do C.P.T.A.»;

b) Notificada desse despacho, a Autora apresentou requerimento de interposição de recurso do mesmo, acompanhado pelas respectivas alegações (cfr. fls. 246 a 256);

c) Sobre esse requerimento, recaiu despacho, proferido pela Juíza Desembargadora relatora no Tribunal Central Administrativo Sul, do seguinte teor:

«Fls. 246:

*Nos termos do disposto no art. 700.º, n.º 3, do C.P.C., os despachos do relator não são susceptíveis de recurso mas sim de reclamação para a conferência.*

*Assim, não se admite o recurso interposto a fls. 246»*  
(cfr. fls. 337).

## **2.2 DE DIREITO**

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

A ora Recorrente, enquanto entidade incorporante numa operação de fusão pela qual integrou a “Caixa de Crédito Agrícola Mútuo de B....., C.R.L.”, pediu ao SEAF, ao abrigo do disposto no art. 69.º do CIRC, autorização para deduzir os prejuízos fiscais da entidade incorporada por fusão.

Porque viu recusada a sua pretensão, apresentou acção administrativa especial, pedindo judicialmente a anulação da decisão do SEAF e a condenação do mesmo à prática do acto devido, de deferimento daquela pretensão.

No Tribunal Central Administrativo Sul, a Juíza Desembargadora relatora proferiu despacho saneador, no qual dispensou a produção da prova testemunhal.

A Autora interpôs recurso contra esse segmento do despacho, recurso que não foi admitido com o fundamento de que, nos termos do disposto no art. 700.º, n.º 3, do Código de Processo Civil (CPC), dos despachos do relator não cabe recurso, mas reclamação para a conferência.

Ulteriormente, foi proferido acórdão que julgou improcedentes os pedidos formulados.

A Autora, inconformada com essa decisão, veio dela recorrer.

A primeira questão que suscita é a da dispensa da produção da prova testemunhal, decidida no despacho interlocutório proferido a fls. 242 v.º e 243, argumentando a Recorrente que o facto de não ter sido ouvida a prova testemunhal constitui uma omissão que se reflectiu no acórdão recorrido, que padece, assim, de nulidade por omissão de pronúncia.

Sem prejuízo de não concordarmos com a qualificação feita pela Recorrente do vício decorrente da falta de inquirição das testemunhas, impõe-se verificar se o Tribunal *a quo* decidiu bem ao dispensar a produção da prova testemunhal oferecida.

Na verdade, é inequívoco que a Recorrente discorda e ataca essa decisão e importa começar a apreciação do recurso por aqui, não só porque é a primeira questão suscitada nas alegações de recurso, como também porque, como ficou dito no acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 18 de Janeiro de 2012, proferido no processo com o n.º 574/10 (5) – em que se colocou questão idêntica e cuja fundamentação passaremos a seguir de perto, quando não citarmos –, «*a eventual ilegalidade do despacho interlocutório sindicado é susceptível de afectar/alterar a decisão de mérito proferida no acórdão recorrido, na medida em que a admissão dessa prova pode, eventualmente, permitir à Entidade Requerente fazer prova dos factos por si alegados, designadamente no que toca à existência de razões económicas válidas para a operação de fusão, dessa forma obtendo a procedência do pedido formulado*».

A nosso ver, e salvo o devido respeito, não faz sequer sentido argumentar com a pretensa impossibilidade de o tribunal sindicat o juízo da AT quanto à verificação das vantagens económicas da operação de fusão para afastar a necessidade da produção da prova testemunhal.

Desde logo, porque os intuits económicos no quadro do regime em causa são unicamente os constantes do art. 69.º, n.º 2, do CIRC, e são legalmente vinculados os critérios que devem ser utilizados na apreciação desses intuits e vantagens económicas da operação.

Mas, ainda que o Tribunal *a quo* assim o não considere, sempre a existência de diversas posições jurídicas admissíveis a esse propósito o obrigaria a estabelecer a matéria de facto «*que interessa para a decisão, segundo as várias soluções plausíveis de direito*» (cfr. art. 511.º, n.º 1, do CPC).

Poderia ainda suscitar-se a dúvida sobre a possibilidade e a oportunidade da sindicância do despacho que dispensou a produção da prova testemunhal.

Desde logo, quanto à admissibilidade do recurso, não podemos acolher a posição assumida nos autos, de que aquela decisão apenas seria passível de reclamação para a conferência e não de recurso. Na verdade, o art. 700.º, n.º 3, do CPC, apenas logra aplicação nos casos em que se está no âmbito de recurso judicial e já não naqueles, como o presente, em que o Tribunal Central Administrativo Sul funcionava como tribunal de 1.ª instância.

Depois, recorde-se que a acção administrativa especial é regulada pelas normas sobre processo nos tribunais administrativos, nos termos do disposto no n.º 2 do art. 97.º do CPPT, sendo que, por força do disposto no art. 191.º do Código de Processo dos Tribunais Administrativos (CPTA), a remissão que nesta norma é feita para o regime do recurso contencioso tem de considerar-se feita para o regime da acção administrativa especial (6).

O que significa que o despacho por que foi dispensada a produção da prova testemunhal deve ser impugnado no recurso da decisão final.

Na verdade, segundo o disposto no art. 140.º do CPTA, «*[o]s recursos ordinários das decisões jurisdicionais proferidas pelos tribunais administrativos regem-se pelo disposto na lei processual civil, com as necessárias adaptações, e são processados como os recursos de agravo, sem prejuízo do estabelecido na presente lei e no Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais*». Por sua vez, o n.º 5 do



art. 142.º do mesmo Código dispõe que «[a]s decisões proferidas em despachos interlocutórios devem ser impugnadas no recurso que venha a ser interposto da decisão final, excepto nos casos de subida imediata previstos no Código de Processo Civil».

O que significa que o n.º 5 do art. 142.º do CPTA consagra uma regra especial quanto ao regime de subida e tramitação dos recursos dos despachos interlocutórios, de acordo com a qual estes são impugnados no recurso que venha a ser interposto da decisão final, excepto nos casos em que o recurso deva subir imediatamente, segundo o regime do CPC.

Como lapidarmente ficou dito no acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 18 de Janeiro de 2012, proferido no processo com o n.º 574/10 <sup>(7)</sup>, «[e]m suma, os despachos interlocutórios são impugnáveis no recurso único a interpor da decisão final que, assim, conterà no seu corpo alegatório e nas respectivas conclusões, a motivação referente a ambas as decisões impugnadas – a do despacho interlocutório e a que põe termo ao processo –, só assim não sendo no caso de o recurso do despacho interlocutório integrar o regime adjectivo da subida imediata e em separado, nos termos do Código de Processo Civil (CPC). Ora, nos termos do artigo 734.º do CPC, sobem imediatamente os recursos interpostos da decisão que ponha termo ao processo [n.º 1, alínea a)], do despacho pelo qual o juiz se declare impedido ou indefira o impedimento oposto por alguma das partes [n.º 1 alínea b)], do despacho que aprecie a competência absoluta do tribunal [n.º 1 alínea c)], dos despachos proferidos depois da decisão final [n.º 1 alínea d)] e dos despachos cuja retenção os tornaria absolutamente inúteis [n.º 2]. Não estando em causa, no caso vertente, nenhuma das situações previstas nas aludidas alíneas a) a d) do n.º 1 do artigo 734.º, nem a situação elencada no n.º 2, o despacho interlocutório aqui em causa devia ser atacado, como foi, nos termos previstos no n.º 5 do artigo 142.º do CPTA, ou seja, no âmbito do recurso interposto do acórdão final proferido nos autos».

Nenhuma dúvida subsistindo relativamente à admissibilidade e oportunidade do recurso do despacho que dispensou a prova testemunhal, passemos a indagar da legalidade desse despacho.

#### 2.2.2 DA ILEGALIDADE DO DESPACHO QUE DISPENSOU A PRODUÇÃO DA PROVA TESTEMUNHAL

Neste ponto, vamos seguir, com a devida vénia, o que ficou dito no referido acórdão de 18 de Janeiro de 2012, limitando-nos a introduzir, nos locais próprios, as alterações requeridas pelas especificidades do presente processo:

*«Em primeiro lugar, importa salientar que as acções administrativas especiais de condenação à prática do acto devido têm sempre por objecto a pretensão do interessado, dirigindo-se não à mera anulação contenciosa do acto mas, sim, à condenação da Administração na prolação de um acto que, substituindo aquele, emita pronúncia sobre o caso concreto ou dê satisfação à pretensão deduzida.*

*Na verdade, este tipo de acção concretiza, no plano do direito ordinário, aquilo que o legislador constitucional consagrou na revisão de 1997 da Lei Fundamental, onde passou a constar, no n.º 4 do artigo 268.º, que era garantida «aos administrados tutela jurisdicional efectiva dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos, incluindo, nomeadamente, o reconhecimento desses direitos ou interesses, a impugnação de quaisquer actos administrativos que os lesem, independentemente da sua forma, a determinação da prática de actos administrativos legalmente devidos e a adopção de medidas cautelares adequadas».*

*Razão por que o CPTA veio assegurar uma pronúncia condenatória com este tipo de acção especial, estipulando no seu artigo 66.º que «A acção administrativa especial pode ser utilizada para obter a condenação da entidade competente à prática, dentro de determinado prazo, de um acto administrativo ilegalmente omitido ou recusado» (n.º 1) e «Ainda que a prática do acto devido tenha sido expressamente recusada, o objecto do processo é a pretensão do interessado e não o acto de indeferimento, cuja eliminação da ordem jurídica resulta directamente da pronúncia condenatória» (n.º 2).*

*Nesse contexto, o artigo 71.º do CPTA, com a epígrafe “Poderes de pronúncia do tribunal”, prevê que «Ainda que o requerimento apresentado não tenha obtido resposta ou a sua apreciação tenha sido recusada, o tribunal não se limita a devolver a questão ao órgão administrativo competente, anulando ou declarando nulo ou inexistente o eventual acto de indeferimento, mas pronuncia-se sobre a pretensão material do interessado, impondo a prática do acto devido» (n.º 1) e «Quando a emissão do acto pretendido envolva a formulação de valorações próprias do exercício da função administrativa e a apreciação do caso concreto não permita identificar apenas uma solução como legalmente possível, o tribunal não pode determinar o conteúdo do acto a praticar, mas deve explicitar as vinculações a observar pela Administração na emissão do acto devido» (n.º 2).*

*Deste modo, e como ensina MÁRIO AROSO DE ALMEIDA, in “O Novo Regime do Processo nos Tribunais Administrativos”, págs. 218 e 219, o objecto da acção administrativa especial de condenação à prática de acto devido «não se centra no acto negativo – e, portanto, na contestação dos fundamentos em que este se possa ter baseado, por referência ao momento em que foi praticado –, mas*

na pretensão dirigida à prática do acto devido – e, portanto, na questão de saber se, no momento em que ao tribunal cumpre decidir, estão preenchidos os elementos impeditivos, modificativos ou extintivos que lhe possam ser contrapostos.

(...)

Uma consequência de o objecto do processo ser definido deste modo é a de que ele não cristaliza no tempo, por referência ao momento em que o eventual acto de indeferimento tenha sido praticado, sendo por isso, de reconhecer a relevância das eventuais superveniências que sejam juridicamente atendíveis, do ponto de vista do direito aplicável. Com o que se produz uma sentença que, pretendendo efectivamente disciplinar a ulterior conduta das partes não se reporte ao passado, mas ao momento em que vem a ser proferida e, portanto, às circunstâncias de facto e de direito que, nesse momento, devem ser consideradas juridicamente relevantes para a resolução do caso”.

*Entendimento que é secundado por MÁRIO e RODRIGO ESTEVES DE OLIVEIRA, em anotação ao artigo 66.º do “Código de Processo nos Tribunais Administrativos”, Volume I, pág. 415.*

*Em suma, a finalidade deste tipo de acções é a de impor à Administração o dever de praticar um determinado acto administrativo que o autor reputa ter sido ilegalmente omitido ou recusado, visando a condenação da Administração na prolação de um acto que, substituindo aquele que é sindicado, emita pronúncia sobre o caso concreto ou dê satisfação à pretensão deduzida. E, nessa medida, mostra-se desnecessária a dedução de pedido de anulação, de declaração de nulidade ou de inexistência do acto de indeferimento sindicado, porquanto resulta directamente da pronúncia condenatória a eliminação da ordem jurídica desse acto.*

*E, tal como tem sido também explicado pela doutrina e pela jurisprudência, a condenação à prática de acto devido não é necessariamente a condenação à prática de acto administrativo com conteúdo vinculado, já que também é possível a condenação à prática de actos administrativos de conteúdo discricionário, desde que a sua emissão seja devida. Quando a prática do acto ilegalmente recusado ou omitido envolva o exercício de poderes discricionários, o tribunal pode condenar a Administração a praticá-lo, traçando, em maior ou menor medida, o quadro, de facto e de direito, dentro do qual esses poderes discricionários deverão ser exercidos. (Sobre o assunto, MÁRIO AROSO DE ALMEIDA e FERNANDES CADILHA, em “Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos”, págs. 335 e 336)*

*O que significa que estamos em presença de um meio ou processo de plena jurisdição cujo objecto diz respeito à pretensão material do interessado, à relação material controvertida que se constituiu e que remete para o tribunal o dever de analisar e decidir do mérito da pretensão.*

*E porque assim é, o direito à prova é objecto de uma forte tutela neste tipo de acção, devendo o tribunal decidir conforme os factos e as provas que lhe são apresentados dentro das regras processuais, sendo, em princípio, admissíveis todos os meios gerais de prova que as partes ofereçam, dada a aplicação da lei processual civil no que se refere à produção de prova (artigo 90.º, n.º 2 do CPTA), só podendo ser recusada quando exista norma legal que limite ou proíba determinado meio de prova ou quando se julgue que as provas oferecidas são manifestamente impertinentes, inúteis ou desnecessárias em face das questões colocadas – sabido que instrução tem por objecto os factos controvertidos e relevantes para o exame e decisão da causa tendo em conta as várias soluções plausíveis da questão de direito. No caso em apreço, constata-se que o Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais indeferiu o pedido que a Entidade Requerente apresentou, na qualidade de entidade incorporante e ao abrigo do disposto no artigo 69.º do Código do IRC (Na redacção em vigor previamente à produção de efeitos do Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho, que republicou o Código do IRC), no sentido de lhe ser concedida autorização para deduzir aos seus lucros tributáveis os prejuízos fiscais acumulados nos exercícios de 2004 e 2005 pela entidade incorporada “Caixa de Crédito Agrícola Mútuo de B... .., C.R.L.”. Isto porque, segundo o disposto naquele preceito legal «Os prejuízos fiscais das sociedades fundidas podem ser deduzidos dos lucros tributáveis da nova sociedade ou da sociedade incorporante (...) desde que seja concedida autorização pelo Ministro das Finanças, mediante requerimento dos interessados entregue na Direcção-Geral dos Impostos (...)» (n.º 1), estando essa autorização «subordinada à demonstração de que a fusão é realizada por razões económicas válidas, tais como a reestruturação ou racionalização das actividades das sociedades intervenientes, e se insere numa estratégia de redimensionamento e desenvolvimento empresarial de médio ou longo prazo, com efeitos positivos na estrutura produtiva, devendo ser fornecidos, para esse efeito, todos os elementos necessários ou convenientes para o perfeito conhecimento da operação visada, tanto dos seus aspectos jurídicos como económicos» (n.º 2).*

*De acordo com os fundamentos desse acto de recusa, não se verificariam os requisitos que o artigo 69.º do Código do IRC exige para autorizar a pretendida transmissibilidade de prejuízos fiscais, dado que a entidade incorporada «legou para a incorporante um património negativo, o que torna inaplicável qualquer dedução, tendo em conta o constante no Despacho n.º 79/2005-XVII, de 15 de Abril, desta Secretaria de Estado, posteriormente desenvolvido pela Circular n.º 7/2005, de 16 de Maio, em concreto a alínea c) do n.º 1 e fundamentado pelo Parecer n.º 64/2006, do Centro de Estudos Fiscais»,*

«o contributo fornecido pela entidade incorporada no processo de fusão é inteiramente desfavorável para a incorporante, na medida em que a transferência de um património negativo sobrecarrega-a na sua missão de reorganização e de viragem dos resultados futuros», «ainda que se entendesse que a fusão tinha sido realizada por razões económicas válidas, o plano específico de dedução dos prejuízos fiscais, a que alude o n.º 4 do art. 69.º do CIRC iria impedir que a sociedade incorporante deduzisse os prejuízos da sociedade incorporada».

*Em face disso, foi instaurada a presente acção administrativa onde a Requerente pede a anulação do acto por vício de violação de lei, designadamente por errónea interpretação do disposto no artigo 69.º do Código do IRC, na medida em que os motivos indicados para recusar a autorização constituiriam critérios extra-legais e a Administração não teria analisado se se encontravam ou não preenchidos os requisitos legais contidos nesse preceito legal, traduzidos na existência de razões económicas válidas para a operação de fusão e inserção da operação numa estratégia de redimensionamento e desenvolvimento empresarial de médio ou longo prazo com efeitos positivos na estrutura produtiva.*

*E porque insiste na verificação de todos os requisitos previstos naquele preceito legal para que lhe seja concedida a referida autorização – cuja demonstração pretende fazer através da prova que oferece nesta acção – a Requerente finaliza com o pedido de condenação da Entidade Requerida à prática de acto devido, isto é, de acto que lhe autorize a dedução dos prejuízos fiscais da “Caixa de Crédito Agrícola Mutuo de B....., C.R.L.”, ainda que condicionado a um plano específico de dedução.*

*Para o efeito, arrolou prova testemunhal e apresentou abundante prova documental (constituída não só por elementos de prova já oferecidos no procedimento tributário como por novos elementos de prova) com vista a provar, em sede judicial, que a fusão foi praticada por razões económicas válidas, visando potenciar o seu crescimento económico, fundando, assim, a sua pretensão de condenação da Entidade Requerida à prática do ambicionado acto de autorização.*

*E, assim sendo, não podia o Tribunal limitar-se a apreciar a legalidade da decisão proferida pelo Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais com base nos elementos de prova de que este dispunha, uma vez que a Requerente produziu, nesta sede contenciosa, mais prova destinada a fundar a sua pretensão.*

*Como se vislumbra da leitura do acórdão, o Tribunal considerou dispensável todos esses novos elementos de prova porque julgou – erradamente – que apenas lhe cabia aferir se o acto de indeferimento fora ou não proferido dentro da legalidade, descurando o pedido de condenação à prática do acto devido, o qual não se basta com esta apreciação e vai para além da mera tutela da legalidade deste acto administrativo, impondo que o Tribunal analise da legalidade, ou não, da pretensão do interessado, aferida no momento em que é proferida a decisão final da acção administrativa de condenação à prática do acto devido. Deste modo, e sabido que as informações necessárias, tanto para a formação do juízo por parte da Administração Fiscal, como para a formação do juízo pelo tribunal, sobre os intuitos económicos no quadro do regime em causa, são unicamente as constantes no n.º 2 do artigo 69.º do Código do IRC, e que são legalmente vinculados os critérios que devem ser utilizados na apreciação desses intuitos e vantagens económicas da operação (Ainda que se considerem os conceitos jurídico-económicos previstos no artigo 69.º do CIRC como conceitos indeterminados, o certo é que isso não afasta a competência vinculada da Administração no exercício dos poderes de avaliação sobre o intuito ou motivação económica da operação, estando a sua utilização sujeita a controle de legalidade por parte dos tribunais. Cfr., sobre a matéria, CARLOS BAPTISTA LOBO, na Revista FISCALIDADE, n.º 26/27, intitulado, “Neutralidade fiscal das fusões: benefício fiscal ou desagravamento estrutural”, pág. 53), não podemos deixar de concluir que o despacho impugnado, proferido a fls. 242 v.º, no sentido da desnecessidade de produção da prova testemunhal, vedou à parte a oportunidade de produzir prova com vista a demonstrar a motivação económica da operação, isto é, de comprovar a materialidade por si alegada sobre a existência de “razões económicas válidas” para a fusão, privando, mesmo, o tribunal de elementos que podem ser relevantes para a formação de um juízo adequado sobre os intuitos económicos invocados pelo contribuinte e para a apreciação do pedido de condenação da Administração à prática do acto devido.*

*O Tribunal “a quo” poderia ter considerado essa prova irrelevante ou insuficiente, mas não considerá-la, a priori, como desnecessária.*

*Termos em que importa conceder provimento ao recurso interlocutório, ficando, assim, prejudicado o conhecimento do recurso interposto da sentença» (8).*

### 2.2.3 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões, decalcadas do sumário doutrinal do referido acórdão de 18 de Janeiro de 2012:

I - As acções administrativas especiais de condenação à prática do acto devido destinam-se a obter a condenação da entidade competente à prática de um acto administrativo que o autor reputa ter sido

ilegalmente omitido ou recusado, visando a sua condenação na prolação de um acto que, substituindo aquele que é sindicado, emita pronúncia sobre o caso concreto ou dê satisfação à pretensão deduzida, sendo, por isso, desnecessária a dedução de pedido de anulação, declaração de nulidade ou inexistência do acto de indeferimento sindicado, já que da pronúncia condenatória resulta directamente a eliminação desse acto da ordem jurídica.

II - Por isso, o pedido de condenação à prática do acto devido não se basta com a apreciação da legalidade do acto administrativo sindicado, impondo ao Tribunal a análise da legalidade da pretensão do interessado aferida no momento em que é proferida a decisão final da acção.

III - Razão por que o direito à prova é objecto de uma forte tutela neste tipo de acção, devendo o tribunal decidir conforme os factos e as provas que lhe são apresentados dentro das regras processuais, sendo, em princípio, admissíveis todos os meios gerais de prova que as partes ofereçam (dada a aplicação da lei processual civil no que se refere à produção de prova – art. 90.º, n.º 2 do CPTA), só podendo ser recusada quando exista norma legal que limite ou proíba determinado meio de prova ou quando se julgue que as provas oferecidas são manifestamente impertinentes, inúteis ou desnecessárias em face das questões colocadas.

IV - Tendo o SEAF indeferido o pedido que a Requerente lhe apresentou, na qualidade de entidade incorporante numa operação de fusão, no sentido de lhe ser autorizada a dedução dos prejuízos fiscais acumulados pela entidade incorporada, indeferimento que se fundou na falta de verificação dos requisitos que o art. 69.º do CIRC exige para a transmissibilidade desses prejuízos, e tendo a Requerente instaurado acção administrativa especial onde insiste na verificação de todos esses requisitos e pede a condenação do SEAF à prática de acto devido, arrolando prova testemunhal e abundante prova documental com vista a comprovar a materialidade integradora desses requisitos, não podia o Tribunal limitar-se a apreciar a legalidade da decisão administrativa proferida com base nos elementos de prova de que ele dispunha no procedimento administrativo, uma vez que a Requerente produziu, em sede contenciosa, mais prova destinada a fundar a sua pretensão.

V - O despacho interlocutório impugnado, onde o julgador afirma, de forma genérica, a desnecessidade de produção de prova testemunhal ou de quaisquer outras provas, parte do pressuposto (errado) de que lhe cabia somente aferir da legalidade do acto de indeferimento sindicado, descuidando o pedido de condenação à prática do acto devido, o qual não se basta com essa apreciação.

VI - Esse despacho vedou à parte a oportunidade de produzir prova com vista a demonstrar a motivação económica da operação, isto é, a verificação dos requisitos previstos no art. 69.º do CIRC, privando, mesmo, o tribunal de elementos que podem ser relevantes para a formação de um juízo adequado sobre os intuítos económicos invocados e para a apreciação do pedido de condenação da Administração à prática do acto devido.

### 3. DECISÃO

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

a) conceder provimento ao recurso do despacho interlocutório constante de fls. 242 v.º, que se revoga para que se proceda à instrução dos autos com a produção da prova testemunhal oferecida, seguida da legal tramitação processual e oportuna prolação de acórdão;

b) anular, em consequência, todo o processado posterior ao mesmo despacho;

c) não tomar conhecimento do objecto do recurso interposto do acórdão.

Sem custas.

Lisboa, 16 de Janeiro de 2013. — *Francisco Rothes* (relator) — *Fernanda Maçãs* — *Casimiro Gonçalves*.

(<sup>1</sup>) A petição foi endereçada ao Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Castelo Branco, que declarou aquele tribunal incompetente em razão da hierarquia e remeteu o processo ao Tribunal Central Administrativo Sul, que considerou ser o competente.

(<sup>2</sup>) Referimo-nos à versão do CIRC anterior à que lhe foi dada pelo Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho.

(<sup>3</sup>) Porque usamos o itálico na transcrição, as partes que no original estavam em itálico surgem aqui em tipo normal, a fim de se respeitar o destaque que lhes foi concedido pela Recorrente.

(<sup>4</sup>) Idem.

(<sup>5</sup>) Ainda não publicado no jornal oficial, mas disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/200010d5291e441c802579910042f7cb?OpenDocument>.

(<sup>6</sup>) Neste sentido, JORGE LOPES DE SOUSA, Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado, Áreas Editora, 6.ª edição, volume II, anotação 4 ao art. 97.º, pág. 35.

(<sup>7</sup>) Ainda não publicado no jornal oficial, mas disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/200010d5291e441c802579910042f7cb?OpenDocument>.

(<sup>8</sup>) Porque usamos o itálico na transcrição, as partes que no original estavam em itálico surgem aqui em tipo normal, a fim de se respeitar o destaque que lhes foi concedido pela Recorrente.

**Acórdão de 16 de Janeiro de 2013.****Assunto:**

*Oposição à execução fiscal. Apensação. Excepção Dilatória.*

**Sumário:**

- I — Não é legalmente admissível deduzir uma única oposição a várias execuções fiscais que não se encontrem apensadas, constituindo tal situação uma excepção dilatória inominada que determina o indeferimento liminar da petição inicial ou a absolvição da Fazenda Pública da instância, consoante seja verificada em fase liminar ou na sentença.*
- II — No entanto, se houve absolvição da instância, sempre pode o oponente prevalecer-se do disposto no art. 289.º do Código de Processo Civil.*
- III — O tribunal recorrido não pode, ele próprio, proceder à apensação das execuções, já que, pese embora a natureza judicial do processo de execução fiscal (artº 103º, n.º 1 da Lei Geral Tributária) essa decisão de apensação se inscreve na competência do órgão de execução fiscal, a quem cabe ponderar a conveniência ou oportunidade da apensação.*

Processo n.º 292/12-30.

Recorrente: C..... e Outros.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Pedro Delgado.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. A..... e outros, com os sinais dos autos, vieram recorrer para este Supremo Tribunal da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga de 25 de Novembro de 2011, que julgou por verificada a excepção dilatória inominada da oposição por eles deduzidas às execuções fiscais instauradas contra a sociedade “B.....”, e contra si revertidas, para cobrança coerciva de dividas provenientes de IVA e Coimas no montante de € 3.130,24, 1.324,14 e 960,37 respectivamente.

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

«A-) Os recorrentes deduziram oposição quanto aos processos de execução fiscal n.ºs 0400201001048929, 0400200701066013 e 040020101002627, sendo que todas elas resultam dos mesmos factos;

C-) Tais execuções reverteram contra os recorrentes, por ser entendimento da recorrida, que eram estes os seus responsáveis subsidiários;

D-) Todas as execuções fiscais são oriundas da mesma entidade, e que é a B.....;

E-) Todas as execuções em causa decorrem da falta de pagamento de IVA e respectivas coimas;

F-) Em face disso, e tendo em consideração o princípio da economia processual, não tinham os oponentes que deduzir oposições autónomas, para cada uma das execuções;

G-) O tribunal “a quo” pode proceder ele próprio à apensação das execuções, tendo em conta que as mesmas possuem identidade de sujeitos e de objecto e estão na mesma fase processual;

H-) A douda sentença recorrida, violou, entre outras, as normas constantes dos artigos 234º-A, n.º 1, 288º, n.º 1, alínea e), 493º, n.ºs 1 e 2, 495º e 660º, n.º 1 do C.P.C.»

2 – A Fazenda Publica não apresentou contra alegações.

3- Após a admissão do recurso, foi junta aos autos informação do Serviço de Finanças (fls. 80) dando conta que os processos executivos foram extintos contra os oponentes e ora recorrentes C....., D..... e E....., cfr. fls. 80, 85 e 100.

Notificados os referidos oponentes da extinção das execuções, vieram aqueles declarar que deixaram de ter interesse em agir, no que aos respectivos recursos diz respeito, mantendo-se, contudo, relativamente ao oponente A....., cfr. fls. 107.

Assim, face ao exposto, e mantendo-se o interesse no conhecimento do recurso interposto relativamente a A....., prosseguiram os autos apenas para conhecimento deste recurso.

4-O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu doudo parecer no seguinte sentido:

«Recorrente: A.....

Objecto do recurso: decisão declaratória da absolvição da Fazenda Pública da instância em oposição deduzida contra três processos de execução fiscal (cf. relatório fls.57)

FUNDAMENTAÇÃO

1.A dedução de uma única oposição a diversas execuções fiscais não apensadas constitui excepção dilatória inominada que obsta ao conhecimento do mérito da causa e determina o indeferimento liminar

da petição inicial ou a absolvição da instância, consoante a fase em que for detectada (arts.234º-A n.º 1, 288º n.º 1 alínea e), 493º n.ºs 1 e 2 CPC/art.2º alínea e) CPPT; no sentido propugnado acórdãos STA-SCT 26.04.2012 processo n.º 255/12; 25.01.2012 processo n.º 802/11; 14.09.2011 processo n.º 242/11, 9.09.2009 processo n.º 521/09; 5.12.2007 processo n.º 795/07/ na doutrina Jorge Lopes de Sousa Código de Procedimento e de Processo Tributário comentado e anotado 6ª edição 20011 Volume III anotação 12 ao art. 206º pp.543/545)

Sem embargo, o autor pode apresentar novas petições de oposição (contra as execuções fiscais apensadas) no prazo de:

-10 dias, a contar do trânsito em julgado da decisão de indeferimento liminar (arts.234º- A e 476º CPC)

-30 dias, a contar do trânsito em julgado do acórdão que confirme a decisão de absolvição da instância (art.289º n.ºs 1/2 CPC)

considerando-se em ambas as situações as petições apresentadas na data da apresentação em juízo da primeira petição

2.No caso concreto o recorrente dispõe do prazo de 30 dias a contar do trânsito em julgado da decisão de absolvição da instância para apresentação de novas petições de oposição a cada uma das execuções fiscais pendentes em que foi citado como executado.

#### CONCLUSÃO

O recurso não merece provimento.

A decisão impugnada deve ser confirmada.»

5 – Colhidos os vistos legais, cabe decidir.

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

A) A 16.11.2010, foi instaurada a execução fiscal n.º 0400201001048929 (e aps.), contra “B.....”, nipc. ...., a correrem termos no Serviço de Finanças de Fafe, para cobrança coerciva de dívidas provenientes de IVA e acrescidos, no montante de €3.130,24, cfr. fls. 1 a 10 do pef. apenso;

B) A 16.01.2010, foi instaurada a execução fiscal n.º 0400201001002627 (e aps.) contra “B.....”, nipc. ...., a correrem termos no Serviço de Finanças de Fafe, para cobrança coerciva de dívidas provenientes de Coimas e Outros Encargos e acrescidos, no montante de € 1.324,14, cfr. fls. 34 a 39 do pef. apenso;

C) A 22.12.2007, foi instaurada a execução fiscal n.º 0400200701066013 (e aps.) contra “B.....”, nipc. ...., a correrem termos no Serviço de Finanças de Fafe, para cobrança coerciva de dívidas provenientes de Coimas e Outros Encargos e acrescidos, no montante de €960,37, cfr. fls. 71 a 101 do pef. apenso

D) A 10.05.2011, no processo referido em A) foi proferido despacho que determinou a citação dos ora oponentes como responsáveis solidários, cfr. fls. 10 e 11 do pef. apenso;

E) A 23.02.2011, no processo identificado em B) foi proferido despacho que determinou a citação dos ora oponentes como responsáveis solidários cfr. fls. 42 e 43 do pef. apenso;

F) A 23.02.2011, no processo identificado em C) foi proferido despacho que determinou a citação dos ora oponentes como responsáveis solidários cfr. fls. 10 e 11 do pef. apenso;

G) A 2.03.2011, foi a oponente C..... citada para a execução referida em A), cfr. fls. 12 a 15, 28 e 29 do pef.;

H) A 4.03.2011, foi o oponente D..... citado para a execução identificada em A), cfr. fls. 16 a 19 do pef.;

I) A 2.03.2011, foi o oponente E..... citado para a execução identificada em A), cfr. fls. 20 a 23, 30 e 31 do pef.;

J) A 7.03.2011, foi o oponente A..... citado para a execução identificada em A), cfr. fls. 24 a 27 do pef.;

K) A 2.03.2011, foi a oponente C..... citada para a execução referida em B), cfr. fls. 44 a 47, 60 e 61 do pef.

L) A 4.03.2011, foi o oponente D..... citado para a execução identificada em B), cfr. fls. 48 a 51 do pef.;

M) A 2.03.2011, foi o oponente E..... citado para a execução identificada em B), cfr. fls. 52 a 55, 62 e 63 do pef.;

N) A 7.03.2011, foi o oponente A..... citado para a execução identificada em B), cfr. fls. 56 a 60 do pef

O) A 2.03.2011, foi a oponente C..... citada para a execução referida em C), cfr fls. 102 a 105, 118 e 119 do pef.

P) A 4.03.2011, foi o oponente D..... citado para a execução identificada em C), cfr. fls. 106 a 109 do pef.;

Q) A 2.03.2011, foi o oponente E..... citado para a execução identificada em C), cfr. fls. 110 a 113, 120 e 121 do pef.;

R) A 7.03.2011, foi o oponente A..... citado para a execução identificada em C), cfr. fls. 114 a 117 do pef;

S) A 1.04.2011, os Oponentes deduziram a presente oposição aos processos de execução fiscal referidos em A), B) e C), cfr. fls. 6 dos autos.

7. A questão objecto do presente recurso consiste em saber se padece de erro de julgamento a decisão do TAF de Braga a fls. 57/63 dos autos, que julgou improcedente a oposição à execução fiscal deduzida pelo recorrente, por considerar verificada excepção dilatória inominada decorrente de cumulação de pedidos, excepção essa que obsta o conhecimento do mérito da causa e deu lugar absolvição da Fazenda Publica da instância, nos termos do disposto nos artº s 288º n.º 1, alínea e), 493º n.ºs 1 e 2 e o 495º, todos do CPC, aplicáveis ex vi do artº 2º, alínea e) do CPPT.

Contra o assim decidido, insurge-se o recorrente defendendo que a decisão recorrida viola o princípio da economia processual isto porque as diversas execuções fiscais relativamente às quais deduziu oposição, resultam da mesma entidade que operou todas as reversões, com os mesmos fundamentos de facto e de direito, pelo que não se percebe porque razão teria o ora recorrente "... deduzir oposições autónomas, para cada uma das execuções." (cfr. fls. 89 in fine dos autos).

Conclui que o tribunal "a quo" pode proceder ele próprio à apensação das execuções, tendo em conta que as mesmas possuem identidade de sujeitos e de objecto e estão na mesma fase processual.

Por sua vez a sentença recorrida considerou que, não se demonstrando que os processos de execução fiscal a que os oponentes se opõem se encontrem apensados entre si, não é possível a formulação de uma única oposição para as três execuções fiscais. E que a dedução de uma única oposição a diversas execuções fiscais que não estão apensadas constitui, uma razão obstativa do conhecimento do mérito, e por isso, uma excepção dilatória inominada, nos termos do disposto no art.º 493.º do CPC..

Finalmente ponderou-se, também, não ser possível ao tribunal determinar a apensação das execuções fiscais.

#### 7.1

Vejam, pois.

Desde já se adiantará que a sentença que assim decidiu não merece censura e que o recurso não merece provimento.

Com efeito o entendimento acolhido pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga está conforme à jurisprudência consolidada deste Supremo Tribunal Administrativo a qual se vem pronunciando no sentido de que não é legalmente admissível deduzir uma única oposição a várias execuções fiscais que não se encontrem apensadas, constituindo tal situação uma excepção dilatória inominada que determina o indeferimento liminar da petição inicial ou a absolvição da Fazenda Pública da instância, consoante seja verificada em fase liminar ou na sentença. – cf. neste sentido, para além dos todos Acórdãos citados no Parecer do Exmº Procurador-Geral Adjunto, os Acórdãos 867/11, de 21.03.2012 e 840/12 de 28.11.2012, todos in [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

Trata-se de jurisprudência que também aqui se acolhe, por com a respectiva fundamentação concordarmos integralmente, pelo que, para obter uma interpretação e aplicação uniformes do direito (cfr. artº 8º, n.º 3 do CC), nos limitaremos a reproduzir o que sobre tal matéria se disse no Acórdão 802/11 de 25 de Janeiro de 2012, da Secção de Contencioso Tributário, in [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

Como se sublinha naquele aresto e tem vindo a afirmar a doutrina, «conquanto a oposição apresente a fisionomia de uma acção, instaurada pela apresentação duma petição inicial, a verdade é que ela funciona como contestação. O seu fim é impugnar a própria execução fiscal; daí o nome de oposição» (ALFREDO JOSÉ DE SOUSA e JOSÉ DA SILVA PAIXÃO, Código de Processo Tributário Comentado e Anotado, Almedina, 4.ª edição, anotação 2 ao art. 285.º, pág. 603.) e «a oposição à execução fiscal, embora com tramitação processual autónoma relativamente à execução fiscal, funciona na dependência deste como uma contestação à pretensão do exequente» (JORGE LOPES DE SOUSA, ob. cit., volume III, anotação 2 ao art. 203.º, pág. 428, com indicação de jurisprudência.).

Assim, afigura-se-nos insustentável a dedução de uma única oposição contra execuções fiscais que não estejam apensadas. Por certo, ninguém sustentará que possam contestar-se diversas acções que corram separadamente contra o mesmo réu mediante uma única contestação, ainda que instauradas pelo mesmo autor e com idêntica fundamentação.

A dedução de uma única oposição a diversas execuções fiscais que não estão apensadas constitui uma razão obstativa do conhecimento do mérito e, por isso, uma excepção dilatória (A excepção dilatória, segundo MANUEL DE ANDRADE, Noções Elementares de Processo Civil, 1979, pág. 129, consiste na «arguição de quaisquer irregularidades ou vícios de natureza processual que faz obstáculo - se não for sanada, quando a lei o consinta - à apreciação do mérito da causa (bem ou mal fundado na pretensão do autor; procedência ou improcedência da acção) no processo de que se trata ou pelo tribunal onde ela foi proposta»), nos termos do art. 493.º, n.ºs 1 e 2, do CPC; excepção dilatória inominada, porque não consta do elenco meramente exemplificativo do art. 494.º do mesmo Código. Essa excepção, porque evidente, se detectada na fase liminar, determina o indeferimento liminar da oposição, nos termos do art. 234.º-A, n.º 1, sem prejuízo do recurso à faculdade concedida pelo art. 476.º, ambos do CPC.

Se não detectada liminarmente, a excepção dilatória deve ser conhecida na sentença, dando origem à absolvição da instância, nos termos do disposto nos arts. 288.º, n.º 1, alínea e), 493.º, n.ºs 1 e 2, 495.º e 660.º, n.º 1, do CPC, sempre sem prejuízo da faculdade concedida pelo art. 289.º, n.º 2, do mesmo Código (Cfr. JORGE LOPES DE SOUSA, ob. cit., volume III, anotação 12 ao art. 206.º, págs. 543 a 545, que considera juridicamente adequadas estas soluções).

É certo que nem sempre a verificação de uma excepção dilatória deverá conduzir à decisão de absolvição da instância, atento o disposto no art. 288.º, n.º 3, do CPC, preceito introduzido pela reforma de 1995/1996 (Decretos-Lei n.º 329-A/95, de 12 de Dezembro, e n.º 180/96, de 25 de Setembro.) e que dispõe: «As excepções dilatórias só subsistem enquanto a respectiva falta ou irregularidade não for sanada, nos termos do n.º 2 do artigo 265.º; ainda que subsistam, não terá lugar a absolvição da instância quando, destinando-se a tutelar o interesse de uma das partes, nenhum outro motivo obste, no momento da apreciação da excepção, a que se conheça do mérito da causa e a decisão deve ser integralmente favorável a essa parte».

Trata-se de «um regime francamente inovador», que surge por razões de «economia processual decorrentes da necessária prevalência das decisões de fundo sobre as de mera forma – ultrapassando os obstáculos a uma verdadeira composição do litígio, fundados numa visão puramente lógico-conceptualista do processo» (Cf. o Preâmbulo do Decreto-Lei n.º 180/96, de 25 de Setembro.). Significa isto que, por força do citado art. 288.º, n.º 3, do CPC, aplicável subsidiariamente ao processo judicial tributário (cf. art. 2.º, alínea e), do CPPT), a verificação de uma excepção dilatória não suprida não conduz inexoravelmente à absolvição da instância: se o pressuposto processual em causa se destinar à tutela do interesse de uma das partes, desde que se não verifique qualquer outra circunstância impeditiva do conhecimento do mérito e se a decisão a proferir dever ser inteiramente favorável à parte em cujo interesse o pressuposto foi estabelecido, o juiz poderá, no momento da apreciação da excepção, conhecer do mérito da causa. Visa-se, assim, assegurar a prevalência dos critérios de justiça material sobre os critérios de justiça formal, tendo sempre presentes também razões de economia processual. Impõe-se, pois, indagar dos interesses que a referida excepção dilatória inominada visa tutelar.

A generalidade dos pressupostos processuais visa acautelar os interesses das partes, ou seja, assegurar que a parte possa defender convenientemente os seus interesses em juízo (quando autor) e não seja indevidamente incomodada com a propositura de acções inúteis ou destituídas de objecto (quando réu). É para estas situações que o art. 288.º, n.º 3, 2.ª parte, do CPC, estipula que, ainda que a excepção dilatória subsista, não deverá ser proferida a absolvição da instância quando, destinando-se o pressuposto em falta a tutelar o interesse de uma das partes, nenhum outro motivo obste, no momento da sua apreciação, a que se conheça do mérito da causa e a decisão possa ser integralmente favorável a essa parte. Mas os pressupostos processuais podem ter como escopo acautelar, não o interesse das partes, mas o interesse público da boa administração da justiça, e, neste caso, já não pode funcionar o princípio da sanção contido no n.º 3 do art. 288.º do CPC.

No caso sub judice, a exigência de que seja deduzida uma oposição relativamente a cada execução fiscal que não esteja apensada, não visa tutelar o interesse das partes, designadamente o do oponente; visa, isso sim, assegurar o interesse público da boa administração da justiça, sabido que se pode tornar inviável para o tribunal apreciar uma contestação a diversas execuções que não estão apensadas e que até podem estar em fase processuais completamente distintas, eventualmente, até em serviços de finanças diferentes, bem como lhe será impossível, a final, dar cumprimento ao disposto no art. 213.º do CPPT, que prescreve que a oposição, quando terminada, deverá ser apensada ao processo de execução fiscal.»

Acresce referir que, ao invés do que se sugere nas alegações de recurso, o tribunal recorrido não pode, ele próprio, proceder à apensação das execuções, já que, pese embora a natureza judicial do processo de execução fiscal (art.º 103º, n.º 1 da Lei Geral Tributária) essa decisão de apensação se inscreve na competência do órgão de execução fiscal.

Com efeito os actos de natureza não jurisdicional, nomeadamente os actos de apensação de execuções (art.º 179º do Código de Procedimento e Processo Tributário) praticados no processo de execução fiscal, que não sejam incluídos no elenco do art.º 151º do Código de Procedimento e Processo Tributário são da competência do órgão de execução fiscal.

A ele cabe ponderar a conveniência ou oportunidade da apensação, sendo que poderá não a efectuar quando ela se mostrar inconveniente por prejudicar o cumprimento de formalidades especiais ou, por qualquer outro motivo, houver possibilidade de comprometer a eficácia da execução (art.º 179º, n.º 3 do Código de Procedimento e Processo Tributário).

E ao tribunal caberá, nesta matéria, uma função meramente fiscalizadora, não lhe competindo substituir-se ao órgão de execução fiscal na prática de actos não jurisdicionais no âmbito do processo de execução fiscal.

Improcederá, assim, também nesta parte, a argumentação do recorrente.

Finalmente se dirá que os interesses legítimos do oponente não estão desprotegidos: sempre o mesmo poderá fazer uso da possibilidade de deduzir oposições autónomas contra as execuções, no



prazo de 30 dias, contados desde o trânsito em julgado desta decisão (artº 289º do Código de Processo Civil).

Neste contexto, forçoso é concluir que a decisão recorrida fez uma correcta interpretação e aplicação da lei e deve, por isso, ser confirmada.

8. Decisão:

Termos em que, face ao exposto, acordam o juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso e confirmar a sentença recorrida.

Custas pela recorrente

Lisboa, 16 de Janeiro de 2013. — *Pedro Delgado* (relator) — *Valente Torrão* — *Ascensão Lopes*.

## Acórdão de 16 de Janeiro de 2013.

### Assunto:

*Coima. Oposição. Erro na forma de processo. Responsabilidade subsidiária.*

### Sumário:

- I — Admitindo-se que o legislador, ao aditar (pela Lei n.º 3-B/2010, de 28/4) a alínea c) do n.º 1 do art. 148º do CPPT, interveio para, inovatoriamente, resolver questão de direito cuja solução era controversa no domínio do CPPT é de concluir que, após tal aditamento, o processo de execução fiscal é meio processual idóneo para cobrança das dívidas emergentes de responsabilidade civil do gestor pelo não pagamento das coimas em que a respectiva empresa foi condenada, sendo a oposição à execução fiscal o meio processual adequado para o responsável subsidiário apresentar a sua defesa e devendo ser aplicadas nesse processo as soluções processuais que visam a protecção dos direitos dos arguidos, designadamente a possibilidade de conhecer oficiosamente de todas as questões relevantes, sem qualquer limitação pelo pedido e causa de pedir invocados.*
- II — O art. 8º do RGIT não consagra qualquer presunção de culpa e, por isso, recai sobre a AT a demonstração da culpa pela insuficiência do património social (cfr. art. 342º, n.º 1, do CC).*

Processo n.º 312/12-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A.....

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

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

### RELATÓRIO

1.1. A Fazenda Pública recorre da sentença que, proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel, julgou procedente a oposição deduzida por A....., com os demais sinais dos autos, à execução fiscal n.º 1880-2006/01007815 e apensos, originariamente instaurada contra a sociedade B....., Lda., por dívidas relativas a coimas no valor global de 42.679,66 Euros e contra aquele revertida.

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

A. O legislador, após a entrada em vigor da Lei 3-B/2010 de 28 de Abril, que introduziu a referida alínea c) do n.º 1 do art. 148º do CPPT, e atendendo à ratio legis,

B. consagrou a legitimidade da cobrança em processo de execução fiscal, do quantum determinado, atinente à responsabilidade subsidiária plasmada no art. 8º do RGIT,

C. quando interpretado no sentido de que consagra uma responsabilidade pelas coimas que se efectiva pelo mecanismo da reversão da execução fiscal, contra gerentes ou administradores da sociedade devedora,

D. responsabilidade de natureza civil extracontratual dos devedores subsidiários.

E. Não tendo sido aquilatado pela M.ma Juíza a quo a inaplicabilidade do preceito em crise tout court, não faz parte do objecto do presente recurso essa mera hipótese académica que não perfilhamos, apenas a sua inaplicabilidade temporal ao caso sub judice.

F. Tratando-se de norma de procedimento e processo, que tem uma função instrumental, regulando a forma de tramitar o sub-procedimento de reversão da execução fiscal inserido nesta última forma de processo, deve ter lugar a sua aplicação imediata após a sua entrada em vigor no ordenamento jurídico, conforme resulta do art. 12º, n.º 3, da LGT.

G. Esta asserção, concatenada com o entendimento perfilhado pela Fazenda Pública, sobre o thema decidendum, que o acto determinante para se aferir da legalidade/competência da exigibilidade das dívidas em análise, emergentes de responsabilidade civil extracontratual, através de processo de execução fiscal, é a data do despacho de reversão,

H. e não a data da instauração dos processos executivos ao devedor originário,

I. determinam a conclusão de que, à data do despacho de reversão em análise a nova redacção do n.º 1 do art. 148º do CPPT, nomeadamente a nova alínea c) já se encontrava em vigor no nosso ordenamento jurídico,

J. legalmente vinculando a sua aplicabilidade por parte do OEF ao caso sub judice,

K. não havendo obstáculo normativo adjectivo que pudesse obstar à reversão ao tempo em que esta foi concretizada.

L. Termos em que deverá o presente recurso ser julgado procedente, revogando-se a decisão judicial recorrida por padecer a mesma de um erro de julgamento de direito,

M. quanto à aplicação no tempo do aresto ínsito na nova redacção do art. 148º, n.º 1 do CPPT, mormente da nova alínea c), após a entrada em vigor da Lei 3-B/2010 de 28 de Abril.

Termina pedindo o provimento do recurso e a revogação da douta sentença recorrida.

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

1- Etriba a douta sentença do Tribunal “a quo” a procedência da oposição à execução na resposta, negativa que atribui à questão que se impõe de saber se o recorrido é, ou não, responsável subsidiário relativamente à sociedade devedora originária por dívidas por coimas.

2- Relativamente à análise das dívidas enunciadas - as dívidas por coimas - é largamente dominante a jurisprudência, designadamente do Supremo Tribunal Administrativo, que entende que no caso da responsabilidade subsidiária em matéria contra-ordenacional, não existe um qualquer processo autónomo em que seja apreciada a culpa do administrador ou gerente, mas tão somente, um processo em que se imputam automaticamente as dívidas aos administradores e gerentes, de tal sorte que os administradores e gerentes são condenados, em substância, a pagar o valor correspondente à coima aplicada a outrem, ou seja, a cumprir uma pena, ainda que contra-ordenacional, em nome de outra pessoa;

3- Assim, e atento o disposto no n.º 3, do art. 30º da CRP “a responsabilidade penal é insusceptível de transmissão” encontrando, esta intransmissibilidade da responsabilidade penal justificação no carácter individual desta e nos fins específicos que justificam a aplicação de sanções: exclusivamente a prevenção geral e especial e nunca a obtenção de receitas.

4- Aliás, ainda que se entendesse tratar-se de responsabilidade civil, não se vislumbra como poderia uma tal responsabilidade ser apurada em processo de reversão, uma vez que a responsabilidade civil é uma responsabilidade própria do agente e não subsidiária, pelo que a Fazenda Nacional sempre deveria intentar a acção competente para ser ressarcida dos danos que esse agente, em nome próprio, lhe tenha provocado;

5- Acresce, ainda, e segundo o entendimento do STA, que aquando da reversão existe uma presunção legal de que a falta de pagamento é imputável aos gerentes e administradores, não lhe sendo possível “contraditar eficazmente os elementos trazidos pela acusação”, sendo que o único meio processual de defesa que gerentes e administradores têm à sua disposição em caso de reversão fiscal é a oposição à execução, meio esse que não lhes permite a discussão da legalidade da coima, ou seja o gerente ou administrador estão, em termos práticos, impossibilitados de discutir se a coima era ou não devida pela empresa;

6- Do que resulta que o art. 23º da LGT apenas tem aplicação quanto à responsabilidade tributária, a qual, não compreende multas e coimas, atada que aplicadas em consequência da prática de infracções tributárias.

7- Relativamente às dívidas por coimas, e subscrevendo o entendimento de Lopes de Sousa, in CPPT, Anotado, na nota ao art. 176º, é necessário que essa dívida seja declarada em processo contra-ordenacional dirigido contra o gerente da sociedade executada, (comprovando-se, acrescentamos, a responsabilidade subsidiária do aqui Recorrido) em que lhe sejam assegurados os direitos de audiência e defesa constitucionalmente garantidos -, art. 32º, n.º 1 da CRP.

8- Verificando-se a ausência de tal declaração, existe, para além do mais, impossibilidade legal de responsabilização e de reversão.

9- Na verdade, sendo a responsabilidade dos devedores subsidiários pelas dívidas por coimas da sociedade originária devedora, uma responsabilidade de natureza civil extracontratual e não uma responsabilidade pelo pagamento de coimas, a cobrança destas dívidas de responsabilidade civil não figura entre as dívidas que podem ser cobradas através do processo de execução fiscal, uma vez que tal cobrança não está prevista no art. 148º CPPT (VIDE Ac. do STA de 1-7-2009, processo n.º 31/08, e de 14-4-2010, processo n.º 64/10).

10- Nem se diga que o aditamento da alínea c) ao n.º 1 daquele art. 148º, efectuado pela Lei n.º 3-B/2010, de 18 de Abril, vem alterar esta situação, uma vez que, naquela alínea e), e s.m.o., se prevê que sejam cobradas dívidas de coimas e sanções pecuniárias e não de responsabilidade civil.

11- Com efeito, e transcrevendo-se na íntegra a mais recente jurisprudência deste STA (VIDE Ac. de 23-2-2012, processo 01147/09), a qual se subscreve na íntegra (“O que se prevê no art. 8º, n.º 1 do, do RGIT, na interpretação adoptada pelo Tribunal Constitucional, é o contrário do que se prevê nesta alínea c) do n.º 1 do art. 148º do CPPT, isto é, responsabilidade civil decorrente de coimas e sanções pecuniárias e não coimas e sanções pecuniárias decorrentes de responsabilidade civil que é o que se refere naquela alínea c)... pelo que se mantém a situação acima referida de inexistência de norma que preveja a cobrança de dívidas de responsabilidade civil através de processo de execução fiscal.

12- Por isso, independentemente da constitucionalidade ou não de tal regime de reversão da execução fiscal, à face do n.º 10 do art. 32º da CRP, quanto a responsabilidade por coimas, é de entender que a lei ordinária não prevê tal possibilidade...”).

13- Por todo o exposto, é inadmissível a reversão da execução fiscal por dívidas de responsabilidade subsidiária derivada de coimas.

Termina pedindo que seja negado provimento do recurso e, conseqüente, seja confirmada a sentença recorrida.

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

«Objecto do recurso: sentença declaratória da procedência da oposição deduzida no processo de execução fiscal n.º 1880-2006/01007815 (SF Sto. Tirso).

#### FUNDAMENTAÇÃO

1. O acórdão Plenário Tribunal Constitucional n.º 437/2001, 23.01.2011 (disponível em [www.tribunalconstitucional.pt](http://www.tribunalconstitucional.pt)) pondo termo a prolongada controvérsia jurídica pronunciou-se no sentido de não julgar inconstitucional o artigo 8º, n.º 1, alíneas a) e b) do RGIT, quando interpretado no sentido de que consagra uma responsabilidade pelas coimas que se efectiva pelo mecanismo da reversão da execução fiscal, contra gerentes ou administradores da sociedade devedora.

2. Após o aditamento ao art. 148º n.º 1 CPPT introduzido pela Lei n.º 3-B/2010, 28 Abril o processo de execução fiscal foi consagrado como meio processual adequado à cobrança coerciva da indemnização radicada em responsabilidade civil subsidiária pelas coimas aplicadas às sociedades.

A argumentação expendida no recente acórdão STA-SCT 23.12.2012 processo n.º 1047/09 para recusar a aplicação da norma constante do art. 148º n.º 1 alínea c) CPPT no caso de responsabilidade civil extracontratual é inconvincente pelos motivos que se enunciam:

a) o aditamento normativo resultou do propósito de colmatar lacuna do CPPT quanto à inexistência de meio processual adequado à cobrança coerciva de dívidas resultantes de responsabilidade civil determinada nos termos do RGIT, evidenciada em anterior jurisprudência do STA (acórdãos STA.-SCT 1.07.2009 processo n.º 31/08; 14.04.2010 processo n.º 64/10);

b) uma formulação infeliz da norma (confundindo responsabilidade civil decorrente de coima e outras sanções acessórias com coimas e outras sanções acessórias decorrentes de responsabilidade civil) é insuficiente para sustentar um entendimento que ignora manifestamente a intenção do legislador ao estabelecer o preceito, esvaziando-o de efeito útil;

c) não se vislumbra norma ou princípio constitucional que possa ser violado pelo regime de reversão da execução fiscal aplicado a dívidas de responsabilidade civil, na medida em que ao responsável subsidiário:

- é assegurado o direito de audiência antes do despacho de reversão (art. 23º n.º 4 LGT)

- tem possibilidade de deduzir oposição onde discuta os fundamentos da responsabilidade subsidiária, designadamente a sua culpa na situação de insuficiência do património da sociedade para pagamento das coimas aplicadas (arts. 151º n.º 1 e 204º n.º 1 alínea b) CPPT).

d) é irrelevante a impossibilidade de discussão da legalidade da coima na oposição porque a sociedade devedora originária teve possibilidade de fazê-lo no processo de contra-ordenação fiscal e a dívida exequenda após a reversão não corresponde à coima, antes a indemnização por responsabilidade civil (embora de montante idêntico à coima).

3. A responsabilidade subsidiária efectiva-se por reversão do processo de execução fiscal (art. 23º n.º 1 LGT).

A reversão opera a modificação subjectiva da instância executiva, a qual prossegue contra o revertido, em consequência de fundada insuficiência de bens penhoráveis do devedor principal e dos responsáveis solidários (art. 23º n.º 2 LGT).

No caso concreto o processo de execução fiscal é o meio processual adequado à cobrança coerciva da dívida, porque:

a) a norma constante do art. 148º n.º 1 alínea c) CPPT é de natureza processual, sendo de aplicação imediata (art. 2º n.º 3 LGT);

b) na data em que a norma citada entrou em vigor já se tinha operado a modificação subjectiva da instância executiva mediante despacho de reversão proferido em 9.02.2011 (informação fls. 42/44; doc. fls. 90);

4. Por inexistência de fixação de matéria de facto o STA, na qualidade de tribunal de revista está impedido de apreciar, em substituição, a questão da legalidade dos pressupostos da responsabilidade civil subsidiária, prejudicada pela solução da questão do erro na forma de processo (arts. 715º n.º 2 e 729º n.º 1 CPC/art.2º alínea e) CPPT).

CONCLUSÃO: O recurso merece provimento.

A sentença impugnada deve ser revogada e substituída por acórdão com o seguinte dispositivo:

- declaração do processo de execução fiscal como meio processual adequado à cobrança coerciva da dívida exequenda, resultante de responsabilidade civil extracontratual;

- devolução do processo ao tribunal recorrido para apreciação da questão prejudicada da legalidade dos pressupostos da responsabilidade civil subsidiária».

1.5. Na Petição Inicial o oponente/recorrido invocou, como fundamentos da respectiva oposição, a sua ilegitimidade, pelo não exercício da gerência de facto e por falta de culpa na insuficiência do património da devedora originária, bem como a ilegalidade da reversão, por se tratar de dívidas relativas a coimas e perante alegada inconstitucionalidade do art. 8º do RGIT.

Apreciando desde logo esta última questão, que considerou prévia ao conhecimento das demais (a de saber se o oponente pode ser responsabilizado pelas dívidas da executada originária, que resultam de processos de contra-ordenação fiscal) a sentença concluiu pela procedência de tal questão e, consequentemente, também pela procedência da oposição, julgando, consequentemente, prejudicada a apreciação das restantes questões.

1.6. Face ao entendimento manifestado no acórdão de fls. 183/191, e notificadas que foram, entretanto, na sequência do acórdão proferido a fls. 225/228, as partes para se pronunciarem, nos termos e para os efeitos do disposto nos nºs. 2 e 3 do art. 715º do CPC, apenas a recorrente veio pronunciar-se, alegando, além do mais, o seguinte:

*«2. Cumpre antes de mais, salientar que, se mantém o invocado em sede de contestação, onde se sustentou que de acordo com a certidão de registo comercial junta aos autos a sociedade se obrigava com a assinatura conjunta de dois gerentes.*

*3. Além de que, o Órgão de execução Fiscal informou que o ora oponente auferiu rendimentos da empresa devedora originária como membro de órgão estatutário (MOE), conforme elementos que obteve junto da segurança social (cfr. fls 98 a 100 dos Autos).*

*4. Inclusivamente efectuou descontos e declarou-os como membro de órgão estatutário de 01/01/2003 até 15/09/2005.*

*5. Veja-se o documento junto a fls. 116 dos autos, onde se pode verificar que, apesar do ora oponente atribuir ao outro sócio a gerência da sociedade, certo é que se comprova que auferia remuneração superior à do outro gerente.*

*6. Razão pela qual, se comprova que tendo auferido como tal, e obrigando-se a sociedade com duas assinaturas, o oponente não consegue provar que não exerceu a gerência da sociedade.*

*7. De facto, os actos de gestão, que vinculam a sociedade, não poderiam ser praticados apenas por um dos sócios gerentes, se o próprio título constitutivo da sociedade que determina que a mesma se obriga com duas assinaturas.*

*8. Claro está, que não é possível afastar do gerente, neste caso, toda e qualquer responsabilidade no exercício da gerência só porque o ora oponente afirma que era o Sr. C..... que exercia a gerência.*

*9. Acresce que havendo mais do que um gerente é perfeitamente aceitável que os actos de gerência estejam divididos consoante as áreas, daí o ora oponente referir alguns exemplos de actos que não praticava.*

*10. O que não significa, que não praticasse quaisquer actos de gerência, desde logo porque estatutariamente estava habilitado para o fazer.*

*11. Sendo que os gerentes ao desenvolverem a actividade da empresa, têm o dever de a administrar de modo a que ela subsista, de modo a ser produtiva e a evitar que o património social seja suficiente para a satisfação das dívidas da sociedade.*

*12. Ora, de acordo com a interpretação feita pela doutrina e jurisprudência do conceito de gerência que se pode extrair do CSC, devemos considerar actos de gerência aqueles “que os gerentes praticam de disposição ou de administração, de acordo com o objecto social da sociedade, em nome e representação desta, vinculando-a perante terceiros”.*

13. *Tal como se salientou e bem em sede de contestação, a lei não exige que os gerentes para que sejam responsabilizados pelas dívidas da sociedade, exerçam uma administração continuada, apenas exigindo que eles pratiquem actos vinculativos da sociedade, exercendo desse modo a gerência de facto.*

14. *Por outro lado o legislador fiscal limita-se a relevar apenas o cargo de gerente, sem entrar em linha de conta se este abarca a totalidade da capacidade jurídica da sociedade ou apenas de certa parcela, quando a gerência é exercida por vários gerentes, estando quanto a esse aspecto arredada qualquer restrição da obrigação de responsabilidade.*

15. *Assim, o ora oponente não provou que não exerceu a gerência de facto da sociedade devedora originária, tal como está demonstrado nos autos, nos períodos a que respeitam as dívidas, pelo que é responsável pela insuficiência patrimonial da sociedade para pagamento das dívidas, sendo pelo exposto, parte legítima no processo.»*

1.7. Correram os Visto legais e cabe deliberar.

#### **FUNDAMENTOS**

2. Como se disse, a sentença recorrida apreciou desde logo a questão (que considerou prévia ao conhecimento das demais) de saber se o oponente pode ser responsabilizado pelas dívidas da executada originária, que resultam de processos de contra-ordenação fiscal, tendo concluído pela procedência de tal questão e, conseqüentemente, também pela procedência da oposição.

Para tanto, e embora sem autonomamente especificar matéria de facto, considerou que a dívida exequenda decorre de coimas aplicadas à sociedade originariamente executada, no processo de execução fiscal n.º 1880-2006/01007815 (SF Sto. Tirso) e o processo de execução fiscal foi instaurado em data anterior à da entrada em vigor da Lei 3-B/2010, de 28/4, que deu nova redacção ao art.148º, n.º 1, alínea c) do CPPT.

E também constam nos autos cópias dos termos do processo de execução (fls. 41 a 101), nomeadamente das certidões da dívida exequenda (fls. 45 a 77) do despacho e respectiva notificação para audição prévia do oponente e do despacho de reversão contra o oponente (proferido em 9/2/2011) e respectiva citação.

E a sentença mais considerou o seguinte:

- No seguimento da mais recente jurisprudência do Tribunal Constitucional, é de considerar que não são inconstitucionais as normas das als. a) e b) do n.º 1 do art. 8º do RGIT, na parte que se refere à responsabilidade civil subsidiária dos administradores e gerentes por coimas aplicadas a pessoas colectivas em processo de contra-ordenação, pois que o que ali se prevê «é uma forma de responsabilidade civil subsidiária dos administradores e gerentes que resulta do facto culposo que lhes é imputável de terem gerado uma situação de insuficiência patrimonial da empresa que tinha sido causadora do não pagamento da dívida ou da Coima que era devida ou de não terem procedido a esse pagamento quando a sociedade ou pessoa colectiva foi notificada para esse efeito ainda durante o período de exercício do seu cargo» e «o que está em causa não é, por conseguinte, a mera transmissão de uma responsabilidade contra-ordenacional que era originariamente imputável à sociedade, mas antes a imposição de um dever indemnizatório, que deriva do facto ilícito e culposo que é praticado pelo administrador ou gerente e que constitui causa adequada do dano que resulta para a administração tributária da não satisfação da receita em que se traduzia o pagamento da multa ou coima que eram devidas...», não sendo, assim, «a sanção aplicada pelo ilícito contra-ordenacional que se transmite, mas a responsabilidade culposa pela frustração da satisfação do crédito correspondente que se efectiva contra o gerente que, incumprindo deveres funcionais, não providenciou no sentido de que a sociedade efectuasse o pagamento da coima em que estava definitivamente condenada e deixou criar uma situação em que o património desta se tomou insuficiente para assegurar a cobrança coerciva».

- Todavia, «o processo de execução fiscal não é o meio processual adequado para a cobrança de dívidas emergentes de responsabilidade civil extracontratual nem é possível a reversão da execução para cobrança de dívidas não tributárias com esse fundamento», acrescentando que a possibilidade de cobrança coerciva de Coimas decorrentes de responsabilidade civil determinada nos termos do Regime Geral das Infracções Tributárias só passou a ser admissível pela entrada em vigor da Lei 3-B/2010 de 28 de Abril, que deu nova redacção ao art.148º, n.º 1, alínea c) do CPPT e sendo que os processos de execução fiscal foram instaurados em data anterior à da entrada em vigor daquele diploma legal, pelo que a reversão não podia ter ocorrido.

3.1. Discordando, a recorrente Fazenda Pública sustenta que:

- após a entrada em vigor da Lei 3-B/2010, de 28/4, que introduziu a alínea c) do n.º 1 do art. 148º do CPPT, ficou consagrada a legitimidade da cobrança em processo de execução fiscal, do quantum determinado, atinente à responsabilidade subsidiária plasmada no art. 8º do RGIT, quando interpretado no sentido de que consagra uma responsabilidade pelas coimas que se efectiva pelo mecanismo da reversão da execução fiscal, contra gerentes ou administradores da sociedade devedora, responsabilidade de natureza civil extracontratual dos devedores subsidiários e que, no caso dos autos;

- Tratando-se de norma de procedimento e processo, que tem uma função instrumental, regulando a forma de tramitar o sub-procedimento de reversão da execução fiscal inserido nesta última forma de processo, deve ter lugar a sua aplicação imediata após a sua entrada em vigor no ordenamento jurídico, conforme resulta do art. 12º, n.º 3, da LGT.

- O acto determinante para se aferir da legalidade da exigibilidade das dívidas em análise, emergentes de responsabilidade civil extracontratual, através de processo de execução fiscal, é a data do despacho de reversão e não a data da instauração dos processos executivos ao devedor originário;

- Porque à data do despacho de reversão já se encontrava em vigor a nova redacção do n.º 1 do art. 148º do CPPT, não há obstáculo normativo adjectivo que obste à reversão ao tempo em que esta foi concretizada.

3.2. Por outro lado, na pronúncia a que se refere o n.º 3 do art. 715º do CPC, a Fazenda Pública veio, em síntese, e no que respeita à questão da legitimidade do oponente, alegar que, de acordo com a certidão de registo comercial, a sociedade se obrigava com a assinatura conjunta de dois gerentes, além de que, o OEF informou que o oponente auferiu rendimentos da empresa devedora originária como membro de órgão estatutário (MOE), conforme elementos que obteve junto da segurança social (cfr. fls 98 a 100 dos autos), bem como efectuou descontos e os declarou como membro de órgão estatutário de 1/1/2003 até 15/9/2005, razão pela qual se comprova que, tendo auferido como tal e obrigando-se a sociedade com duas assinaturas, o oponente não consegue provar que não exerceu a gerência da sociedade, ou seja, o oponente não provou que não exerceu a gerência de facto da sociedade devedora originária nos períodos a que respeitam as dívidas, pelo que é responsável pela insuficiência patrimonial da sociedade para pagamento das dívidas.

Vejamos.

4.1. A questão primeira suscitada pela recorrente reconduz-se, no essencial, à da admissibilidade da efectivação da responsabilidade subsidiária por coimas através de processo de execução fiscal e do respectivo instituto da reversão.

Como refere o MP, o acórdão do Plenário do Tribunal Constitucional, n.º 437/2001, de 23/1/2011, pondo termo a prolongada controvérsia jurídica, pronunciou-se no sentido de não julgar inconstitucional as als. a) e b) do n.º 1 do art. 8º do RGIT, quando interpretado no sentido de que consagra uma responsabilidade pelas coimas que se efectiva pelo mecanismo da reversão da execução fiscal, contra gerentes ou administradores da sociedade devedora.

Mas, ainda assim, na jurisprudência do STA argumentava-se que, pese embora a jurisprudência do Tribunal Constitucional – que atribui a essa responsabilidade uma natureza civilística, caracterizando-a como responsabilidade civil extracontratual – haveria de concluir-se que a cobrança dessas dívidas não está legalmente prevista através de processo de execução fiscal, designadamente através do mecanismo da reversão da execução, independentemente, até, do aditamento da alínea c) do n.º 1 do art. 148º do CPPT (introduzida pela Lei n.º 3-B/2010, de 28/4), segundo a qual o processo de execução fiscal foi consagrado como meio processual adequado à cobrança coerciva da indemnização radicada em responsabilidade civil subsidiária pelas coimas aplicadas às sociedades.

Salientava-se, com efeito, que apesar do aditamento da referida, não é *«possível perceber o que se quer dizer naquela alínea c) ao fazer-se referência a “coimas e outras sanções pecuniárias decorrentes da responsabilidade civil determinada nos termos do Regime Geral das Infracções Tributárias”, pois no RGIT não se prevê qualquer situação em que de responsabilidade civil decorram coimas ou sanções pecuniárias nem é imaginável que de responsabilidade civil possa emergir não um dever de indemnização, mas coimas e sanções acessórias. O que se prevê no art. 8º, n.º 1, do RGIT, na interpretação adoptada pelo Tribunal Constitucional, é o contrário do que se prevê nesta alínea c) do n.º 1 do art. 148º do CPPT, isto é, responsabilidade civil decorrente de coimas e sanções pecuniárias e não coimas e sanções pecuniárias decorrentes de responsabilidade civil que é o que se refere naquela alínea c)»*. E, ainda, que nesta alínea c) não se prevê *«que sejam cobradas dívidas de coimas e sanções pecuniárias e não de responsabilidade civil, pelo que se mantém a situação acima referida de inexistência de norma que preveja a cobrança de dívidas de responsabilidade civil através de processo de execução fiscal»* e que, por isso, *«independentemente da constitucionalidade ou não de tal regime de reversão da execução fiscal, à face do n.º 10 do art. 32º da CRP, quanto a responsabilidade por coimas, é de entender que a lei ordinária não prevê tal possibilidade, pelo que fica prejudicado o conhecimento de tal questão de constitucionalidade»* – cfr. entre outros, os acs. proferidos em 23/2/2012 e 19/4/2012, nos procs. n.º 1147/09 e n.º 01216/09, aquele primeiro referenciado, aliás, nas contra-alegações do recorrido. (1)

4.2. Considerando, porém, toda a argumentação em confronto (incluindo a constante do recente ac. desta secção do STA, de 11/7/2012, rec. n.º 824/11), e repensando esta vertente da questão, afigura-se-nos, que tendo aquele aditamento normativo (a alínea c) do n.º 1 do art. 148º do CPPT) resultado do propósito de o legislador colmatar a lacuna do CPPT quanto à inexistência de meio processual adequado à cobrança coerciva de dívidas resultantes de responsabilidade civil determinada nos termos do RGIT, a porventura menos correcta formulação da norma (confundindo responsabilidade civil decorrente de coima e outras sanções acessórias com coimas e outras sanções acessórias decorrentes de

responsabilidade civil) não será suficiente para sustentar um entendimento que não releve tal intenção do legislador e esvazie de efeito útil tal preceito.

Até porque o que se prevê nas mencionadas als. a) e b) do n.º 1 do art. 8º do RGIT é uma forma de responsabilidade civil subsidiária dos administradores e gerentes, que resulta do facto culposo que lhes é imputável de terem gerado uma situação de insuficiência patrimonial da empresa, que tenha sido causadora do não pagamento da multa ou da coima que era devida, ou de não terem procedido a esse pagamento quando a sociedade ou pessoa colectiva foi notificada para esse efeito ainda durante o período de exercício do seu cargo (daí que o Tribunal Constitucional tenha considerado não estar em causa a mera transmissão de uma responsabilidade contra-ordenacional que era originariamente imputável à sociedade ou pessoa colectiva, mas antes a imposição de um dever indemnizatório que deriva do facto ilícito e culposo que é praticado pelo administrador ou gerente, e que constitui a causa adequada do dano que resulta, para a AT, da não obtenção da receita em que se traduzia o pagamento da multa ou coima que eram devidas).

Admitindo-se, pois, que o legislador interveio para, inovatoriamente, resolver questão de direito cuja solução era controversa no domínio do CPPT [e não para consagrar uma solução que já resultasse da interpretação da anterior norma — (i) tal solução não resultava expressamente daquele art. 148º do CPPT; (ii) a jurisprudência do STA pronunciara-se, uniformemente, pela inadmissibilidade do uso do processo de execução fiscal para cobrança, ao gestor, das coimas aplicadas à empresa; (iii) a própria jurisprudência do TC nunca chegou a apreciar se o incidente de reversão, tal como está configurado na lei, constitui um «processo equitativo» para se efectivar a responsabilidade civil do gestor pelo não pagamento das coimas (apenas se afirma que a ausência de norma a prever a reversão nesse caso não é passível de «censura constitucional», desde que, no caso concreto, tenha sido acautelado o direito de defesa) – cfr. o citado ac. de 11/7/2012, rec. n.º 824/11] parece poder concluir-se que, após o aditamento (pela Lei n.º 3-B/2010, de 28/4) da alínea c) do n.º 1 do art. 148º do CPPT, o processo de execução fiscal é meio processual idóneo para cobrança das dívidas emergentes de responsabilidade civil do gestor pelo não pagamento das coimas em que a respectiva empresa foi condenada.

E porque, no caso, a sentença, julgou procedente a oposição, com fundamento na impropriedade do meio processual para a cobrança de dívida exequenda que tem aquela natureza, tal fundamentação não é de corroborar, sendo que o despacho de reversão contra o oponente foi proferido em 9/2/2011.

Procede, portanto, neste âmbito, as Conclusões do recurso.

5.1. Todavia, apreciada esta questão que se prende com a idoneidade do processo de execução fiscal para a cobrança das questionadas dívidas, importa, ainda, conhecer, nos termos do n.º 2 do art. 715º do CPC, das restantes questões que o tribunal recorrido deixou de conhecer por as ter considerado prejudicadas em face da solução dada ao litígio. Isto é, importa apreciar se, em todo o caso, se verificam os pressupostos desta responsabilidade subsidiária.

Como supra se exarou, a recorrente alega, quanto a esta matéria, que, de acordo com a certidão de registo comercial, a sociedade se obrigava com a assinatura conjunta de dois gerentes, além de que, o OEF informou que o oponente auferiu rendimentos da empresa devedora originária como membro de órgão estatutário (MOE), conforme elementos que obteve junto da segurança social (cfr. fls 98 a 100 dos autos), bem como efectuou descontos e os declarou como membro de órgão estatutário de 1/1/2003 até 15/9/2005, razão pela qual se comprova que, tendo auferido como tal e obrigando-se a sociedade com duas assinaturas, o oponente não consegue provar que não exerceu a gerência da sociedade, ou seja, o oponente não provou que não exerceu a gerência de facto da sociedade devedora originária nos períodos a que respeitam as dívidas, pelo que é responsável pela insuficiência patrimonial da sociedade para pagamento das dívidas.

Ora, como apontam Jorge de Sousa et alínea «Quando se trate de responsabilidade subsidiária, o CPPT admite, em geral, no seu art. 153º, n.ºs. 1 e 2, a reversão da execução fiscal, através de um acto do órgão da execução fiscal que aprecie a verificação dos pressupostos da responsabilidade subsidiária, relativamente a processos de execução fiscal instaurados para cobrança das dívidas indicadas no art. 148º do mesmo Código.

*Esta possibilidade de apreciar no processo de execução fiscal a verificação dos pressupostos da responsabilidade subsidiária e decidir a reversão da execução contra um responsável subsidiário, está prevista para as dívidas indicadas no art. 148º do CPPT entre as quais se incluem as de coimas, havendo, então, uma modificação subjectiva da instância, através da qual a um novo sujeito processual é exigido o pagamento da dívida originária.*

*Por isso, é de concluir que, relativamente à responsabilidade subsidiária por coimas, o entendimento legislativo sobre o meio processual adequado para o responsável subsidiário apresentar a sua defesa é a oposição à execução fiscal, como vem entendendo o STA.*

*Mas, sendo o processo de oposição à execução fiscal o único meio que o revertido pode utilizar para a defesa dos seus interesses e importando assegurar aos responsáveis civis direitos de defesa idênticos aos que teriam se a sua responsabilidade fosse definida em processo criminal (isto é, direitos de defesa equiparados aos do arguido compatíveis com a defesa dos interesses dos responsáveis civis,*

como estabelece o art. 49º do RGIT, deverão ser aplicadas no processo de oposição à execução fiscal as soluções processuais dos processos criminais e contra-ordenacionais que visam a protecção dos direitos dos arguidos, designadamente a possibilidade de conhecer oficiosamente de todas as questões relevantes, sem qualquer limitação pelo pedido e causa de pedir invocados).»<sup>(1)</sup>

Só assim se compreende, aliás, o entendimento do MP, no sentido de que «não se vislumbra norma ou princípio constitucional que possa ser violado pelo regime de reversão da execução fiscal aplicado a dívidas de responsabilidade civil, na medida em que ao responsável subsidiário é assegurado o direito de audiência antes do despacho de reversão (art. 23º n.º 4 LGT) e tem possibilidade de deduzir oposição onde discuta os fundamentos da responsabilidade subsidiária, designadamente a sua culpa na situação de insuficiência do património da sociedade para pagamento das coimas aplicadas (arts. 151º n.º 1 e 204º n.º 1 alínea b) CPPT)» sendo que «é irrelevante a impossibilidade de discussão da legalidade da coima na oposição porque a sociedade devedora originária teve possibilidade de fazê-lo no processo de contra-ordenação fiscal e a dívida exequenda após a reversão não corresponde à coima, antes a indemnização por responsabilidade civil (embora de montante idêntico à coima)».

5.2. Ora, o art. 8º do RGIT não consagra qualquer presunção de culpa e, por isso, recai sempre sobre a AT a demonstração da culpa pela insuficiência do património social (cfr. art. 342º, n.º 1, do CC).

Contudo, da factualidade aceite pela sentença, bem como da que se colhe do próprio processo de execução, logo se constata que as certidões executivas (fls. 45 a 76) se referem a dívidas de coimas e a «Ot. E. A. DGCI» e respectivos juros de mora, sendo, igualmente, a seguinte a fundamentação do despacho de reversão (fls. 90 a 95) também transcrita na respectiva nota de citação (fls. 92):

*«Fundamentos da reversão*

*Dos administradores, directores, ou gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração ou gestão em pessoas colectivas e entidades fiscalmente equiparadas, por não terem provado não lhes ser imputável a falta de pagamento da dívida, quando o prazo legal de pagamento/entrega da mesma terminou no período de exercício do cargo [art. 24º/nº1/b) LGT].*

*Inexistência/insuficiência de bens penhoráveis ao devedor originário. Exercício de funções de gerente no período da ocorrência do facto gerador do imposto e/ou naquele em que o mesmo era exigível.»*

E de igual teor é a fundamentação, constante quer do despacho para audição prévia (fls. 84) quer da respectiva nota de notificação (fls. 86), relativamente ao Projecto de reversão.

Não existindo, portanto, qualquer acto de verificação da responsabilidade civil relativamente às dívidas exequendas cuja responsabilidade pelo respectivo pagamento a AT imputa subsidiariamente ao recorrido, não tendo aquele sido notificado para se pronunciar sobre essa matéria, nem tendo a AT invocado no despacho de reversão qualquer factualidade relativamente à culpa do gerente pela insuficiência patrimonial para pagar a dívida, tem que proceder a oposição, com fundamento na ilegitimidade do oponente (por este invocada, aliás, quer em termos de não exercício de facto da gerência da sociedade originariamente executada, quer em termos de inexistência de culpa sua na insuficiência do património da sociedade para pagar as dívidas fiscais – cfr. arts. 30º e 37º a 39º da Petição Inicial), à luz do disposto na alínea b) do n.º 1 do art. 204º do CPPT, carecendo de utilidade a preconizada (pelo MP) devolução do processo ao tribunal recorrido para apreciação da questão prejudicada da legalidade dos pressupostos da responsabilidade civil subsidiária.

Acresce que se o facto de a sociedade se obrigar com a assinatura conjunta de dois gerentes, ou o de o oponente ter auferido rendimentos da empresa devedora originária como membro de órgão estatutário (MOE) e ter efectuado descontos no período de 1/1/2003 a 15/9/2005, poderiam, eventualmente, indiciar o exercício da gerência por parte do oponente, nada adiantam ou provam quanto à mencionada existência de culpa pela insuficiência do património, cujo ónus de prova recai sobre a AT.

E perante o exposto, procede, pois, a oposição.

DECISÃO

Nestes termos, acorda-se em:

- a) Dar provimento ao recurso e revogar a sentença recorrida.
- b) Conhecendo das questões cujo conhecimento a sentença julgou prejudicado pela solução dada ao litígio, julgar procedente a oposição.

Custas pela recorrente, apenas em 1ª instância.

Lisboa, 16 de Janeiro de 2013. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Lino Ribeiro* — *Dulce Neto*.

(1) Sobre esta matéria cfr., igualmente, entre outros, Jorge Lopes de Sousa e Manuel Simas Santos, Regime Geral das Infracções Tributárias, Anotado, 4ª ed., 2010, Áreas Editora, anotação 12ª ao art. 8º, pp. 104/108; Isabel Marques da Silva, Regime Geral das Infracções Tributárias, 3ª ed., Almedina, 2010, pp. 81/85.

(2) Ob. cit., pp. 107/107.



## Acórdão de 16 de Janeiro de 2013.

### Assunto:

*Nulidade da Decisão Judicial. Falta de Fundamentação.*

### Sumário:

- I — As decisões judiciais estão sujeitas ao dever de fundamentação por força do disposto no artigo 158º do CPC, o que constitui, aliás, imperativo constitucional que decorre do n.º 1 do artigo 205.º da CRP.*
- II — O art. 125.º do CPPT e o análogo art. 668.º, n.º 1, alínea b), do CPC estipulam que é nula a sentença quando falte a especificação dos fundamentos de facto e de direito da decisão, e estes preceitos são aplicáveis aos despachos judiciais por força do estipulado no n.º 3 do art. 666º do CPC.*
- III — Se a decisão judicial de indeferimento do requerimento que a impugnante apresentou no processo de impugnação judicial – no sentido de que fosse determinado ao órgão de execução fiscal a suspensão do processo executivo face ao pedido formulado na petição inicial de impugnação de dispensa de prestação de garantia — é totalmente omissa quanto aos factos provados necessários à aplicação do direito, verifica-se omissão absoluta de julgamento em matéria de facto, que constitui uma nulidade que deve, aliás, ser conhecida oficiosamente pelo STA face ao disposto no n.º 3 do art. 729º do CPC.*

Processo n.º 343/12-30.

Recorrente: ADESCO — Associação Para o Desenvolvimento Comunitário de Amarante.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relatora: Ex.<sup>ma</sup> Sr.<sup>a</sup> Cons.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Dulce Neto.

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

1. ADESCO - ASSOCIAÇÃO PARA O DESENVOLVIMENTO COMUNITÁRIO DE AMARANTE, com os demais sinais dos autos, recorre da decisão proferido a fls. 69 do processo de impugnação judicial que corre no TAF de Penafiel sob o n.º 629/08.5 BEPNF e que indeferiu o requerimento apresentado pela impugnante, a fls. 65, a solicitar ao Mmº Juiz que determinasse a suspensão do processo de execução fiscal referenciada na petição de impugnação judicial.

Terminou a alegação de recurso com as seguintes conclusões:

a- O despacho proferido não aponta os fundamentos de facto e de direito para o indeferimento, apesar da recorrente no seu requerimento ter alegado factos —artigos 26º a 33º do seu articulado — que o tribunal deveria ter analisado para em seguida proferir decisão.

b- Mais ainda, a recorrente indicou testemunhas que sobre esses mesmos factos iriam prestar depoimento, caso o tribunal não se bastasse com as alegações de facto, o que igualmente não foi tido em conta pelo tribunal a quo, preterindo a sua inquirição.

c- Tal circunstância configura uma clara violação do direito de defesa da recorrente, bem como a preterição de diligência a que o tribunal estava obrigado a realizar - arts. 114º e sgts do CPPT.

d- Como refere o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo n.º 0814/11, de 16 de Novembro de 2011 que “o acto encontra-se suficientemente fundamentado quando dele é possível extrair qual o percurso cognoscitivo e valorativo seguido pelo agente, permitindo ao interessado conhecer, assim, as razões de facto e de direito que determinaram a sua prática”.

e- É invocado pelo recorrente, também, a inexistência de título executivo. A confirmar-se toma o prosseguimento da execução uma clara violação da propriedade do recorrente e um grave atropelo da lei processual já que, sendo matéria de excepção deveria o tribunal apreciar desde logo a sua existência para em seguida ponderar as vicissitudes inerentes ao efeito pretendido com a impugnação judicial.

f- O tribunal a quo omite uma vez mais a fundamentação da decisão, deixando de se pronunciar sobre a existência de matéria que liminarmente pode levar à extinção da própria instância.

g- A recorrente entende por isso que o despacho é nulo nos termos dos arts. 125º n.º 1 do CPPT e 668º n.º 1 b) do CPC, por evidente falta de fundamentação sobre a matéria de facto e de direito.

2. Não foram apresentadas contra-alegações.

3. O Exmo. Procurador-Geral-Adjunto junto deste Tribunal emitiu douto parecer no sentido de que devia ser negado provimento ao recurso, com a seguinte argumentação:

(...)

*A recorrente requereu a atribuição de efeito suspensivo do PEF à interposição da impugnação judicial, nos termos de fls. 3, alegando a necessidade do uso diário dos veículos em causa (artigos 26.º e seguintes da PI) e os factos e argumentos referidos nos artigos 6.º, 7.º e 8.º do citado requerimento.*

*Ora, toda essa factualidade a argumentação é manifestamente inócua para os efeitos pretendidos.*

*De facto, como refere – e bem – o despacho recorrido, nos termos do estatuído no artigo 103º/4 do CPPT a impugnação só tem efeito suspensivo quando a requerimento do contribuinte for prestada garantia (ou for deferida dispensa de prestação a requerimento do interessado, que no caso em análise não está em causa), no prazo de 10 dias contados da notificação para o efeito pelo Tribunal, com respeito pelos critérios e termos referidos nos números 1 a 5 e 9 do artigo 199º do CPPT<sup>(1)</sup>.*

*E ao decidir como decidiu o despacho recorrido exterioriza, claramente, as razões de facto e de direito que o suportam, pelo que não é nulo como defende a recorrente.*

*Na verdade, um declaratório normal colocado na posição da recorrente só pode concluir que, nos termos do despacho sindicado, os factos/argumentos utilizados pela recorrente são, absolutamente, inócuos para fundamentar sua pretensão e uma vez que não foi requerida/prestada garantia (nem pedida a dispensa do sua prestação, pelo que resulta dos autos), a pretensão de atribuição de efeito suspensivo da execução fiscal à interposição da impugnação judicial, com conseqüente comunicação do OEF, só pode merecer o indeferimento.*

*O despacho recorrido, para estar devidamente fundamentado de facto e de direito, nada mais precisa de conter ou referir: (...)».*

4. Recolhidos que foram, oficiosamente por este Tribunal, elementos do processo de impugnação judicial, designadamente cópia da respectiva petição inicial e sua tramitação até à prolação da decisão recorrida, e colhidos que foram os vistos dos Exm<sup>os</sup> Juízes Conselheiros Adjuntos, cumpre decidir, em conferência, o presente recurso.

5. A decisão impugnada tem o seguinte teor:

*«A impugnação tem efeito suspensivo, nos termos do disposto no art. 103º do Código de Procedimento e de Processo Tributário quando, como resulta do n.º 4 “... a requerimento do contribuinte, for prestada garantia real adequada, no prazo de 10 dias após a notificação para o efeito pelo tribunal, com respeito pelos critérios e termos referidos nos n.º 1 a 5 e 9 do art. 199º”.*

*Pelo que, se indefere a requerida suspensão dos autos e a conseqüente comunicação ao órgão de execução fiscal.».*

6. A decisão recorrida indeferiu o requerimento apresentado pela impugnante, a fls. 65, onde esta viera alegar ter sido notificada pelo serviço de finanças para proceder à entrega dos livretes e títulos de registo de propriedade dos seus veículos, quando, na petição inicial desta impugnação judicial, pedira a suspensão desse processo executivo até que fosse proferida sentença neste processo impugnatório, *«circunstância que fundamentou, para além do mais, com a necessidade de uso diário dos veículos em causa (arts. 26 e seguintes da petição inicial). Assim, o serviço de finanças prosseguiu com os trâmites da execução fiscal uma vez que não foi ainda proferido Despacho sobre esta matéria em particular: É forte convicção da impugnante que os argumentos expostos irão merecer o acolhimento do Tribunal quanto à suspensão da execução fiscal. A entrega dos documentos implica a paralisação dos veículos e da instituição (...)»*, pelo que terminou pedindo à Mm<sup>a</sup> Juíza que proferisse despacho a ordenar a suspensão da execução fiscal e o comunicasse ao órgão de execução.

Com efeito, na petição de impugnação judicial a impugnante pedira expressamente a dispensa de prestação de garantia, articulando, nos artigos 26º e segs., o seguinte:

**«Dispensa de prestação de garantia**

26º

*Conforme já anteriormente alegado, e é do conhecimento publico, a exponente é uma instituição de solidariedade pública, não dispõe de meios ou condições económicas para a prestação de garantia.*

27º

*Existe em função dos protocolos que celebra com a Segurança Social e de onde provêm verbas para suportar todas as acções que leva a efeito.*

28º

*Atravessa um período particularmente difícil face à redução das suas actividades, por um lado e por outro*

29º

*Conforme é do conhecimento desse serviço existem vários processos judiciais onde se discute o futuro da instituição e em que o Estado é parte directa e interveniente.*

30º

*Acresce que as viaturas de sua propriedade, são imprescindíveis as acções sociais e de solidariedade que diariamente executa.*

31º *A privação de uso das mesmas, acarreta de imediato a paralisação e em seguida o encerramento de portas.*

32°

*Mais de 30 postos de trabalho directos serão automaticamente extintos e dezenas de idosos e crianças carenciadas e desprotegidas, ficam sem apoio domiciliário e educativo.*

33°

*Neste cenário, requer a V. Ex<sup>as</sup> a dispensa de prestação de garantia, suspendendo-se a execução*, tendo terminado por arrolar 5 testemunhas – cfr. fls. 45 a 48 destes autos.

Todavia, a decisão recorrida, proferida sem que antes tivesse sido apreciado e decidido esse pedido de dispensa de garantia, indeferiu o requerimento de fls. 65 sem explicar, de facto e de direito, porque não atendia à pretensão de dispensa de garantia para efeitos da pedida suspensão da execução fiscal, limitando-se a transcrever a norma contida no n.º 4 do art. 103º do CPPT (que nem sequer se refere aos requisitos para a dispensa de prestação de garantia) e a concluir, após essa transcrição, que «se indefere a requerida suspensão dos autos e a consequente comunicação ao órgão de execução fiscal.»

É contra esta decisão que vem interposto recurso, que a recorrente acusa de falta de fundamentação (de facto e de direito).

Vejamos.

A exigência de fundamentação das decisões judiciais encontra previsão no artigo 158º do Código de Processo Civil, constituindo, aliás, imperativo constitucional que decorre do n.º 1 do art. 205.º da Constituição da República Portuguesa, nos termos do qual «*As decisões dos tribunais que não sejam de mero expediente são fundamentadas na forma prevista na lei*». É, aliás, nesse contexto, que o artigo 125.º do CPPT e o análogo artigo 668.º, n.º 1, alínea b), do CPC, estipulam que é nula a sentença quando falte a especificação dos fundamentos de facto e de direito da decisão, preceitos que são aplicáveis a quaisquer outras decisões judiciais por força do estipulado no n.º 3 do art. 666º do CPC.

Esta especificação dos fundamentos da decisão judicial refere-se à sua motivação ou fundamentação no plano factual e jurídico e passa pela expressão e discriminação da matéria de facto considerada pertinente para apoiar a solução de direito, cumprindo, assim, uma dupla função: por um lado, impõe necessariamente ao juiz um momento de controlo crítico da lógica e da bondade da decisão; por outro, permite, pela via do recurso, o reexame da decisão por ele tomada. Razão por que a falta de julgamento dos factos necessários à decisão constitui, aliás, nulidade de conhecimento oficioso, em paralelo com a nulidade prevista nos artigos 729.º e 730.º do Código de Processo Civil, pois que – de acordo com o acórdão desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 20-11-1996, proferido no recurso n.º 20805 – o n.º 1 do art. 144º do CPT (a que corresponde o actual art. 125.º do CPPT) e a alínea b) do n.º 1 do art. 668.º do CPC, ao exigirem a especificação dos fundamentos de facto da decisão, referem-se à fundamentação ou motivação da mesma, no plano factual, que não à fixação propriamente dita, ao julgamento dos factos necessários à mesma decisão, cuja falta constitui, ao contrário daquela, nulidade do conhecimento oficioso. No mesmo sentido, e a título meramente exemplificativo, os acórdãos desta Secção de 3-6-1992, de 20-2-2008, de 12-11-2008, de 12-01-2011, de 10-03-2011 e de 16-11-2011, proferidos nos recursos n.º 14284, n.º 903/07, n.º 546-08, n.º 638/10, n.º 716/10, e n.º 453/11, respectivamente.

Como se deixou dito no acórdão proferido por esta Secção em 29-05-2002, no recurso n.º 228/02, citando ALBERTO DOS REIS (Código de Processo Civil Anotado, vol. v, pág. 139.), «*“uma decisão sem fundamentos equivale a uma conclusão sem premissas; é uma peça sem base”*; *comprometendo a sua validade por carecer, então, de um elemento essencial, quer porque cabe ao juiz demonstrar que a solução dada ao pleito é emanção correcta da vontade da lei, quer porque as partes, e sobretudo a vencida, “tem o direito de saber porque razão lhe foi desfavorável a sentença; e tem mesmo necessidade de o saber, quando a sentença admita recurso, para poder impugnar o fundamento ou fundamentos perante o Tribunal Superior”*; *carecendo este “também de conhecer as razões determinantes da decisão, para as poder apreciar no julgamento do recurso”*».

No caso *sub judicio*, a questão incidental que se colocava e que foi resolvida pela decisão recorrida, passava, necessariamente, por indagar se a impugnante provara a factualidade que alegara com vista a obter a dispensa de prestação de garantia para alcançar a pretendida suspensão da execução fiscal, o que pressupunha, naturalmente, a operação de fixação da factualidade julgada como provada e não provada, pois foi nesse contexto que ela pediu à Mmª Juíza do tribunal “*a quo*” que proferisse despacho a ordenar a suspensão da execução fiscal e que comunicasse essa decisão ao órgão de execução.

Porém, da leitura da decisão recorrida resulta que a Mmª Juíza preteriu por completo a operação de julgamento da matéria de facto para a apreciação da questão colocada, verificando-se uma omissão absoluta da matéria de facto necessária para justificar essa decisão, bem como uma omissão de referência às normas jurídicas que dizem respeito a essa questão e que são as concernentes à dispensa de prestação de garantia para efeitos de suspensão da execução fiscal.

Como assim, a decisão recorrida não fez o julgamento da factualidade necessária em face do regime legal aplicável - regime que nem sequer equacionou – para a decisão que tomou, de indeferimento do pedido. O que impede este Tribunal de recurso de levar a cabo a sua actividade jurisdicional, comprometendo a possibilidade de revisão dessa decisão, sabido que a actividade do Supremo Tribunal

Administrativo em processos julgados inicialmente pelos tribunais tributários de 1ª instância se limita à aplicação do direito aos factos materiais fixados pelo tribunal recorrido (artigo 729.º, n.ºs 1 e 2 do Código de Processo Civil).

Ou seja, o tribunal de 1ª Instância tem, necessariamente, de determinar a matéria de facto que considera provada e não provada em ordem à respectiva solução de direito que considera aplicável – e que tem igualmente de equacionar –, e não o tendo feito justifica-se a anulação da decisão, com a consequente devolução dos autos a esse tribunal para que nele se proceda ao julgamento e fixação de base factual suficiente para a decisão de direito.

7. Termos em que acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em anular a decisão recorrida e ordenar a baixa dos autos à 1ª instância para o efeito acima determinado.

Sem custas.

Lisboa, 16 de Janeiro de 2013. — *Dulce Manuel Neto* (relatora) — *Ascensão Lopes* — *Pedro Delgado*.

---

(<sup>1</sup>) Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado e comentado, 6ª edição 2011, Volume II, páginas 175, 176, 178 e 179 e Volume III, páginas 336/337, Juiz Conselheiro Jorge Lopes de Sousa.

## Acórdão de 16 de Janeiro de 2013.

### Assunto:

*Audiência prévia.*

### Sumário:

- I — *O n.º 3 do art. 60º da LGT, com a redacção introduzida pela Lei n.º 16-A/2002, de 31 de Maio, assume carácter de norma interpretativa, que lhe é atribuído pelo art. 13º, n.º 2, da mencionada lei, visando esclarecer que o direito de audiência prévia consagrado no art. 60º só impõe nova audiência do contribuinte ante a existência de factos que não tiverem sido anteriormente objecto de contraditório, como já era jurisprudência relevante no âmbito da redacção originária daquele preceito legal.*
- II — *Assim, nos termos do art. 60º da LGT, tanto na sua versão original como na redacção introduzida pela Lei n.º 16-A/2002, de 31 de Maio, tendo o contribuinte sido notificado para exercer o direito de audiência em determinada fase do procedimento administrativo, apenas terá de ser notificado para exercer de novo esse direito se ocorrerem factos novos.*
- III — *Se a factualidade fixada pela 1.ª instância não permite conhecer, como o impunha o n.º 2 do art. 715.º do CPC, das questões que a revogada sentença não apreciou por as ter considerado prejudicadas pela solução encontrada, impõe-se ordenar a baixa do processo para aí serem conhecidas tais questões, após a fixação da pertinente matéria de facto.*

Processo n.º 670/12-30.

Recorrente: Subdirector-Geral dos Impostos.

Recorrido: A.....

Relatora: Ex.<sup>ma</sup> Sr.<sup>a</sup> Cons.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Dulce Neto.

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

1. O DIRECTOR-GERAL DA AUTORIDADE TRIBUTÁRIA recorre para o Supremo Tribunal Administrativo da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra que concedeu provimento ao recurso contencioso que A..... deduziu contra o despacho proferido pelo Senhor Subdirector-Geral dos Impostos que indeferiu o recurso hierárquico que interpusera contra o acto de liquidação de IRS n.º 4323245493, referente ao ano de 1996, e onde pedira, além da anulação da liquidação, o reembolso

da retenção na fonte efectuada pela Companhia de Seguros B..... sobre rendimentos decorrentes do resgate do fundo de pensões.

**1.1.** Terminou a sua alegação de recurso enunciando as seguintes conclusões:

1. A Administração Tributária não realizou a audiência prévia do contribuinte em apreço, porquanto já tinha efectuado tal formalidade, ao abrigo do artigo 60º da LGT, em sede de reclamação e não havia novos factos sobre os quais o interessado devesse pronunciar-se;

2. Tal resulta do n.º 3, do citado artigo 60º da LGT, na redacção dada pelo n.º 1 do art. 13º da Lei n.º 16-A/2002, de 31/05;

3. Nos termos do n.º 2 do art. 13º daquela Lei, aquele n.º 1 tem natureza interpretativa, logo integra-se na lei interpretada, retroagindo os seus efeitos ao início da vigência desta, conforme deriva do n.º 1, do art. 13º do Código Civil;

4. Não obstante aquele entendimento constar actualmente na Lei, certo é que já anteriormente a doutrina interpretava aquela norma naquele sentido, tendo a Administração Tributária limitado a sua actuação ao que era entendido na doutrina como sendo correcto, designadamente para dar cumprimento ao princípio da celeridade das decisões administrativas;

5. Perante estas constatações é claro que não foi violado o art. 60º da LGT porque houve apreciação de todos os factos trazidos ao procedimento.

6. Assim, a douda sentença recorrida, face a todo o exposto, fez uma errada interpretação e aplicação do art. 60º da LGT e art. 100º, n.º 1 do CPA, pelo que padece de erro em matéria de direito, por desconformidade com os aludidos preceitos legais, devendo, por isso, ser revogada.

Nestes termos, e nos mais de direito que V.ªs Ex.ªs doutamente suprirão, deve a Sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra ser revogada, mantendo-se pelas razões aduzidas, o acto recorrido, como é de direito e justiça, com todas as legais consequências.

**1.2.** O Recorrido apresentou contra-alegações para sustentar a manutenção do julgado, que concluiu da seguinte forma:

A) A douda sentença recorrida não padece dos vícios que lhe assaca a Entidade Recorrida, ora recorrente.

B) Com efeito, a douda sentença recorrida fez correcta aplicação do direito então vigente (artigo 60º da Lei Geral Tributária na versão do Decreto-Lei 389/98, de 17 de Dezembro) aos factos dados como provados.

C) No momento em que o Senhor Subdirector Geral decidiu dispensar a audiência prévia (em 04/02/2002), a nova norma ainda não havia sido publicada, pelo que os efeitos da mesma não podem retroagir a momento anterior à data da sua entrada em vigor (05/06/2002), sob pena de violação do princípio da certeza e segurança jurídica, constitucionalmente consagrado.

D) Acresce que a nova lei, à qual foi atribuída natureza interpretativa pelo legislador, é uma lei inovadora e, por essa razão, não é uma norma verdadeiramente interpretativa, pelo que não deveria ser aplicada retroactivamente.

E) Não havendo qualquer controvérsia, mas apenas uma norma clara de imposição à Administração Fiscal de um procedimento (notificar o contribuinte para audição prévia), que mais tarde veio a ser dispensado, não vê o ora Recorrido com atribuir natureza interpretativa à nova norma e, por essa via, obter uma aplicação retroactiva da mesma, em violação do princípio da legalidade e da proibição da retroactividade em matéria fiscal.

F) Termos em que não deverá prevalecer a tese sustentada pela Entidade Recorrida, ora recorrente, de aplicação retroactiva da norma introduzida pela Lei n.º 16-A/2002, de 31/05, improcedendo o recurso.

**1.3.** O Exm.º Magistrado do Ministério Público junto deste Tribunal emitiu doudo parecer no sentido de que parece ser de manter o decidido, porque o direito de audição não foi assegurado no recurso hierárquico e o art. 60º, n.º 1, da LGT, em vigor à data, impunha que fosse sempre facultado o exercício desse direito, independentemente de o mesmo ter sido exercido anteriormente.

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

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

a) Em 31/12/90, foi celebrado entre o “SPAC - Sindicato dos Pilotos da Aviação Civil” e a Companhia de Seguros B..... o contrato de seguro de grupo, Apólice n.º 425.229, relativa a reforma colectiva ..... — cfr. fls. 32 e 33 dos autos, que se dão por integralmente reproduzidas;

b) Em 08/02/96, o Recorrente, A....., efectuou a operação de “resgate total” do certificado individual do seguro referido na alínea anterior, no montante de Esc. 21.500.368\$00 — cfr. fls. 35 do PAT, que se dá por integralmente reproduzida;

c) Em 04/10/96, o ora Recorrente efectuou a operação de “resgate total” do certificado individual do seguro referido na alínea a) supra, no montante de Esc. 643.664\$00 — cfr. fls. 37 do PAT, que se dá por integralmente reproduzida;

d) Em 16/10/98, foi emitida a nota de liquidação n.º 4323245493, relativa a IRS do exercício de 1996, tendo como data limite de pagamento 16/12/1998, no valor de Esc. 817.315\$00 — cfr. fls.22 dos autos, que se dá por integralmente reproduzida;

e) Por requerimento de 09/12/1998, o ora Recorrente veio reclamar da liquidação de IRS n.º 4323245493, de 16/10/98, do ano de 1996, requerendo:

*“(…) a anulação do valor tributado que, embora, resultante da correcção à declaração de rendimentos, o montante foi indevidamente declarado.*

*O valor declarado foi o montante de um seguro que não se encontra sujeito a imposto sobre o rendimento singular, por não integrar a incidência da categoria A, prevista no art. 2.º, n.º 3, alínea c) do CIRS.*

*Baseia-se o contribuinte no despacho do Senhor Subdirector-Geral dos Impostos de 98.09.08 e referente ao processo n.º 6912/99 da DS.IRS/DC.*

*Nestes termos requereu-se a devolução do montante já tributado e retido acrescido dos respectivos juros (requerimento à DGCI e entregue na 2.ª Repartição de Finanças de Oeiras em 27.10.98)”. — cfr. fls. 2 do PAT, que se dá por integralmente reproduzida;*

f) Em 15/12/98, o SPAC - Sindicato dos Pilotos da Aviação Civil emitiu uma declaração da qual consta: “Para os devidos efeitos declaramos que o Senhor A..... é o sócio n.º ..... desta organização e foi Participante da Apólice de Seguro de Vida n.º 425.229 que prevê um benefício de reforma a atribuir aos 60 anos aos Pilotos do SPAC, desde a sua constituição em 31/12/90. Mais declaramos que em 1994, o segurado da mesma apólice deixou de ser o SPAC e passou a ser a TAP-AIR PORTUGAL”. — cfr. fls. 36 dos autos, que se dá por integralmente reproduzida;

g) Em 24/04/99, por ofício n.º 2061, a 2ª Repartição de Finanças de Oeiras solicitou à B....., S.A. informação, relativamente à apólice n.º 425.229, modalidade ....., segurado TAP-AIR PORTUGAL e a pessoa segura A..... — ....., sobre o:

*“(…) - Valor total do resgate (sem a parte isenta) colocado à disposição de A....., no ano de 1996.*

*-Qual a diferença positiva entre as contribuições/prémios efectuadas e o montante pago a título de resgate.*

*-Data do contrato e do seu vencimento”. — cfr. fls. 11 do PAT, que se dá por integralmente reproduzida;*

h) Por carta datada de 26/04/1999, a B..... informou a 2ª Repartição de Finanças de Oeiras que:

*“(…) o valor do Resgate Total foi de Esc. 21.500.368\$00 e o montante de Contribuições/Prémios de Esc.21.608.410\$00.*

*Assim, e dada a diferença ser negativa não foi colectado por rendimentos da Categoria “E”.*

*Informamos, ainda, que a data de início da Apólice é 31/12/1990. Data do vencimento – 1.º dia do trimestre seguinte ao da data em que a Pessoa Segura atinge os 65 anos (...)” — cfr. fls. 12 do PAT, que se dá por integralmente reproduzida;*

i) Por ofício n.º 3123, de 28/05/99, a 2ª Repartição de Finanças de Oeiras solicitou à TAP - AIR PORTUGAL informação sobre se foi a TAP “quem suportou directamente ou por interposta pessoa o resgate do fundo, na parte correspondente aos prémios de seguro correspondente à apólice atrás referida”, reiterando esse pedido a 6/07/99, através do ofício n.º 3611 — cfr. fls. 13 e 15 dos autos, que se dá por integralmente reproduzida;

j) A 20/07/99, a TAP informou que “os prémios correspondentes ao resgate em causa, foram suportados pela Tap-Air Portugal, enquanto segurada, e liquidados à Companhia de Seguros, B....., a qual, quando do resgate, pagou directamente ao beneficiário (pessoa segura), procedendo desse modo à retenção da importância correspondente ao IRS, tendo o mesmo sido colectado pela “Categoria A” (...)” — cfr. fls. 17 do PAT, que se dá por integralmente reproduzida;

k) A 03/09/99, a 2ª Repartição de Finanças de Oeiras elaborou, no processo de reclamação n.º 400133.8/98, informação onde conclui: “(…) De acordo com a informação prestada pela TAP-AIR PORTUGAL, patente a fls. 17 dos autos, os prémios correspondentes ao resgate em causa foram por ela suportados, enquanto segurada, e liquidados à Companhia de Seguros B..... Assim, tais rendimentos integram a incidência da categoria A (uma vez que foi a entidade patronal a suportar o encargo dos prémios), conforme despacho de 98.09.08, proferido pelo Exmo. Sr. Subdirector-Geral dos Impostos transcrito no ofício n.º 947248, de 98.09.14, da Direcção de Serviços do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (fls. 5). Nesta conformidade, sou de parecer que deverá ser proferida decisão a INDEFERIR o pedido (...)”. Sobre este parecer foi proferido o seguinte despacho: “Envie-se o processo ao Sr. Director Distrital de Finanças com o parecer que o pedido deve ser indeferido” — cfr. fls. 18 e 19 do PAT, que se dão por integralmente reproduzidas;

l) A 29/03/00, através do ofício n.º 08443, a 1ª Direcção de Finanças de Lisboa, a fim de instruir o processo de reclamação graciosa, solicitou à Companhia de Seguros B..... informação sobre:

*“1. Valor ilíquido do resgate efectuado pela pessoa segura relativamente à apólice supra referida, bem como o valor correspondente à isenção do IRS a que se alude o n.º 3 do art.º 20ºA do Estatuto dos Benefícios Fiscais.*

2. Valor global do IRS retido à data do referido resgate.

3. Esclarecer as divergências constantes das v/ comunicações à pessoa segura e à 2ª. Repartição de Finanças de Oeiras de 14/01/97 e 26/04/99, respectivamente, no que concerne ao valor global do resgate e dos prémios pagos.

4. Da totalidade dos prémios pagos, discriminar o seu valor pelos seguintes períodos:

a) Da data do início do contrato a 31/12/94;

b) De 01/01/95 à data do resgate, indicando-se qual essa data.

5. Se existe diferença positiva entre os prémios pagos no período que decorreu de 01/01/95 à data do resgate e o montante pago a título de resgate correspondente a esse período susceptível de ser considerado como rendimento da categoria E nos termos do n.º 2 do art. 6.º do CIRS (...)” — cfr. fls. 31 do PAT, que se dá por integralmente reproduzida;

m) A 06/04/2000, a B..... informou que: “(...) em resposta aos pontos 1, 2 e 5 do Ofício agora recebido, junto enviamos fotocópia dos recibos de resgate de 08/02/96 e 04/10/96 com os elementos solicitados. Em resposta ao ponto 4, informação sobre os prémios:

a) Não houve prémios anteriores a 31/12/94,

b) Prémios a partir de 01/01/95 e até à data dos resgates:

- Conta n.º 9600034 — 21.608.410\$00

- Conta n.º 9500034 — 614.457\$00

Em relação ao esclarecimento pedido no ponto 3, como podem verificar pela documentação junta, o valor indicado na nossa carta de 26/04/99 e na Declaração de Rendimentos da Categoria “A” de 14/01/97 é exactamente o mesmo, ou seja, Esc. 21.608.410\$00. Há apenas uma questão de terminologia, o valor indicado como “Rendimento-Resgate/Vencimento” e não como prémios, dado que sendo estes pagos pelo Segurado, para efeitos de declaração são considerados como rendimentos da categoria “A” da Pessoa Segura (...)” — cfr. fls. 33 e 34 do PAT, que se dão por integralmente reproduzidas;

n) A 15/05/2000, foi elaborada informação relativa ao Processo n.º 400133.8/98 na qual se conclui: “(...) Nestes termos e pelas razões supra referidas não assiste razão ao reclamante no que concerne aos fundamentos invocados na petição inicial com vista à anulação da liquidação n.º 4110662920 de 1997/05/21.

Não obstante, verifica-se que no âmbito de análise de listagens à declaração de IRS do exercício em causa, os Serviços de Inspeção Tributária acresceram indevidamente aos rendimentos da categoria A a quantia de 2.000.000\$00 correspondente à isenção de 1/3 previsto no n.º 3 do art.º 20º-A do E.B.F., importância essa que apenas é de englobar para efeitos do disposto no art.º 72º do CIRS bem como para a determinação da taxa aplicável ao restante rendimento colectável.

De tal correcção resultou a liquidação n.º 4323245493 de 98/10/16 na importância de 817.315\$00 (fls. 68) que é indevida face à referida isenção.

Pelo que e em obediência aos princípios da legalidade, afigura-se-me ser de DEFERIR PARCIALMENTE a reclamação, anulando-se a quantia de: 817.315\$00, relativa a IRS de 1996.

Assim, será de proceder à notificação do reclamante para os efeitos previstos no art. 60º da L.G.T. (...)” — Sobre esta informação incidu o seguinte despacho: “Concordo. Notifique nos termos do art. 60º da LGT” — cfr. fls. 71 a 75 do PAT, que se dão por integralmente reproduzidas;

o) A 30/05/2000, através do ofício n.º 13123, o ora Recorrente foi notificado para “(...) exercer, querendo, o direito de audição, por escrito, sobre o projecto de decisão que se anexa, do Deferimento Parcial da Reclamação Graciosa acima identificada. (...)” — cfr. fls. 76 do PAT, que se dá por integralmente reproduzida;

p) A 06/07/00, foi elaborada informação, de “que o reclamante não exerceu o direito de audição prévia nos termos do art.º 60º da L. G. T., após o cumprimento da tramitação inerente para o efeito (...)”, sobre a qual recaiu o despacho do Director Distrital de Finanças, por delegação: “Concordo. Converto em definitivo o projecto de decisão notificado nos termos do art. 60º da Lei Geral Tributária e com os fundamentos expressos defiro parcialmente o pedido. Proceda-se como se propõe. Notifique-se” — cfr. fls. 79 e 80 do PAT, que se dão por integralmente reproduzidas;

q) A 18/07/2000, através do ofício n.º 16726, o ora Recorrente foi notificado de que “(...) a reclamação acima indicada foi Deferida Parcialmente, por despacho de 00/07/05, conforme fundamentação que se junta. (...)” — cfr. fls. 80 do PAT, que se dá por integralmente reproduzida;

r) Em 16/08/00, o ora Reclamante apresentou recurso hierárquico da decisão referida na alínea anterior — cfr. fls. 93 a 96 do PAT, que se dão por integralmente reproduzidas;

s) A 02/10/2000, foi elaborada informação pela Divisão de Justiça Contenciosa da 1.ª Direcção de Finanças de Lisboa no sentido do indeferimento do recurso hierárquico - cfr. fls. 102 e 103 do PAT, que se dão por integralmente reproduzidas;

t) A 22/01/2002, foi elaborada a informação n.º 125/02 na qual se conclui: “(...) Como tal, tendo sido a TAP, sua entidade patronal a suportar os prémios, o resgate do fundo na parte correspondente ao capital aplicado integra a incidência da categoria A e é tributado nos termos do artigo 2.º n.º 3 alínea c) do Código do IRS e artigo 20º-A do Estatuto dos Benefícios Fiscais, ou seja é tributado no momento do recebimento, beneficiando da isenção de um terço, com o limite de 2.000 contos (valor para 1996),

embora sujeito a englobamento. O resgate do fundo na parte correspondente à diferença positiva entre as contribuições efectuadas e o montante pago é abrangida pela previsão do artigo 6.º n.º 2 do Código do IRS (redacção vigente em 1996), visto que os prémios foram todos efectuados após 01.01.95, não lhe sendo aplicável a ressalva do artigo 28.º n.º 4 da Lei n.º 2/92, de 9 de Março, pois a mesma só se aplica aos contratos celebrados antes de 01.01.91. (...)” — cfr. fls. 105 a 108 do PAT, que se dão por integralmente reproduzidas;

u) Na informação referida na alínea anterior foi proferido o seguinte parecer: “Confirmando ser de indeferir o presente recurso pelos motivos expressos nos pontos 11 e 13 da informação e de dispensar a audiência prévia por ter sido concedida em processo de reclamação (...)”, tendo o Subdirector Geral, por subdelegação, a 02/04/2002, emitido o seguinte despacho: “Concordo, pelo que com base nos fundamentos validamente expressos, nego provimento ao recurso” — cfr. fls. 105 a 108 do PAT, que se dão por integralmente reproduzidas;

v) A 06/03/2002, através do ofício n.º 04576, foi o ora Recorrente notificado da decisão que negou provimento ao recurso hierárquico apresentado — cfr. fls. 111 do PAT, que se dá por integralmente reproduzida.

**3.** Vem o presente recurso jurisdicional interposto da sentença que julgou procedente o recurso contencioso que A..... deduziu contra o despacho proferido em 04/02/2002 pelo Exmo. Senhor Subdirector-Geral dos Impostos que, no uso de competências subdelegadas, indeferiu o recurso hierárquico que aquele interpusera na sequência do indeferimento parcial da reclamação graciosa que instaurara com vista a obter a anulação da liquidação de IRS n.º 4323245493, de 1996, bem como o reembolso da retenção na fonte efectuada pela Companhia de Seguros B..... sobre rendimentos decorrentes do resgate do fundo de pensões.

O recurso contencioso teve por fundamentos a falta de audiência prévia, erro nos pressupostos de facto, violação do princípio da não retroactividade das normas fiscais, falta de fundamentação do despacho recorrido e violação do princípio da igualdade.

A sentença recorrida concedeu provimento ao recurso por ter julgado procedente o primeiro vício que analisou, isto é, o vício de preterição da audiência prévia, anulando o acto recorrido com esse fundamento e deixando, desse modo, prejudicado o conhecimento das demais questões suscitadas.

E a questão que se coloca neste recurso jurisdicional é a de saber se nela se incorreu em erro de julgamento de direito ao ter-se julgado que o art. 60º, da LGT, na versão introduzida pela Lei n.º 16-A/2002, de 31 de Maio, era inaplicável ao caso em apreço, por ter entrado em vigor em data posterior, e a redacção anterior do preceito impunha a audiência do contribuinte independentemente de a diligência já ter ocorrido em momento anterior.

Segundo o entendimento vertido na sentença, «(...) o recurso hierárquico foi interposto pelo ora Recorrente em 16/08/00 e indeferido, por despacho do Subdirector Geral dos Impostos, de 04/02/2002.

À data, o art. 60º da Lei Geral Tributária (versão do Decreto-Lei n.º 89/98, de 17 de Dezembro) estabelecia que: “1 - A participação dos contribuintes na formação das decisões que lhes digam respeito pode efectuar-se, sempre que a lei não prescrever em sentido diverso, por qualquer das seguintes formas: (...) b) Direito de audiência antes do indeferimento total ou parcial dos pedidos, reclamações, recursos ou petições (...)”. Sendo apenas dispensada essa audiência, nos termos do n.º 2 do mesmo artigo, “(...) no caso de a liquidação se efectuar com base na declaração do contribuinte ou a decisão do pedido, reclamação, recurso ou petição lhe for favorável (...)”.

Apenas com as alterações introduzidas pela Lei n.º 16-A/2002, de 31 de Maio (artigo 13º) passou o n.º 3 do artigo 60º a ter a seguinte redacção: “Tendo o contribuinte sido anteriormente ouvido em qualquer das fases do procedimento a que se referem as alíneas b) a e) do n.º 1, é dispensada a sua audiência antes da liquidação, salvo em caso de invocação de factos novos sobre os quais ainda se não tenha pronunciado”. Não obstante o seu carácter interpretativo, esta alteração não tem aplicação nos autos, uma vez que a mesma só se integra na lei interpretada, depois de vigente — a partir de 5 de Junho de 2002 (...).

Ora, neste caso, a decisão do recurso hierárquico é anterior a essa data, não lhe sendo aplicável essa alteração.

É, assim, forçoso concluir que, no caso dos autos, a audiência do ora Recorrente não podia ser dispensada antes da decisão final do procedimento de 2.º grau, despoletado pela interposição de recurso hierárquico, por tal formalidade ter sido garantida (e, neste caso, apenas formalmente, uma vez que, de acordo com o que resulta do probatório, o contribuinte não chegou efectivamente a ser ouvido) durante a fase de reclamação graciosa.».

É contra essa decisão que se insurge o Recorrente, advogando, em suma, que a alteração introduzida no art. 60º pela Lei n.º 16-A/2002, de 31/5, tem natureza interpretativa, retroagindo, por isso, os seus efeitos à data do início de vigência do preceito, nos termos do art. 13º, n.º 1, do C.Civil, sendo, por conseguinte, aplicável *in casu*; e, por outro lado, que esse era já o sentido que resultava da redacção inicial do preceito e que a doutrina adoptara para o interpretar, pelo que não teria sido violado o direito de audiência prévia.



Deste modo, o dissídio radica quer na questão da aplicação no tempo do art. 60º da LGT, com a redacção introduzida pela Lei n.º 16-A/2002, como na questão da interpretação do mesmo preceito legal na sua redacção inicial, dada pelo Dec.Lei n.º 389/98.

Vejam os.

O art. 60º, da LGT, na sua redacção inicial, prescrevia o seguinte:

Artigo 60.º

Princípio da participação

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

a) Direito de audição antes da liquidação;

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

c) Direito de audição antes da revogação de qualquer benefício ou acto administrativo em matéria fiscal;

d) Direito de audição antes da decisão de aplicação de métodos indirectos;

e) Direito de audição antes da conclusão do relatório da inspecção tributária.

2 - É dispensada a audição no caso de a liquidação se efectuar com base na declaração do contribuinte ou a decisão do pedido, reclamação, recurso ou petição lhe for favorável.

3 - O direito de audição deve ser exercido no prazo a fixar pela administração tributária em carta registada a enviar para esse efeito para o domicílio fiscal do contribuinte.

4 - Em qualquer das circunstâncias referidas no n.º 1, para efeitos do exercício do direito de audição, deve a administração tributária comunicar ao sujeito passivo o projecto da decisão e sua fundamentação.

5 - O prazo do exercício oralmente ou por escrito do direito de audição não pode ser inferior a 8 nem superior a 15 dias.

6 - Os elementos novos suscitados na audição dos contribuintes são tidos obrigatoriamente em conta na fundamentação da decisão.».

Todavia, a Lei n.º 16-A/2002, de 31 de Maio, vigente a partir de 5 de Junho de 2002, mantendo inalterados os n.ºs. 1 e 2 do referido art.º 60º, introduziu algumas alterações ao preceito, passando os n.ºs. 3, 4, 5 e 6 a figurar no sob os n.ºs. 4, 5, 6 e 7, respectivamente, e introduziu a norma que passou a constar do n.º 3, com a seguinte redacção:

3 - Tendo o contribuinte sido anteriormente ouvido em qualquer das fases do procedimento a que se referem as alíneas b) a e) do n.º 1, é dispensada a audição antes da liquidação, salvo em caso de invocação de factos novos sobre os quais ainda se não tenha pronunciado.

E atribuiu carácter interpretativo a tal alteração (art.º 13º, n.º 2 da citada Lei)

De facto, a nova redacção do n.º 3, do art. 60º da LGT visou, claramente, esclarecer o conteúdo do direito de audiência prévia previsto naquela norma, arredando a controvérsia que o texto gerava na doutrina e na jurisprudência entre aqueles que entendiam que a previsão legal impunha que o exercício deste direito teria de ser sempre facultado antes da liquidação (ainda que o contribuinte tivesse sido notificado para o efeito em fase anterior do procedimento administrativo e ainda que não houvesse factos novos) e os que interpretavam a injunção no sentido que o direito consagrado no art. 60º só implicava nova audição ante a existência de factos que não tivessem sido anteriormente objecto de contraditório, redundando, fora desta circunstância, num acto inútil que a lei proíbe.

Deste modo, haverá que concluir que o n.º 3 do art. 60º, da LGT, com a redacção introduzida pela Lei n.º 16-A/2002, de 31/5, assume, efectivamente, a natureza de norma interpretativa que lhe é atribuído pelo art. 13º, n.º 2, da referida Lei, como tem sido, aliás, repetidamente afirmado por este Tribunal, designadamente, nos acórdãos proferidos nos processos n.º 1003/06, em 17/1/2006, n.º 0917/06, em 12/12/2006, n.º 0956/06, em 15/2/2007, n.º 0186/07, em 16/5/2007, n.º 0394/07, em 23/1/2008, n.º 0428/07, em 23/1/2008, 0193/09, em 27/5/2009, 0675/11, em 16/5/2012, bem como nos acórdãos proferidos pelo Pleno da Secção nos recursos n.º 0903/06, em 26/9/2007 e n.º 0131/07, em 24/10/2007.

Ora, como se deixou frisado em todos esses arestos, a norma interpretativa integra-se na norma interpretada, retroagindo os seus efeitos ao início da vigência desta (art. 13º, n. 1, do C. Civil), isto é, retroagindo os seus efeitos até à data da entrada em vigor da antiga lei, tudo ocorrendo como se tivesse sido publicada na data em que o foi a lei interpretada. E a lei interpretativa, que é uma interpretação autêntica da lei, é vinculativa.

E como se deixou dito no acórdão proferido em 16 de Maio de 2012, no processo n.º 0675/11, citando e seguindo a jurisprudência consolidada sobre a matéria, «Assente que ficou que a nova redacção dada ao n.º 3 do art. 60.º da LGT pelo n.º 1 do art. 13.º da Lei n.º 16-A/2002, de 31 de Maio, tem natureza interpretativa, que o próprio legislador lhe atribuiu no n.º 2 deste art. 13.º, podemos dar como assente a aplicação desta nova redacção à situação sub judice, sem que daí decorra violação alguma do princípio da não retroactividade da lei, contrariamente ao que parece ter entendido a Juíza

do Tribunal a quo, que afastou tal aplicação com o argumento de que «a liquidação remonta ao ano de 2001, e nessa altura este dispositivo não estava ainda em vigor».

Na verdade, por um lado, não pode considerar-se que o n.º 2 do referido art. 13.º da Lei n.º 16-A/2002, imponha a aplicação retroactiva da lei, uma vez que o art. 60.º da LGT já comportava o sentido que veio a ser explicitado pela redacção que o n.º 1 do art. 13.º da referida Lei n.º 16-A/2002, deu ao seu n.º 3. Na verdade, a lei interpretativa limitou-se a esclarecer qual o sentido que o legislador entendia antes, como entende agora, ser o da norma.

Dito de outro modo, é certo que as leis interpretativas são leis com efeitos retroactivos, mas, se forem verdadeiramente interpretativas (como o é o n.º 3 do art. 60.º da LGT na referida redacção), nada obsta a esse “retroactividade”. Como diz BAPTISTA MACHADO, «A razão pela qual a lei interpretativa se aplica a factos e situações anteriores reside fundamentalmente em que ela, vindo consagrar e fixar uma das interpretações possíveis da LA com que os interessados podiam e deviam contar, não é susceptível de violar expectativas seguras e legitimamente fundadas»<sup>(1)</sup> (Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador, Almedina, pág. 246.).

Por outro lado, também nunca poderia considerar-se que a aplicação à situação sub judice do art. 60.º na redacção que lhe foi dada pelo art. 13.º, n.º 1, da Lei n.º 16-A/2002, de 31 de Maio, viole o disposto no art. 12.º, n.º 3, da LGT, norma que diz: «As normas sobre procedimento e processo são de aplicação imediata, sem prejuízo das garantias, direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos dos contribuintes».

Isto, pela simples razão de que, não tendo havido, como não houve, alteração alguma no regime legal por força dessa nova redacção (mas apenas uma aclaração do sentido da norma do art. 60.º da LGT), nunca poderia considerar-se que a aplicação da lei na sua nova redacção pudesse acarretar prejuízo algum para as garantias, direitos e interesses da Contribuinte. Aliás, salvo o devido respeito, a tese da sentença assenta no pressuposto, não verificado, de que houve uma mudança no regime legal respeitante à audiência prévia.»

Por conseguinte, e como se deixou também explicitado no acórdão do Pleno desta Secção no proc. n.º 0903/06, «(...) quando a audiência efectuada tenha possibilitado pronúncia sobre todas as matérias do procedimento, por a ele, entretanto, não ter chegado novidade, não se legitima a sua repetição, que redundaria num acto inútil, proibido, aliás, pelo artigo 57º n.º 3 da LGT.

Sempre assim se devia entender, mesmo na vigência da inicial redacção do artigo 60º da LGT, cujo n.º 1 enumera as várias formas alternativas através das quais se pode concretizar a participação dos contribuintes, nada na letra da lei inculcando que essas formas de participação são cumulativas. Ao invés, o que está estabelecido é que a participação dos contribuintes se pode efectuar «por qualquer» uma das formas que se apontam, sendo uma delas a audição antes da liquidação [alínea a)] e outra, distinta, utilizável quando for caso disso, em alternativa, a audição antes da conclusão do relatório da inspecção tributária.

Nem outra interpretação é imposta ou, sequer, aconselhada pela norma constitucional do artigo 267º n.º 5, nem pelas dos artigos 8º e 100º a 103º do Código de Procedimento Administrativo.»

De resto, a questão foi também já apreciada em sede constitucional, escrevendo-se, a este propósito, no acórdão n.º 353/2005 do Tribunal Constitucional, de 5/4/2005, publicado no Diário da República, II Série, n.º 145, de 29 de Julho de 2005, que, «(...) está bem de ver que a questão a apreciar, no particular de que ora se cura, consistirá em saber se da proibição constitucional constante do n.º 3 do artigo 103.º (que, viu-se já, incide na não obrigação de pagamento de impostos que tenham natureza retroactiva) resulta também a impossibilidade de o legislador ordinário, na regulação dos actos atinentes ao procedimento tributário, gizar normativos de cariz retroactivo.

Em primeiro lugar, da letra do preceito constitucional isso não resulta minimamente.

Depois, e decisivamente, como no caso sucede, desde que as normas procedimentais ou adjecivas a que é conferido efeito retroactivo ou retrospectivo não impliquem de todo, directa ou indirectamente, uma repercussão nos elementos essenciais do imposto, ou seja, na incidência (objectiva e subjectiva) e na fixação da respectiva taxa, não se vislumbra em que ponto possa ser “tocada” a proibição constitucional em apreço.» e acrescenta que, «Na verdade, como acima se expôs, a alteração procedimental, acarretada pela introdução, pela Lei n.º 16-A/2002, da regra hoje constante do n.º 3 do artigo 60.º da lei geral tributária, não “tocou” o conteúdo mínimo do direito de participação do contribuinte; por outro lado, não se pode dizer que os cidadãos e a comunidade em geral devam contar com uma imutabilidade de regras procedimentais ou adjecivas, ainda que com incidência nos processos em curso (sendo certo, até, que o comum é serem as normas dessa natureza imediatamente aplicáveis), o que o mesmo é dizer que a uns e a outra não deve ser reconhecida a legítima expectativa de manutenção dos normativos regentes do procedimento tributário, mesmo em relação ao concreto procedimento em curso; finalmente, não se vê em como é que a situação de facto do contribuinte (e pesando a circunstância continuar a desfrutar do direito de participação na formação da decisão da administração tributária) foi, em virtude da norma em causa, com as suas assinaladas características, patentemente alterada.»

Torna-se, assim claro que, o artigo 60º da LGT, com as alterações introduzidas pela Lei n.º 16-A/2002, de 31/5, é aplicável no caso vertente.

Ora, o Recorrido foi notificado para exercer o direito de audição prévia sobre o projecto de decisão de deferimento parcial da Reclamação Graciosa que apresentara, optando por não exercer tal direito, como resulta das alíneas o) e p) do probatório, e, na sequência da decisão de deferimento parcial da Reclamação Graciosa, apresentou Recurso Hierárquico dessa decisão, fazendo, assim, prosseguir o procedimento administrativo impugnatório que instaurara com vista a obter a satisfação total da sua pretensão.

Dos autos não consta, nem vem alegado, que o recurso hierárquico impendesse sobre factualidade diversa da que fora apreciada na reclamação graciosa, pelo que, de harmonia com o disposto no art. 60º, da LGT, o ora Recorrido não tinha de ser chamado, de novo, a pronunciar-se, em sede de audiência prévia, no âmbito do recurso hierárquico e, por conseguinte, não se verifica *in casu* o apontado vício de preterição da audição prévia.

Neste enquadramento, a sentença que julgou procedente o recurso contencioso com fundamento nesse vício de forma não pode manter-se, impondo-se a sua revogação.

Revogada a sentença recorrida, impunha-se agora, em obediência ao disposto no art. 715.º, n.º 2, do CPC – norma que é aplicável ao recurso de revista interposto para o Supremo Tribunal Administrativo por força do disposto nos arts. 749.º e 762.º, n.º 1 e do preceituado no art.º 726.º, todos do CPC – conhecer das questões prejudicadas pela solução dada à questão respeitante ao direito de audição prévia.

Acontece, porém, que este Supremo Tribunal não pode conhecer das referidas questões nos termos previstos no n.º 2 do art. 715º do CPC, já que não dispõe da necessária base factual para decidir, nem lhe é permitido extrair da factualidade que se encontra fixada as ilações de facto necessárias à apreciação das questões colocadas, por carecer de poderes de cognição em matéria de facto.

Por conseguinte, torna-se essencial que os autos baixem à 1ª instância para conhecimento desses fundamentos, após a fixação do pertinente quadro factual.

4. Termos em que acordam os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso e, em consequência:

- revogar a sentença recorrida, julgando improcedente a impugnação judicial quanto ao invocado fundamento de violação do direito de audição prévia e
- ordenar que os autos regressem à 1.ª instância, a fim de aí, após a pertinente fixação da matéria de facto, se conhecer do mérito do demais fundamentos invocados na petição inicial.

Custas do recurso pelo Recorrido, que contra-alegou.

Lisboa, 16 de Janeiro de 2013. — *Dulce Manuel Neto* (relatora) — *Casimiro Gonçalves* — *Lino Ribeiro*.

## Acórdão de 16 de Janeiro de 2013.

### Assunto:

*Impugnação judicial. Imposto de Selo. Incidência objectiva. Locação financeira. Aquisição de imóveis.*

### Sumário:

- I — O termo da vigência de um contrato de locação financeira de um imóvel tanto ocorre no final do contrato como nas situações em que as partes, ao abrigo do próprio contrato, põem termo ao mesmo, mediante a opção de compra antecipada do referido imóvel, nos termos da lei aplicável.
- II — Ocorrendo o termo da vigência do contrato, o Imposto de Selo há-de incidir sobre o valor residual pago pela Locatária, nos termos do disposto na regra 14ª do n.º 4 do art. 12º do CIMT, aplicável por força do disposto no art. 9º, n.º 4, do CIS, porquanto o legislador quis, neste caso, afastar a regra geral consagrada no n.º 1 do mencionada no art. 12º do CIMT.
- III — Ao utilizar no art. 12º, n.º 4, do CIMT a expressão “(...) sem prejuízo das seguintes regras”, o legislador pretende, desta forma, salvaguardar o regime especial quanto à incidência de Imposto de Selo, quando os imóveis tenham sido adquiridos pelo locatário no âmbito de um contrato de locação financeira, recortando a regra 14ª do mesmo preceito como uma verdade regra especial.

Processo n.º 831/12-30.  
 Recorrente: A....., Lda.  
 Recorrido: Fazenda Pública.  
 Relatora: Ex.<sup>ma</sup> Sr.<sup>a</sup> Cons.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Fernanda Maçãs.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

#### I- RELATÓRIO

1. A....., Lda., identificada nos autos, impugnou judicialmente, no Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria, o despacho de indeferimento da reclamação graciosa deduzida contra a liquidação adicional do Imposto de Selo, relativa à compra do prédio urbano inscrito na matriz da freguesia do Louriçal sob o artigo 6647, no montante de € 10.142, 36, que foi julgada improcedente.

2. Inconformada, a A..... veio interpor recurso para este Tribunal, formulando Alegações, das quais se extraem as seguintes conclusões:

“A) — A douta sentença recorrida fez incorrecta interpretação da regra 14ª do nº4 do artigo 12º do CIMT.

B) — O termo da vigência do contrato de locação financeira tanto ocorre no final do prazo do contrato como nas situações em que as partes, ao abrigo do próprio contrato, põem termo ao contrato, mediante a opção de compra antecipada do imóvel, objecto da locação financeira.

C) — A douta decisão recorrida fez incorrecta interpretação e aplicação da regra 14ª do nº4 do artigo 12º do CIMT.

Termos em que deve o presente recurso julgado procedente e em consequência ser revogada a douta sentença recorrida e anulada a liquidação de IS”.

3. Não houve contra-alegações.

4. O Exmo. Magistrado do Ministério Público emitiu Parecer, onde conclui que “(...) é de anular a liquidação efectuada por erro no valor tributário”.

5. Colhidos os vistos legais, cumpre apreciar e decidir.

#### II- FUNDAMENTOS

##### 1- DE FACTO

A sentença recorrida considerou provados os seguintes factos:

“1. Em 19/11/1999 a Impugnante, A....., Lda., na qualidade de locatária, celebrou com B..... SA, na qualidade de locadora, um contrato de locação financeira imobiliária, por um período de 10 anos (120 rendas mensais) — cfr. fls. 21 e seguintes dos autos.

2. Em 06/07/2005, a impugnante, exerceu na qualidade de locatária no contrato de locação financeira supra, o direito de antecipação de compra do prédio urbano sito em ..... freguesia do Louriçal, concelho de Pombal inscrito na matriz predial urbana sob o artigo n.º 6647, pelo preço de € 354.735,27, por escritura pública lavrada no Cartório Notarial de ..... — cfr. fls. 14 e seguintes dos autos.

3. O prédio supra descrito foi sujeitos a avaliação, nos termos requeridos na declaração (Modelo 1) de IMI, apresentada em 16/03/2005, no Serviço de Finanças de Pombal tendo-lhe sido atribuído em 2ª avaliação o valor patrimonial de € 1.622.530,00 — cfr. consta do PA aqui em anexo:

4. A Impugnante tomou conhecimento da liquidação adicional do Imposto de selo por carta que lhe foi dirigida pela Direcção Geral dos Impostos, datada de 20/12/2007, com a nota de demonstração que a seguir, parcialmente, se transcreve:

##### IMAGEM ENVIADA PELO CONSELHEIRO

Identificação do Prédio	Quota- Parte	Valor tributável do prédio resultante da avaliação	Valor tributável do contrato	Diferença de valores tributáveis	Taxa	Imposto a pagar
Município/Fregues/Artigo 101506 LOURIÇAL -U-006647	1/1	1.622.530,00	354.735,27	1.267.794,73	0,80	10.142,36

Tudo cfr. fls. 46 dos autos

##### ATT FICOU ESTA FEITA POR MIM – ORDEM DA LUC

Identificação do Prédio — Município/Freguesia/Artigo	Quota - Parte	Valor tributável do prédio resultante da avaliação	Valor tributável do contrato	Diferença de Valores tributáveis	Taxa	Imposto a Pagar
101506 LOURIÇAL -U-006647	1/1	1.622.530,00	354.736,27	1.267.794,73	0,80	10.142,36

Tudo cfr. fls. 46 dos Autos

5. Em 22/02/2008, foi autuada no Serviço de Finanças de Pombal a reclamação Graciosa n.º 3883200804000137, face à petição apresentada pelo sujeito passivo aqui Impugnante, com vista à obtenção da anulação da liquidação supra — cfr. consta do PA aqui em anexo.

6. O pedido foi indeferido por despacho do Director de Finanças de Leiria de 09/07/2008 — cfr. consta dos respectivos autos aqui em anexo.

7. A Impugnante tomou conhecimento da decisão supra por carta registada com aviso de recepção que foi assinado em 11/07/2008 - cfr. consta do PA aqui em anexo

8. A presente Impugnação foi deduzida em 24/07/2008 — cfr. fls. 1 dos autos.”

## 2- DE DIREITO

### 2.1. Das questões a apreciar e decidir

A ora recorrente, na qualidade de locatária, celebrou, em 19711/1999, com a B. ...., SA, na qualidade de locadora, um contrato de locação financeira imobiliária, por um período de 10 anos, tendo por objecto um prédio urbano sito na freguesia do Louriçal e inscrito na matriz predial urbana sob o artigo n.º 6647.

Em 6/7/2005, a recorrente exerceu o direito de antecipação de compra do referido prédio, pelo preço de € 354.735,27.

Entretanto, tendo o referido prédio sido sujeito a avaliação, nos termos requeridos na declaração (Modelo 1) de IMI, apresentada em 16/3/2005, foi-lhe atribuído em 2ª avaliação o valor patrimonial de €1.622.50,00, o que originou uma liquidação adicional do imposto do Selo, no montante de € 10.142,36.

A recorrente impugnou judicialmente o despacho de indeferimento da reclamação graciosa deduzida contra a liquidação adicional de imposto de selo, tendo argumentado, entre o mais, errônea quantificação da matéria tributável, por considerar que a liquidação deveria assentar no valor resultante da resolução do contrato de compra e venda e não no valor patrimonial.

Por outro lado, considerou ainda que tendo o contrato de locação terminado após o decurso do 5º ano, significa que ao regime de determinação da matéria colectável para efeitos de imposto de selo se deve aplicar a regra 14ª do CIMT, por remissão do art. 9º, n.º 4, do CIS.

O Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria, por sentença proferida em 22/3/2012, julgou a impugnação improcedente.

Para tanto ponderou a Mmª Juíza “a quo”, entre o mais, que:

“(…)

A determinação da matéria colectável em sede de IMT incide de acordo como n.º 1 do art. 12.º do respectivo código sobre o valor constante do acto ou do contrato ou sobre o valor patrimonial tributário dos imóveis, consoante o que for maior.

Dito isto é apodético concluir que a liquidação em conflito foi realizada com base no valor patrimonial do imóvel, cumpre estritamente as regras legais em vigor.

Acresce referir que a situação em epígrafe não tem cabimento na regra especial preceituada no art. 12.º n.º 4-14ª do CIMT, de que “o valor dos bens imóveis ou do direito de superfície constituído sobre os imóveis locados, adquiridos pelo locatário, através de contrato de compra e venda, no termo da vigência do contrato de locação financeira e nas condições nele estabelecidas, será o valor residual determinado ou determinável nos termos do respectivo contrato”, uma vez que a mesma não decorreu no termo da vigência do contrato de locação, mas durante a sua vigência”.

Vem o presente recurso contra o assim decidido, alegando, em síntese, a recorrente que a douda decisão recorrida fez incorrecta interpretação e aplicação da regra 14ª do n.º 4 do artigo 12º do CIMT, porquanto o termo da vigência do contrato de locação financeira tanto ocorre no final do prazo do contrato como nas situações em que as partes, ao abrigo do próprio contrato, põem termo ao mesmo, mediante a opção de compra antecipada do imóvel, objecto da locação financeira.

Em face das conclusões, que delimitam o âmbito e o objecto do presente recurso, a questão central a decidir traduz-se em saber se a Mmª Juíza “a quo” incorreu em erro de julgamento ao julgar manter a liquidação de Imposto de Selo, que tinha sido liquidado pela AF com base no valor patrimonial tributário de imóvel adquirido no contrato de locação financeira, por não ser aplicável a regra 14ª do n.º 4 do art. 12º do CIMT.

### 2.2. Da análise do erro de julgamento

Segundo o art. 1º, n.º 1, do respectivo Código <sup>(1)</sup>, o Imposto de Selo incide sobre todos os actos, contratos, documentos, títulos, livros, papéis, e outros factos previstos na Tabela Geral, incluindo as transmissões gratuitas de bens.

Por seu lado, de acordo com o n.º 4 do art. 9.º do CIS <sup>(2)</sup>, à tributação dos negócios jurídicos sobre bens imóveis, prevista na tabela geral, aplicam-se as regras de determinação da matéria tributável do Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (CIMT).

Estatui o n.º 1 do art. 12º do Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis, aplicável por remissão do n.º 4 do preceito atrás mencionado, que “o IMT incidirá sobre o valor constante do acto ou contrato ou sobre o valor patrimonial tributário dos imóveis, consoante o que for maior”.

No caso de imóveis adquiridos, no âmbito de contratos de locação financeira, há que ter em conta a regra 14ª do n.º 4 do art. 12º, do CIMT, que tem o seguinte conteúdo:

“O valor dos bens imóveis ou do direito de superfície constituído sobre os imóveis locados, adquiridos pelo locatário, através de contrato de compra e venda, no termo da vigência do contrato de locação

financeira, e nas condições nele estabelecidas, será o valor residual determinado ou determinável, nos termos do respectivo contrato”.

Para a Mm<sup>a</sup> Juíza “a quo” este preceito não é aplicável ao caso sub judice, porquanto, como ficou dito, a regra 14<sup>a</sup> do n.º 4 do art. 12º, do CIMT, pressupõe que o contrato seja cumprido na sua totalidade e a aquisição se verifique no termo da sua vigência e não nas situações de resolução antecipada do contrato de locação.

Vejamos.

A locação financeira começou por estar regulada, no Decreto-Lei n.º 171/79, de 6 de Junho, diploma que previa apenas a aplicação deste regime de financiamento à aquisição de bens de equipamento ou de imóveis destinados ao investimento produtivo na indústria, na agricultura ou em outros sectores de serviços de manifesto interesse público. O alargamento do leasing ao financiamento da aquisição de habitação por particulares, foi alcançado com o Decreto-Lei n.º 10/91, de 9 de Janeiro, estabelecendo o seu art. 1º que “é permitida a celebração de contratos de locação financeira de imóveis que sejam destinados a habitação própria do locatário, nos termos do presente diploma.”

Com o Decreto-Lei n.º 149/95, de 24 de Junho, verificou-se o alargamento do leasing ao financiamento da aquisição de quaisquer outros bens e permitiu-se que os prazos mínimos de vigência dos contratos fossem reduzidos para 18 meses, quando se tratasse de locação de coisas móveis e de 7 anos, quando os bens fossem imóveis.

Finalmente, com o Decreto-Lei n.º 285/2001, de 3 de Novembro, foi eliminado o prazo mínimo de vigência dos contratos, permitindo-se que as partes pudessem a qualquer tempo ajustar o exercício do direito de opção do locatário, antecipando o pagamento das rendas ainda não vencidas.

É nesta sequência que o contrato celebrado pelas partes, no caso em apreço, prevê, na Cláusula XX, que até um ano antes do termo do contrato a “Locatária” deverá comunicar à “Locadora” se pretende adquirir a propriedade do imóvel, sendo que se fizer essa opção deverá pagar, nos termos da Cláusula XXI, a título de valor residual, a importância estabelecida na Cláusula V das “Condições Particulares”.

Por sua vez, na Cláusula XXII, sob a epígrafe “Antecipação de compra”, estabelece-se que:

“A partir do quinto ano de vigência do presente contrato, a “Locatária” poderá exercer antecipadamente o seu direito de opção de aquisição da propriedade do imóvel, nos termos seguintes:

a) A “Locatária” apenas poderá, por exercício da referida opção, adquirir a propriedade do imóvel locado antes do termo do Contrato, desde que não se encontre em mora relativamente a qualquer uma das suas obrigações;

b) Decidindo exercer antecipadamente o seu direito de opção, a “Locatária” deverá comunicar a sua decisão à “Locadora” e proceder, simultaneamente com essa comunicação, ao pagamento do valor correspondente ao montante do “Capital Financeiro em Dívida” à data da rescisão, penalizado em dois pontos percentuais;

c) Com o pagamento da importância referida no número anterior, e na data desse pagamento, considerar-se-ão cumpridas todas as obrigações da “Locatária”.

d) (...)”.

Assim sendo, assiste razão à recorrente quando defende que “O termo da vigência do contrato de locação financeira tanto ocorre no final do contrato como nas situações em que as partes, ao abrigo do próprio contrato, põem termo ao mesmo, mediante a opção de compra antecipada do imóvel, objecto da locação financeira”.

Por outro lado, ocorrendo o termo da vigência do contrato, o Imposto de Selo há-de incidir sobre o valor residual pago pela Locatária, nos termos do disposto na regra 14<sup>a</sup> do do n.º 4 do art. 12º do CIMT, aplicável por força do disposto no art. 9º, n.º 4, do CIS.

Com efeito, não obstante o n.º 1 do art. 12º do CIMT, sob a epígrafe “Valor tributável”, estabelecer que “O IMT incidirá sobre o valor constante do acto ou contrato ou sobre o valor patrimonial tributários dos imóveis, consoante o que for maior”, a verdade é que o n.º 4 do mesmo preceito salvaguarda, entre outras situações, as que caem no âmbito de incidência da regra 14<sup>a</sup>. Neste sentido, são incisivas as expressões utilizadas pelo legislador ao dizer “O disposto nos números anteriores entende-se, porém, sem prejuízo das seguintes regras”.

O legislador pretende, desta forma, salvaguardar o regime especial quanto à incidência de Imposto de Selo quando os imóveis tenham sido adquiridos pelo locatário no âmbito de um contrato de locação financeira. Neste caso, o valor dos bens imóveis, no termo da vigência do contrato será o valor residual determinado ou determinável.

Como refere o Ministério Público, no seu douto Parecer, estando na regra 14<sup>a</sup> do art. 12º o CIMT consagrada “uma diferença de tratamento do tipo de discriminação negativa quanto à aplicação da regra geral constante do dito art. 12º n.º 1, não será já de aplicar, estando-se em face de uma autêntica regra especial”.

Em face do exposto, tendo a sentença recorrida decidido em sentido diverso não pode manter-se, devendo ser revogada, dando-se provimento ao recurso e, nessa sequência, julgando-se procedente a impugnação judicial.

### III- DECISÃO

Termos em que os Juízes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo decidem, em conferência, revogar a sentença recorrida, dando provimento ao recurso e, em consequência, julgar procedente a impugnação judicial.

Sem custas.

Lisboa, 16 de Janeiro de 2013. — Fernanda Maças (relatora) — Casimiro Gonçalves — Francisco Rothes.

(<sup>1</sup>) Na versão alterada pelo Decreto-Lei n.º 287/2003 de 12 de Novembro, em vigor na ordem jurídica portuguesa desde 01/01/2004, por força do art. 32.º n.º 4 deste mesmo diploma legal.

(<sup>2</sup>) Aditado pela Lei n.º 60-A/2005, de 30 de Dezembro.

## Acórdão de 16 de Janeiro de 2013.

### Assunto:

*Mais-valias. Reinvestimento parcial. Empréstimo bancário.*

### Sumário:

- I — Para efeito de exclusão de tributação das mais-valias, a quantia a reinvestir na nova habitação corresponde ao montante recebido com a venda da habitação antiga e não à diferença entre esse valor e o valor que foi pago com a sua aquisição;*
- II — Antes da entrada em vigor da Lei n.º 109-B/2001 de 27 de Dezembro, não beneficiava da exclusão tributária prevista na alienação c) do n.º 5 do artigo 10º do CIRS, o contribuinte que utilizasse o produto da alienação do imóvel na amortização do empréstimo que contraiu para a sua aquisição;*
- III — Sendo o reinvestimento meramente parcial, a exclusão da tributação cingir-se-á apenas à parte da mais-valia tributável proporcional ao reinvestimento efectuado.*

Processo n.º 950/12-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorridos: A..... e B.....

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Lino Ribeiro

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1.1. A Fazenda Pública interpõe recurso jurisdicional da sentença do Tribunal Tributário de Lisboa, que julgou procedente a impugnação judicial que A..... e B....., com os sinais dos autos, fizeram da liquidação do IRS do ano de 2000, no montante de €53.049,90.

Nas respectivas alegações, concluem o seguinte:

1. Estabelecia, ao tempo dos factos, o n.º 5 do art. 10º do CIRS que seriam excluídos da tributação os ganhos provenientes da transmissão onerosa de imóveis destinados a habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar, nas seguintes condições: a) Se, no prazo de 24 meses contados da data de realização, o produto da alienação for reinvestido na aquisição da propriedade de outro imóvel, de terreno para a construção de imóvel, ou na construção, ampliação ou melhoramento de outro imóvel exclusivamente com o mesmo destino, e desde que esteja situado em território português.

2. A propósito da exclusão da tributação dos ganhos em causa e no sentido de que a mesma depende do reinvestimento do produto da alienação na aquisição de outro imóvel, foi manifestado nos acórdãos do STA de 14/1/2004, proc. 01357/03, de 12/3/2003, proc. 1721/02, e de 7/12/2004, proc. 0938/04, respectivamente, o seguinte entendimento: “(...), o que o legislador pretende é o reinvestimento do produto da venda numa nova aquisição, (...)”; “(...)”: o que é reinvestido é o produto da alienação. Costuma dizer-se que a lei não contém palavras inúteis, e, de facto, não é inútil a lei utilizar

*as palavras produto da alienação” e “como tem vindo a decidir uniformemente este Supremo Tribunal Administrativo, está em causa o reinvestimento do «produto da alienação», a utilização do montante recebido com a alienação na aquisição do novo imóvel.”*

3. Ora, no caso vertente, tendo o imóvel descrito no n.º 2 dos factos provados sido alienado pelo valor de EUR: 399.038,32 (cf. n.º 7 dos mesmos factos), seria esse o montante que, para os efeitos em causa, deveria ter sido objecto de reinvestimento na subsequente aquisição do novo imóvel, por corresponder, precisamente, ao designado produto da alienação.

4. No entanto, tal não se verificou, tendo em vista o valor de aquisição do novo imóvel (EUR: 523.737,79), bem como o valor do empréstimo contraído para o efeito (EUR: 249.398,95) e a alusão, constante da parte final da decisão em apreço, ao facto de apenas ter sido reinvestido o produto da venda no valor de EUR 249.398,95, resultando, assim, evidente a inobservância do preceituado no n.º 5 do art. 10º do CIRS, por não ter sido reinvestido, na totalidade, o produto da alienação do imóvel, facto que obsta a que os ora impugnantes beneficiem da exclusão da tributação prevista no normativo em causa, razão pela qual, tendo a sentença recorrida decidido com base em entendimento contrário ao que resulta das presentes conclusões, violando o preceito legal supra transcrito, deverá a mesma ser revogada, com as legais consequências.

1.2. Houve contra-alegações.

1.3. O Ministério Público emitiu parecer no sentido do provimento do recurso, com a revogação da sentença recorrida e a substituição por acórdão que ordene a reforma da liquidação de IRS em conformidade com o reinvestimento parcial do valor da realização.

2. A sentença deu como assentes os seguintes factos:

1. Até Dezembro 1998 os impugnantes habitaram num imóvel sito na Rua ..... lote. ...., ..... em Lisboa (depoimento de C.....).

2. Em 11 de Agosto de 1998, os impugnantes adquiriram pelo preço de PTE 30.000.000 (EUR 149.639,37) um prédio urbano sito na Rua ....., n.º ....., freguesia de S. Jorge, Concelho de Lisboa, inscrito na matriz sob o artigo n.º ....., e, descrito na 1.ª Conservatória do Registo Predial de Lisboa, destinado a residência permanente (cfr. cópia da escritura fls. 29 a 32 do Processo Administrativo Tributário, de ora em diante designado de PAI - apenso reclamação).

3. Para aquisição do imóvel descrito no ponto anterior, os impugnantes recorreram a empréstimo junto do Banco de Investimento Imobiliário, S.A., pelo montante descrito no ponto anterior (cfr. cópia da escritura a fls. 29 a 32 do PAT — apenso reclamação).

4. Em 24 de Setembro de 1998, o ora impugnante A..... “contratou” com a EPAL Empresa Portuguesa das Aguas Livres S.A. o “contrato de abastecimento” n.º 9814158 para a morada Rua ....., n.º ....., freguesia de S. Jorge, Concelho de Lisboa (cfr. cópia do contrato fls. 48 dos autos).

5. Os ora impugnantes e sua família dormiam, tomavam as refeições e recebiam os amigos no imóvel descrito no ponto n.º 3 (depoimentos convergentes de C....., D.....).

6. Em 1 de Janeiro de 2000 os ora impugnantes mantinham o seu domicílio fiscal na Rua ..... lote. ...., ..... em Lisboa (cfr. print de finanças a fls. 86 do PAT).

7. Em 5 de Abril de 2000, por escritura pública outorgada no 21.º Cartório Notarial de Lisboa, os impugnantes venderam por PTE 80.000.000 (EUR 399.038,32), o imóvel descrito no ponto nº3 (cfr. cópia da escritura fls. 25 a 28 do PAT).

8. Na declaração de rendimentos, “modelo 3”, respeitante ao exercício de 2000, os impugnantes declararam no “anexo G, quadro 5, campo 13” o preço da venda com o valor de PTE 80.000.000 (EUR 399.038,32) e a “intenção de reinvestimento” (cf. cópia fls. 75 e 76 do PAT e fls. 4 a 7 do apenso reclamação).

9. Em 21 de Setembro de 2001, por escritura pública outorgada no 22.º Cartório Notarial de Lisboa, os impugnantes adquiriram por PTE 105.000.000 (EUR 523.737,79), um imóvel destinado a habitação própria e permanente, sito na Rua ....., números ..... e ....., freguesia de S. João de Brito, concelho de Lisboa, inscrito na matriz sob o artigo ..... e descrito na 1.ª Conservatória do Registo Predial de Lisboa (cfr. cópia da escritura a fls. 9 a 20 do PAT - apenso reclamação).

10. Para aquisição do imóvel descrito no ponto anterior, os impugnantes recorreram a empréstimo junto do Banco Crédito Predial Português, S.A., no valor de PTE 50.000.000 (EUR 249.398,95) (cfr. cópia do contrato de mutuo com hipoteca a fls. 12 a 20 do PAT apenso reclamação).

11. Os impugnantes na declaração de rendimentos respeitante ao exercício de 2001, não entregaram o anexo G com a declaração de reinvestimento (facto admitido por acordo, cfr. ponto n.º 8 da reclamação a fls. 33 do PAT - autos de reclamação).

12. Em 7 de Julho de 2004, a administração fiscal, procedeu à liquidação de IRS n.º 2004 5001136131 relativa ao exercício de 2000, referente aos impugnantes, no valor de EUR 56.728,20, com a data limite de pagamento de 27.9.2004 (cf. fls. 73 a 74 do PAT e fls. 22 a 24 do apenso reclamação).

13. Em 17 de Dezembro de 2004, a ora impugnante B..... deduziu reclamação da liquidação descrita em 13., cujo conteúdo da reclamação se dá aqui por integralmente reproduzido e na qual consta o seguinte; (cfr. fls. 2 e 3 do PAT- autos de reclamação).



“Exmo. Senhor Director de Finanças de Lisboa

B... (...), vem apresentar RECLAMAÇÃO GRACIOSA contra a liquidação de IRS, nos termos do art. 140.º CIRS e dos art. 68.º e 70.º CPPT, respeitante à declaração Modelo 3, entregue em 4 de Maio de 2001, para que V. Exa., se digna mandar rever a consequente liquidação, com os fundamentos seguintes:

1.º

A requerente entregou tempestivamente a declaração Modelo 3 — IRS, referente aos rendimentos auferidos durante o ano de 2000 (CFR DOC. 1 que se junta e se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais);

2.º

Na sua referida declaração a requerente entregou um anexo G referente às mais-valias ocorridas por força da alienação de um prédio urbano (...)

3.º

O montante das mais-valias obtidas foi de EUR 249.298,95;

4.º

No referido anexo G a requerente indicou que pretendia reinvestir as mais-valias obtidas pela operação descrita no artigo segundo desta reclamação.

5.º

Ora sucede que a requerente em 21 de Setembro de 2001 adquiriu um novo prédio urbano, para fins de habitação própria, pelo montante de EUR 623.497,37 (...);

6.º

Ainda no âmbito da aquisição do prédio urbano sito na Rua ....., n.º ..... e ..... em Lisboa, foi contraído um empréstimo junto da Companhia Geral de Crédito Predial Português, S.A., no montante de EUR 249.398,49

(cfr. doc...)

7.º

Com a operação descrita nos artigos anteriores a requerente, reinvestiu as mais-valias realizadas em 2000, tal como indicou no Anexo G do Modelo -IRS (...).

8.º

Pese embora substancialmente a requerente tenha efectivamente reinvestido as mais-valias, formalmente tal reinvestimento nunca chegou ao conhecimento da administração tributária, pois a requerente, por lapso, omitiu os factos descritos nos artigos 5.º e 6.º da presente reclamação;

9.º

Tal lapso deu origem a uma correcção à liquidação do IRS do ano 2000, no montante de EUR 56.728,20 (...).

PEDIDO:

Nos termos e fundamentos alegados, vem a requerente solicitar a V. Exa. que se digne a anular a nota de liquidação, no que concerne ao valor do IRS, dos juros moratórios e compensatórios, suspendendo, consequentemente, o processo de execução fiscal que corre os seus termos nos Serviços de Finanças de Lisboa - 8.º Bairro, contra a requerente.”

14. Em 7 de Dezembro de 2006 foi proferida decisão no sentido do indeferimento da reclamação descrita no ponto anterior, cujo conteúdo se dá aqui por integralmente reproduzido (cfr. fls. 88 a 90 do PAT - autos de reclamação).

15. Em 15 de Dezembro de 2006 foi enviado o projecto decisão descrito no ponto anterior à reclamante por carta postal registada, com a concessão do prazo de 15 dias para o exercício do direito de audiência prévia (cfr. fls. 91 e 92 do PAT - autos de reclamação).

16. Em 2 de Janeiro de 2007 os ora impugnantes exerceram o direito de audiência prévia por escrito (cfr. fls. 93 a 98 do PAT - autos de reclamação).

17. Em 19 de Abril de 2007 foi proferida decisão de indeferimento da reclamação descrita no ponto anterior pelo director de finanças adjunto, cujo conteúdo se dá aqui por integralmente reproduzido e na qual consta o seguinte (cfr. a fls. 130 a 131 do PAT- auto de reclamação).

“(…), não poderá haver exclusão da tributação do ganho proveniente da transmissão onerosa do imóvel visto que, apesar de, a reclamante, ter adquirido um outro imóvel no prazo de 24 meses a contar da data da realização (alínea a) do n.º 5 do artigo 10.º do CIRS) - o reclamante alienou o 1.º imóvel em 05-04-2000 e adquiriu o 2.º imóvel em 21-09-2001 - e de o ter destinado à sua habitação própria e permanente (arts.º 10º, n.º6, alínea a) CIRS), cfr. “print” a fls. 87, este, aquando da venda do 1.º imóvel, tinha a sua residência própria e permanente na Rua ..... Lt. ...., ...., Lisboa, e não na morada do imóvel alienado - Rua ....., n.º ....., cfr. “print” a fls. 86 e cópia da escritura de fls. 24 a 27. Por isso, a reclamante, está sujeita a tributação pela mais-valia - rendimento da Cat. G - resultante da alienação do imóvel sito na Rua ....., n.º ....., pelo montante de EUR 399.039,3 (alínea a), n.º1, art.º 10º do CIRS).”

18. Em 30 de Abril de 2007 os ora impugnantes receberam a carta postal registada com aviso de recepção, com a decisão de indeferimento descrita no ponto anterior (cfr. aviso de recepção assinado a fls. 135 do PAT- autos de reclamação).

19. Em 16 de Maio de 2007, deu entrada no Tribunal Tributário de Lisboa, a petição inicial da presente impugnação judicial (cfr. carimbo apostado a fls. 1 dos autos).

3.1. Sintetizando a matéria de facto, naquilo que é relevante para a questão jurídica colocada pela recorrente, constata-se o seguinte: (i) os recorridos compraram um prédio urbano em 1998, pelo preço de €149.639,37, onde instalaram a sua habitação própria e permanente; (ii) para o efeito, contraíram empréstimo bancário no montante da aquisição; (iii) em 2000 venderam esse prédio, pelo preço de €399,038,32, declarando a intenção de reinvestir tal quantia noutro prédio com o mesmo fim; (iv) em 2001 adquiriram outro imóvel destinado à sua habitação própria e permanente, pelo preço de €23.737,79; (v) para a aquisição deste prédio contraíram novo empréstimo bancário, no valor de €249.398,95; (vi) a administração tributária considerou rendimentos da categoria G os ganhos obtidos com a venda do prédio, liquidando o respectivo imposto no IRS de 2002, pelo facto dos recorridos não terem domicílio fiscal no prédio alienado.

Os recorridos impugnaram a liquidação, com dois fundamentos: (i) que habitaram e residiram permanentemente no prédio vendido, apenas não alteraram o domicílio fiscal pelo facto da sua anterior morada corresponder a uma casa de família onde tinham a acesso à correspondência, (ii) e que reinvestiram o produto da venda na nova habitação.

A sentença deu procedência aos dois argumentos, considerando que se verificaram os requisitos previstos na alínea a) do n.º 5 do artigo 10º do CIRS, na versão vigente em 2000, ou seja: (i) que se provou que os recorridos e a sua família habitavam no prédio vendido; (ii) e que “a administração fiscal não pode concluir que não foi realizado o reinvestimento do valor do produto da venda, uma vez que o valor pago pelo imóvel, que os impugnantes alegam que foi objecto do seu investimento é superior à soma do valor do empréstimo contraído para a sua aquisição e o valor do produto da venda”; (iii) e isto porque, o reinvestimento a que se refere a lei “é o do produto da realização ou valor de realização, ou seja, a diferença entre o valor pago pelo imóvel e o valor pelo qual o imóvel foi vendido, sendo este o montante que terá que ser investido na aquisição da nova habitação”.

A Administração Tributária discorda apenas deste último argumento, uma vez que, “tendo o imóvel descrito no n.º 2 dos factos provados sido alienado pelo valor de EUR: 399.038,32 (cf. n.º 7 dos mesmos factos), seria esse o montante que, para os efeitos em causa, deveria ter sido objecto de reinvestimento na subsequente aquisição do novo imóvel, por corresponder, precisamente, ao designado produto da alienação”.

Como se vê, a dissensão está no facto da sentença recorrida julgar que, para efeitos de exclusão da tributação, o valor do reinvestimento corresponde à diferença entre o valor da realização e o valor da aquisição e a recorrente entender que corresponde ao valor da alienação. Ou seja, enquanto naquele entendimento deve ser reinvestido €249.398,95 (399,038,32–149.639,37), para a recorrente deve ser reinvestida a quantia de €399,038,32.

Todavia, os recorridos discordam que essa questão possa sustentar o recurso, uma vez que o acto impugnado teve por «único» fundamento a falta de residência permanente no prédio alienado, o qual foi julgado improcedente pela sentença recorrida, sem que a recorrente tivesse suscitado a reapreciação dessa questão.

Parece que, com esta contra-alegação, os recorridos consideram que a administração tributária veio aduzir um “novo fundamento” ao acto impugnado, sem que estivesse legitimada para o fazer no decurso do processo, dada a contextualidade do dever de fundamentação estabelecida no artigo 77º da LGT.

Mas, ainda que assim fosse, o alcance que a sentença de anulação projecta no ulterior desenvolvimento da relação tributária em que se inscreve o acto anulado, não pode deixar de abrir a porta ao direito da parte vencida impugnar o *accertamento* realizado pelo tribunal, sob pena de se formar caso julgado.

A verdade é que a posição que a demandada, ora recorrente, tomou na contestação não pode ser vista como alteração dos fundamentos ou como fundamentação posterior da liquidação impugnada. Embora o objecto da impugnação judicial esteja, à partida, delimitado pelos concretos fundamentos de facto e

de direito em que se baseou o acto impugnado (cfr. arts. 99º, 108º, e 124º do CPPT), os impugnantes tomaram a iniciativa de ampliar o objecto do processo para além desses limites quando, nos artigos 41º a 44º da petição, alegaram a ilegalidade do acto impugnado com base em razões ou argumentos que não constava da sua fundamentação. Com efeito, para além de contestarem o facto de que não tinham residência permanente no prédio alienado, o contido na fundamentação do acto impugnado, fundaram a pretensão anulatória no facto de terem reinvestido o produto da alienação na aquisição de um novo prédio destinado ao mesmo fim. Com esta causa de pedir, o processo impugnatório não ficou limitado exclusivamente à apreciação dos fundamentos do acto impugnado, estendendo-se também ao quadro da relação material em ele se inscreve. E daí que o seu autor tenha o poder processual de contrariar, negar e repelir a pretensão anulatória dos impugnantes, invocando em juízo defesas que, embora não tendo sido antes invocadas, possam evitar a sua anulação.

Se o não fizesse, poderia correr dois riscos: não haver base para se admitir o aproveitamento do acto impugnado e já não poder utilizar esse fundamento para mais tarde renovar o acto. Como refere Aroso de Almeida, «o caso julgado da sentença de anulação não se limita, assim, a reconhecer a invalidade do acto sobre o qual recai, mas possui ainda o alcance de proceder ao *accertamento* negativo da posição consubstanciada no acto inválido, definindo se e em que medida o poder exercido com a prática do acto existia e podia ter sido exercido» (cfr. *Anulação de Actos Administrativos e Relações Jurídicas Emergentes*, pág. 201).

Ora, se a sentença recorrida anulou a liquidação com base na existência de exclusão tributária fundada no reinvestimento do valor da realização do prédio alienado, tal fundamento fica ao alcance da autoridade do caso julgado, impedindo que a administração tributária venha a reincidir na violação, quando a sentença transitar em julgado. Daí que, contrariamente ao defendido pelos recorridos, a questão possa ser reapreciada em segundo grau de jurisdição.

3.2. A questão fulcral consiste, pois, em determinar se a quantia que os recorridos auferiram com a venda da sua habitação foi “reinvestida” em termos de legitimar a exclusão de tributação dos ganhos que obtiveram com essa venda.

Estando assente que para adquirem o novo prédio também recorreram a um *empréstimo bancário*, o montante do empréstimo não pode fazer parte do capital reinvestido. É que esse montante não tem qualquer nexo de causalidade com o produto da alienação, sendo uma “nova” quantia investida num outro imóvel. Sobre a repercussão que o empréstimo bancário tem na exclusão da tributação das mais-valias, formou-se jurisprudência consolidada de que «o reinvestimento a que se referia o artigo 10º, n.º 5 alínea a) do CIRC e que levava à exclusão da tributação, era apenas o reinvestimento do produto da alienação, com exclusão do reinvestimento de um empréstimo bancário» (cfr. acs. do STA de 12/3/2003, rec n.º 01721/02, de 28/1/2004, rec. 01359/03, de 3/3/2004, rec. n.º 01774/03, de 20/4/2004, rec. n.º 01876/03, de 24/7/2004, rec n.º 02053/03, de 28/9/2006, rec. n.º 0125/06, de 24/3/2010, rec n.º 01241/09).

Apenas a diferença entre o valor do empréstimo e o valor do prédio adquirido é que constitui reinvestimento para efeitos de integração na delimitação negativa expressa no n.º 5 do artigo 10º do CIRC. Ou seja, tendo o novo prédio sido adquirido por €523.737,79, com recurso a empréstimo bancário de €249.398,95, o reinvestimento corresponde a €274.338,84. Como o prédio antigo foi alienado por €399.038,32, não houve um reinvestimento total dessa quantia, sobrando ainda €124.699,49 do produto da alienação.

A sentença recorrida começa por errar quando considera que o produto da realização corresponde à «diferença entre o valor pago pelo imóvel e o valor pelo qual o imóvel foi vendido, sendo este o montante que terá que ser investido na aquisição da nova habitação». Erra, porque essa diferença não é o «produto da alienação», mas sim o «ganho» sujeito a imposto. Uma coisa são os pressupostos objectivos do imposto, a chamada incidência real, que no caso está definida na alínea a) do n.º 4 do art. 10º do CIRS, medindo-se por aquela diferença, outra são os pressupostos da delimitação negativa da incidência ou da exclusão tributária, definidos na alínea a) do n.º 5 do mesmo artigo, que tem por referência o «valor da realização» ou, na redacção então vigente, o «produto da alienação».

A norma da alínea a) do n.º 5 do art.10º do CIRS, na redacção vigente à data da alienação do prédio, prescrevia que são excluídos da tributação os ganhos provenientes da transmissão onerosa de imóveis destinados à habitação do sujeito passivo ou do seu agregado familiar, «se no prazo de 24 meses contados da data da realização, o produto da alienação for reinvestido na aquisição de outro imóvel, de terreno para a construção de imóvel, ou na construção, ampliação ou melhoramento de outro imóvel exclusivamente com o mesmo destino, e desde que esteja situado em território português» (redacção dada pela Lei n.º 10-B/96 de 23/3).

Ora, o «produto da alienação» é a quantia recebida pelos vendedores a título de preço da venda. A obrigação essencial nessa espécie de contrato, o qual não pode subsistir sem ela, é a obrigação de pagar o preço (cfr. art. 874º do Ccv). Por definição, o preço é a expressão do valor em dinheiro, uma medida de valor expressa exclusivamente em dinheiro.

É essa medida que deve ser reinvestida na compra da nova habitação, para que haja exclusão de tributação nos ganhos obtidos com a venda da habitação antiga. A *ratio legis* dessa exclusão prende-se com o reconhecimento da protecção devida à aquisição ou melhoramento de imóveis destinados a habitação própria e permanente do contribuinte. Daí que se faça a exigência de que no património do contribuinte haja uma identidade funcional entre o imóvel transmitido e o adquirido com o valor da realização: ambos têm que ser destinados a habitação própria e permanente do contribuinte e respectivo agregado familiar. E se considere também que o incentivo, enquadrado na política de habitação, só assuma relevo fiscal se ocorrer reinvestimento dos valores realizados. Será, assim, necessário que o valor obtido na venda seja utilizado para o mesmo fim. Trata-se, pois, do «valor» realizado na venda e não do «ganho» obtido com ela.

Portanto, no caso dos autos, se a quantia a reinvestir corresponde ao montante recebido com a venda do prédio, logo se vê que tal quantia não foi utilizada na totalidade na compra da nova habitação, pois, ainda sobraram €124.699,49. Não sendo o valor utilizado na totalidade, havendo apenas um reinvestimento parcial, entende a recorrente que a mais-valia deve ser tributada na totalidade.

Mas não é isso o que resulta da lei.

O facto do reinvestimento ser apenas parcial não permite concluir que não se verifica o pressuposto da exclusão tributária. O n.º 7 do artigo 10º estabelece que «*no caso de reinvestimento parcial do valor de realização e verificadas as condições estabelecidas no número anterior, o benefício a que se refere o n.º 5 respeitará apenas à parte proporcional dos ganhos correspondente ao valor reinvestido*». Ou seja, sendo o reinvestimento meramente parcial, então a exclusão da tributação cingir-se-á apenas à parte da mais-valia tributável proporcional ao reinvestimento efectuado (cfr. ac. do STA de 7/12/2004, rec. n.º 0938/04).

Não sendo o valor da alienação utilizado na totalidade, a mais-valia será tributada proporcionalmente. Isto significa que o acto impugnado, que não admitiu a exclusão tributária da parte do capital reinvestido, é ilegal nessa parte. Dada a natureza divisível do acto tributário, nada obsta a que se reconheça que a liquidação impugnada padece de ilegalidade nessa parte. Os impugnantes apenas são lesados pelo acto impugnado na parte dos ganhos correspondente ao valor reinvestido, os quais deviam estar excluídos de tributação. Estabelecendo uma relação ente o vício e a lesão dos direitos dos impugnantes, verifica-se que apenas uma parte do acto é inválida e geradora de efeitos lesivos, e por isso mesmo, nada impede que a anulação se efectue à medida desses efeitos, independentemente da validade da parte restante.

Os recorridos não aceitam a anulação parcial com um argumento novo: aplicaram o produto da alienação na amortização do empréstimo que contraíram na compra da habitação alienada.

Apesar de estar demonstrado que compraram o imóvel vendido com o recurso ao crédito bancário (nº 3 do probatório), não está demonstrado que o produto da venda tenha sido aplicado na amortização desse crédito. Mas mesmo que esse facto fosse verdadeiro, na data em que ocorreu a alienação – 5 de Abril de 2000 – o valor a reinvestir não podia ser deduzido da amortização do empréstimo contraído para aquisição do prédio alienado.

A alínea a) do n.º 5 do artigo 10º do CIRS, na redacção então vigente, não deixava quaisquer dúvidas que o «produto da alienação» tinha que ser destinado ao reinvestimento da aquisição de nova habitação e não à utilização noutra fim, incluindo a amortização de empréstimo anterior. Como se referiu no acórdão deste STA, de 14/1/2004, rec. n.º 01357/03, «*se o contribuinte utilizar o produto da alienação para liquidar o empréstimo que contraiu com a aquisição do primeiro imóvel, contraindo empréstimo bancário para adquirir novo imóvel para habitação, não beneficia da exclusão de tributação prevista naquela normativo*».

A possibilidade de deduzir a amortização do empréstimo contraído para a aquisição do imóvel alienado ao valor que terá que ser utilizado na aquisição da nova habitação, só surgiu com a Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro, que deu nova redacção à alínea a) do artigo 5º do artigo 10º do CIRS com o propósito expresso de permitir essa dedução. Tratou-se, porém, de uma norma inovadora, já que a interpretação da norma anterior não suscitava qualquer controvérsia. A primitiva redacção daquela alínea não apresentava qualquer «deficiência» que o intérprete devesse superar, tal era o sentido inequívoco da expressão «produto da alienação». Não se podia estender a aplicação dessa norma a casos não previstos pela sua letra, porque nada comprova que a dedução poderia ser compreendida pelo seu espírito; muito menos aplicá-la a situações que nem sequer são abrangíveis pelo seu espírito, porque a isso se opõe o n.º 4 do artigo 11º da LGT.

Antes de 2001, a dedução ao valor da realização da amortização do empréstimo contraído para aquisição do imóvel alienado não encontrava cobertura no sistema jurídico, sem que isso frustrasse as intenções ordenadoras deste, uma vez que razões político-jurídicas poderiam estar na base da abstenção do legislador. Ora, como refere Bigotte Chorão, esses “silêncios eloquentes da lei”, não têm de ser supridos pelo juiz, ainda que este, porventura, em seu critério, entenda o contrário.

Como a falta de regulamentação só desapareceu com a Lei 109-B/2001, os recorridos não têm o direito a deduzir ao valor a reinvestir o empréstimo que efectuaram para aquisição do prédio que venderam.

4. Pelo exposto, acordam em conceder provimento parcial ao recurso, revogar a sentença na parte recorrida, e julgar parcialmente procedente a impugnação, anulando a liquidação impugnada na parte em que tributou os ganhos correspondentes ao valor reinvestido.

Custas, nesta e na primeira instância, na proporção do vencido.

Lisboa, 16 de Janeiro de 2013. — *Lino Ribeiro* (relator) — *Dulce Neto* — *Isabel Marques da Silva*.

## Acórdão de 16 de Janeiro de 2013.

### Assunto:

*Art's 23º, n.º 4 do CIVA e 17º, n.º 5 e 19º, n.º 1, ambos da Directiva 77/388. Locação financeira. Operações que conferem o direito à dedução e operações isentas. Inclusão no denominador da fracção para cálculo do pro rata do valor das amortizações.*

### Sumário:

*Uma vez que, num contrato de locação financeira, a renda paga pelo locatário abrange amortizações de capital, juros e outros encargos, suscitando-se a dúvida, em face do art's 23º, n.º 4 do CIVA e 17º, n.º 5 e 19º, n.º 1, ambos da Directiva 77/388, sobre se no denominador da fracção a que se referem os art's 23º e 19º citados devem ou não ser incluídas as amortizações, estando em causa a interpretação de normas de direito comunitário, justifica-se o reenvio prejudicial para o TJUE para conhecimento dessa questão.*

Processo n.º 1017/12-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A....., S.A.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Valente Torção.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

((\*) Este acórdão contém as retificações feitas pelo acórdão de 20 de Fevereiro de 2013.)

**I** – A Fazenda Pública, veio recorrer da decisão do Mmº Juiz Tribunal Tributário de Lisboa, que julgou procedente a impugnação judicial deduzida pelo A....., SA, com os demais sinais dos autos, contra a liquidação adicional de IVA e juros compensatórios, nos montantes 189.671,32€ e 21.825,19 € respectivamente, referente ao período de dezembro de 2004, apresentando para o efeito alegações nas quais conclui:

**Iº)**– Pelo elenco de fundamentos acima descritos, infere-se que a douta sentença, ora recorrida, julgou procedente a impugnação à margem referenciada com as consequências aí sufragadas, a qual considerou que nas operações de locação financeira e ALD financeira o IVA incide sobre o valor da contrapartida recebida ou a receber do locatário, ou seja, a renda, pelo que no cálculo da percentagem ou pro rata aplicável quando estão em causa simultaneamente operações que conferem e operações que não conferem direito à dedução, as operações mistas, é o valor total das operações que deve constar do numerador e do denominador da fracção que constitui aquela percentagem, e não apenas o valor da parcela juro de que é composta a renda recebida ou a receber do locatário.

**IIº)** Neste âmbito, o *thema decidendum*, assenta em saber se o procedimento preconizado pela AT, nos termos do art.º 23º do CIVA, não violou as normas comunitárias e as normas internas ao considerar que para o apuramento da percentagem de dedução segundo o método do pro rata não concorre a parcela de capital constante das rendas pagas pelos clientes da impugnante no que respeita ao desenvolvimento da sua actividade de locação financeira e, se a interpretação dada pela AT fere a legislação comunitária, designadamente a Sexta Directiva e a Directiva IVA.

**IIIº)**– A Fazenda Pública considera, tal como foi provado, que a impugnante no seu exercício de actividade tem operações que conferem direito à dedução e outras que não conferem esse direito, sendo considerado um sujeito passivo misto ou promiscuo, na designação italiana. Assim, e no caso dos autos,

o Tribunal a quo considerou que os custos comuns não poderiam ser deduzidos pelo método de afectação real pelo que deveriam ser integrados no denominador da fracção para o cálculo do pro rata, uma vez que o art.º 16º, n.º 1, alínea h) do CIVA consagra como valor tributável o valor das rendas na locação financeira, olvidando que esse montante já havia sido deduzido no método de afectação real.

IVª) - A actividade exercida na banca, no caso em apreço, consiste no financiamento de crédito, pagando ao fornecedor do bem aquando da aquisição do veículo automóvel, (IVA suportado é dedutível), celebrando um contrato de locação financeira com o seu cliente, pelo que existem duas operações distintas, uma não confere direito à dedução e outra confere direito à dedução. Assim, a concessão de crédito não é a única actividade da banca, logo para poder concorrer em condições de igualdade com as demais empresas relativamente a essas outras actividades não isentas que também leva a cabo, deve poder exonerar-se do IVA suportado por causa dessas mesmas actividades. Só assim se consegue que seja verdadeiramente neutral o IVA suportado para produzir ou vender bens sujeitos mas não isentos.

Vª) - O balcão bancário por meio do qual se procede à concessão de empréstimos e à recepção de depósitos tem custos de IVA, custos que não podem ser deduzidos, logo as receitas desta actividade vão para o denominador.

VIª) - Saldanha Sanches e João Gama questionam-se, face à problemática, “(...) *teremos também actividade económica no sentido que o IVA dá a esta expressão quando temos receitas que são de mera fruição e que, por isso, não contêm IVA? Note-se, não contêm IVA, porque não resultam de uma actividade, sendo antes o resultado de um investimento.*

“(...) *se tais receitas forem incluídas no divisor (denominador), vão baixar a taxa do pro rata e prejudicar a empresa, pois a percentagem do IVA que poderá ser deduzido será menor; o sistema de isenção parcial tem um custo para o sujeito passivo que foi isento: porque está isento, deve suportar IVA, sem possibilidade de dedução — é essa a lógica do sistema.*

“*Mas que fazer, então, perante receitas que não têm IVA, como os rendimentos de participações financeiras, os juros de obrigações ou empréstimos, ou os dividendos de acções de sociedades* “Nestes casos, não há uma actividade, se a sociedade X ou o banco Y obtêm receitas que têm como fonte títulos antes adquiridos e que produzem rendimentos, não temos aqui quaisquer custos de IVA que devam ser suportados. Se um banco recebe dividendos, este direito resulta do seu direito de propriedade das acções: é uma pura receita de capital recebida por lhe ser devida e que o dispensa de qualquer actividade subsequente à aquisição de títulos. É, em termos fiscais uma receita líquida de quaisquer custos e como tal é tratada, por exemplo, no Código do IRS, que não admite deduções específicas aos rendimentos de capital.” - vide Saldanha Sanches e João Gama, Pro Rata revisitado: Actividade económica, Actividade Acessória e dedução do IVA na Jurisprudência do TJCE, CTF, n.º 417 Janeiro — Junho 2006, pág. 106/107.

VIIª) - No caso da banca e, para os autores supra mencionados, o legislador do IVA isentou a actividade de prestação de serviços, ou seja, deu aos bancos (e, directamente, a todos aqueles que recorrem a crédito) a vantagem de fornecer um serviço por um preço mais baixo do que aquele que cobriam aos seus clientes se a actividade fosse tributada.

VIIIª) - Mas, como as isenções são distorções ao sistema do IVA, a isenção limita-se ao valor acrescentado por essa actividade. Quando uma empresa compra bens ou adquire serviços no exterior do perímetro formado pela empresa, suporta IVA, mas não tem aqui o direito à dedução se essas despesas estiverem em conexão com o produto ou serviço isento que vai colocar no mercado.

IXª) - A Sexta Directiva criou dois regimes orientados pelo princípio do destino económico das despesas suportadas pela empresa. - vide Birkenfeld, das grosse Umsatzsteuer-Handbuch, vol. I, Koln, p. 185

Xª) - Existem duas hipóteses de actuação, para determinar os limites de dedução, a empresa pode proceder a uma separação *ex ante* ou a uma separação *ex post* entre actividades sujeitas ao regime geral e actividades isentas de IVA.

Na separação *ex ante*, utiliza-se o regime da afectação real, nos casos em que a separação e distinção é possível, a contabilidade da empresa vai distinguir entre as despesas conexas com as actividades onde há tributação em IVA e as despesas que têm uma conexão com produções isentas.

Imputa-se aos produtos tributados as despesas que com eles estão relacionados, criando-se uma zona dentro da empresa onde se pode proceder à dedução integral do IVA que foi suportado.

XIª) - Na separação *ex post*, o sistema é diferente, vai ser efectuado um pro rata, ou seja, um cálculo de proporcionalidade, entre as diversas receitas da empresa. Como não podemos separar com rigor a área isenta da área tributada (o balcão do banco onde se concedem empréstimos é também o local onde se vendem faqueiros), vamos recorrer à presunção de que a relação entre ambas vai corresponder à proporção das receitas geradas por cada uma das actividades. - vide Mateus, J Silvério, Regime e natureza do direito a dedução no imposto sobre o valor acrescentado, Fisco 12/13, 1989, pág. 34/35

XIIª) - Como salienta Saldanha Sanches, o IVA suportado pela entidade isenta na sua actividade económica deve ser equivalente à receita gerada por essa mesma actividade. - vide Saldanha Sanches

e João Gama, Pro Rata revisitado: Actividade económica, Actividade Acessória e dedução do IVA na Jurisprudência do TJCE, CTF, n.º 417 Janeiro — Junho 2006, pág. 111.

XIII<sup>a</sup>) - Entre nós, e na esteira do art.º 19.º da Sexta Directiva e do art.º 23.º, n.º 1 do CIVA, o fim da norma é claro, encontrar um modo de afastar da dedução os custos de IVA respeitantes a actividades isentas, de forma a limitar o alcance da dedução e a adequá-la ao modo de funcionamento do sistema do IVA.

XIV<sup>a</sup>) - Já vimos que no caso em apreço, as operações de leasing e de ALD, os rendimentos provenientes dos contratos supra são rendimentos de mera fruição financeira, pelo que devem ou não ser colocados no denominador da fracção?

XV<sup>a</sup>) - A jurisprudência, no Caso Polysar, C-60/90, de 20/06/1991, encontrou uma primeira solução com base na interpretação do conceito de actividade económica em termos de IVA, tendo considerado que a detenção de participações financeiras sem intervenção na gestão de outras empresas não constitui actividade económica, não existindo, por isso direito a qualquer dedução.

XVI<sup>a</sup>) - A actividade económica está definida no art.º 4.º, n.º 2 da Sexta Directiva, ou seja, são todas as actividades de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, incluindo as actividades extractivas, agrícolas e as das profissões liberais ou equiparadas.

XVII<sup>a</sup>) - No Caso Sofitam, C-333/91, de 22/06/1993 e sobre o direito à dedução de uma holding mista que tinha quantificado o seu reembolso do IVA suportado sem levar em conta os dividendos que tinha recebido, o TJUE decidiu que a percepção de dividendos não entra no campo de aplicação do IVA e que, por isso os dividendos são estranhos ao sistema do direito à dedução.

XVIII<sup>a</sup>) - Teresa Lemos referiu que *“Ambos os acórdãos assentam no princípio de que uma holding não exerce actividade económica e não é por conseguinte sujeito passivo de IVA, pelo simples facto de deter participações financeiras em outras empresas, desde que não interfira na gestão destas últimas”* - vide Lemos, Maria Teresa, IVA: direito à dedução dos holdings - a jurisprudência comunitária, Fisco 61, 1994, pág. 50

XIX<sup>a</sup>) - Por sua vez, o conceito de actividade económica é um conceito que procura distinguir, de um ângulo material ou substancial, entre actividades que em princípio exigem inputs sujeitos a IVA e actividades que os não exigem, podendo complementar a relação jurídica.

Se a relação jurídica tem um sinalagma prestação/dívida, temos uma situação; se a relação jurídica tem um sinalagma direito/dívida, sem novos deveres de prestação, a situação é outra.

XX<sup>a</sup>) - No Ac. de 14/07/1998, Caso First National Bank of Chicago, proc. C-172196, quando o Tribunal tratou a questão da prestação de serviços isenta de IVA, temos uma receita que deve entrar para o denominador da fórmula do pro rata, já que a prestação de serviços é uma prestação onerosa, tendo o Tribunal decidido que *“uma prestação de serviços só é efectuada a título oneroso, na acepção do artigo 2º, ponto 1, da Sexta Directiva, e só é assim tributável, se existir entre o prestador e o beneficiário uma relação jurídica durante a qual são transaccionadas prestações recíprocas, constituindo a retribuição recebida pelo prestado o contravalor efectivo do serviço fornecido ao beneficiário.”*

XXI<sup>a</sup>) - O conceito de prestação onerosa pode ser usado para completar o conceito de actividade económica: os rendimentos de acções não são uma receita sujeita a IVA, porque não são uma contrapartida por um serviço prestado, mas um rendimento de capital - e não é possível colocar rendimentos de capital de mera fruição no denominador da fórmula do pro rata - uma vez que estamos perante rendimentos que são o produto de uma actividade passada, ou seja, rendimentos fundados.

XXII<sup>a</sup>) - A existência de uma fonte de onde brota um rendimento que pode ser consumido ou utilizado para os seus próprios fins é uma das características de um rendimento de capital. Tal rendimento será periódico se a fonte for conservada, não exigindo actividade para ser adquirido ou prestação onerosa como condição jurídica de obtenção.

XXIII<sup>a</sup>) - No caso em apreço, pretende-se saber se o valor da amortização financeira, das rendas, da locação financeira se incluem ou não no cálculo do pro rata.

XXIV<sup>a</sup>) - À questão formulada, a Fazenda dirá que não porque:

a) Para as operações resultantes de um contrato de locação financeira, o valor tributável consiste no valor da renda recebida ou a receber do locatário;

b) Seguindo o método da afectação real, deverão ser identificados os bens que são imputados às operações dos contratos de locação financeira e o imposto suportado na aquisição dos respectivos bens será totalmente dedutível;

c) Quanto ao critério a utilizar na repartição dos custos comuns, na impossibilidade de adopção de um critério mais objectivo, poderá ser utilizada a proporcionalidade existente entre os dois tipos de operações (com e sem direito a dedução) para determinar ou estimar a afectação dos inputs aos dois tipos de operações;

d) No entanto, no cálculo da referida proporção deverá considerar-se apenas o valor que excede o valor dos custos específicos utilizados nas operações tributadas, já que, através da aplicação do mé-

todo de afectação real aqueles custos são directamente imputados e o respectivo IVA é integralmente dedutível:

e) A não ser assim, permitia-se um aumento artificial da percentagem de repartição dos custos comuns, que conduziria a um direito à dedução ilegítimo, ficando prejudicada a neutralidade que se pretende na mecânica do IVA.

XXV<sup>a</sup>) - Nestes termos, pode-se concluir que no cálculo da percentagem de dedução apenas poderá ser considerado o montante correspondente aos juros e outros encargos relativos à actividade de leasing ou de ALD, desde que a utilização do método de afectação real não se mostre exequível.

XXVI<sup>a</sup>) - Atendendo a que se trata do cálculo do IVA dedutível relativamente a bens de utilização mista cuja afectação não se mostrou viável, teremos de concordar com a interpretação dada, no sentido de ser determinada uma proporção entre os dois tipos de operações, de forma a determinar o mais aproximadamente possível, a afectação dos inputs aos dois tipos de operações.

XXVII<sup>a</sup>) - Porém, ter-se-á de ressaltar a questão que não estamos no âmbito de aplicação do art.º 23.º, n.º 4 do CIVA, mas sim no apuramento do imposto dedutível mediante a aplicação de um pro rata específico, uma vez que previamente o método utilizado fora o da afectação real.

XXVIII<sup>a</sup>) - Assim, a solução não poderia ser outra senão a de apenas incluir no cálculo da percentagem de dedução o montante correspondente aos juros e outros encargos relativos à actividades em causa já que, em relação a esses custos, a afectação real não se mostrava viável.

Se a solução fosse outra, a impugnante obteria uma vantagem injustificada ao deduzir indevidamente uma parte do IVA que já fora deduzido quando da afectação real, feita previamente.

A solução preconizada é a que mais se aproxima da neutralidade e a que melhor se ajusta à redacção do art.º 23º do CIVA, que como se constatou não fere o artº 174º da Directiva IVA.

XXIX<sup>a</sup>) - A corroborar a posição assumida pela Fazenda, está o Parecer de 0610612005, elaborado pelo Gabinete do Director Geral sobre a questão controvertida, extraíndo-se o seguinte:

“a) A prática conjunta de operações de concessão de crédito e de locação financeira tributada (mobiliária sempre e actualmente a imobiliária em caso de renúncia à isenção do artigo 90º, n.º 30), significará que, quando houver bens e serviços adquiridos (inputs) que sejam conjuntamente utilizados em ambas, se haja de recorrer às disposições do artigo 23º do CIVA para apuramento da parcela do imposto suportado a qualificar como passível de direito a dedução;

b) Os métodos previstos são dois - afectação real e a percentagem de dedução ou pro rata, este com a natureza de percentagem geral ou genérica, apelando aos montantes das transmissões de bens e prestações de serviços, montantes esses que, porque se está perante operações sujeitas ao imposto, serão os que resultam das disposições estabelecidas como base ou valor tributável pelo artigo 16º do CIVA. Admissível como método supletivo, a utilização do método do pro rata pode ser afastada pela Administração Fiscal, exigindo a utilização do método da afectação real, quando entendam estarem reunidas e verificadas as condições previstas no n.º 3 do artigo 23.º;

c) Na situação em apreço, a mistura de “*montantes anuais, imposto excluído*” de prestações de serviços, que apenas reflectem a componente juros das operações de normal concessão de crédito, com “*montantes anuais, imposto excluído*” de prestações de serviços que reflectem a soma do capital financiado e dos juros, em relação a operações que sendo ainda de financiamento assumem a veste jurídica de locação financeira, retira à utilização do pro rata geral idoneidade para o apuramento a que é chamado, sendo a falta de coerência das variáveis nele utilizadas, susceptível de provocar vantagens ou prejuízos injustificados, o mesmo é dizer, susceptível de conduzir a “*distorções significativas na tributação*”.

d) Termos em que se reputa aconselhável impor, doravante, nestas situações a obrigatoriedade de uso do método da afectação real para apurar o IVA dedutível relativamente a bens e serviços adquiridos e de utilização conjunta nos dois tipos de operações ou actividades;

e) Neste contexto, devem os sujeitos passivos operar “*com base em critérios objectivos que permitam determinar o grau de utilização desses bens e serviços e operações que conferem direito a dedução e em operações que não conferem esse direito*”, sem prejuízo de a Direcção-Geral dos Impostos lhe vir a impor condições especiais ou a fazer cessar esse procedimento no caso de se verificar que provocam ou que podem provocar distorções significativas na tributação, cabendo-lhes, então, escolher os critérios objectivos que se mostrem mais adequados aos fins visados pela disciplina e pela fundamentação que lhe subjaz.”;

f) No caso de não se mostrar viável um índice objectivo específico, poderá, recorrer-se para o efeito a uma percentagem ou coeficiente, desde que ela faça apelo, nos seus dois membros - numerador e denominador - a variáveis que se mostrem coerentes entre si, homogeneizadas para o efeito, e com a mesma natureza, ressalvadas as devidas adaptações, obviamente.

Teríamos assim o uso de uma percentagem (tal como aquela outra percentagem que é a percentagem genérica de dedução ou pro rata geral), mas aqui não geral mas sim específico à realidade a que vai ser aplicada. E não entendido como método de apuramento de direito a dedução mas sim e apenas como coeficiente de imputação dentro do método de afectação real;



g) Como quer que seja, sempre com exigência de que os sujeitos passivos possuam elementos capazes de demonstrar, sempre que a DGCI o solicite, o bem fundado dos critérios, coeficientes ou indicies utilizados e com a faculdade da administração fiscal, desde que adequadamente o justifique, poder discordar e impor as correspondentes e necessárias rectificações.”

XXX<sup>a</sup>) - Em face do entendimento mencionado no ponto anterior, o mesmo não fere nenhuma legislação nem nenhuma norma europeia nem nenhuma norma interna, pois o rácio, a percentagem, o coeficiente apresentado é com base num “pro rata não geral mas específico à realidade a que vai ser aplicado”, daí que seja de extrair a amortização financeira para se apurar com base nos juros, sendo este o lucro que actividade financeira do banco obtém nos contratos de ALD ou leasing.

XXXI<sup>a</sup>) - Ainda um outro aspecto não de sob menos importância, é que atendendo a que os contratos de locação financeira são distintos entre si, pois os de ALD configuram-se como contratos de locação venda, uma vez que o locatário adquire a propriedade do bem na última prestação paga, em que existe uma transferência da propriedade; enquanto que no contrato de locação financeira o locador-proprietário não tem a intenção de usar o bem, de correr os riscos próprios do proprietário, nomeadamente o risco económico de não rentabilidade de coisa e do seu perecimento. O locador proprietário quer que o bem seja usado, com a assunção integral do risco, pelo utente.

XXXII<sup>a</sup>) - Na verdade, o locatário/utente, não pretende obter o simples uso de um bem disponível no mercado de locação. Realiza verdadeiramente um investimento, traduzido em parte ou na totalidade do valor do bem, correndo o risco equivalente do seu perecimento ou da sua não rentabilidade.

XXXIII<sup>a</sup>) - Pelo exposto, podemos concluir que enquanto no ALD existe uma transferência de propriedade e não de uso, no contrato de locação financeira existe o uso pelo locatário do bem, consubstanciando para o locador um investimento, no qual se traduz entre locador e locatário no pagamento de uma dívida, daí não ser considerado uma actividade económica, sendo de afastar a sua inclusão no denominador de IVA, relevando tão só para o denominador o IVA contido nos juros.

Por outro lado, na cedência de crédito o que entra no cálculo do pro rata é o juro e não o capital, pelo que na amortização financeira só se poderá considerar o juro e não a amortização do capital.

XXXIV<sup>a</sup>) - Assim sendo, o Tribunal a quo estribou na sua douta sentença um pressuposto erróneo de qualificação da norma jurídica, pois como se tem demonstrado unicamente os juros poderão fazer parte do denominador da fracção, pois só estes são a relação entre prestação e benefício e não a amortização.

XXXV<sup>a</sup>) - Sendo a questão controvertida suscitada polémica para a banca e não tendo sido a questão tratada directamente pelo Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias, suscita-se a questão prejudicial no sentido de se saber se para o cálculo do *pro rata*, no caso do leasing e do ALD, uma vez que na aquisição o IVA suportado foi liquidado e deduzido, ou seja, através do contrato de financiamento, se para o cálculo do pro rata, no contrato de locação financeira, em que o cliente paga a renda, sendo esta composta pela amortização financeira, juros e outros encargos, se a renda paga deve ou não entrar, na sua acepção plena para o denominador do pro rata ou se, ao invés, deve ser considerado unicamente os juros, pois estes, efectivamente, são a remuneração, o lucro que a actividade da banca obtém pelo contrato de locação.

A questão suscitada prende-se com a neutralidade do IVA, com o princípio da igualdade, é que se a actividade bancária poderá deduzir o IVA suportado pela afectação real nas amortizações financeiras e por sua vez, de novo, pelo contrato de locação financeira através das rendas, está efectivamente a deduzir duas vezes o mesmo imposto para o mesmo bem, ou seja, existe uma duplicação de imposto, o que prejudica a Fazenda Pública, pois obtém uma percentagem de *pro rata* superior à devida. Ao passo que, se só puder deduzir o IVA contido nos juros, já não existe a duplicação de imposto nem a Fazenda será prejudicada, mantendo-se a neutralidade do imposto do IVA.

XXXVI<sup>a</sup>) - Pelo exposto, somos de opinião que o douto Tribunal “*ad quo*” esteou a sua fundamentação na errónea apreciação das razões de direito, em clara e manifesta violação da interpretação das normas constantes do CIVA e das normas quer da Sexta Directiva quer da Directiva IVA, nos art<sup>os</sup> 16<sup>o</sup> e 23<sup>o</sup> do CIVA, 13 B e 19<sup>o</sup> da Sexta Directiva e art.º 174<sup>o</sup> da Directiva IVA, o que levou a que o princípio da neutralidade, na vertente de princípio da igualdade fosse violado, pois ao considerar-se a renda da prestação como entrando para o cálculo da fracção do denominador do *pro rata*, está-se a duplicar a dedução do IVA uma vez que o mesmo já tinha sido deduzido integralmente aquando do método afectação real.

Termos em que, concedendo-se provimento ao recurso, deve a decisão ser revogada e substituída por acórdão que declare a impugnação improcedente, com as devidas consequências legais.

Porém V. Ex.as decidindo farão a costumada justiça.

**II** – Em contra alegações, a recorrida defende a manutenção da douta sentença, nos seguintes termos:

“Em conclusão, portanto, deve, no entender do recorrido, face às normas vigentes à data da questão dos autos, isto é em 2004, o recurso ser julgado improcedente e não provado, reconhecendo-se que a sentença recorrida decidiu, atenta a matéria de facto que provada vem da instância, nos termos

e de harmonia com o disposto no artº 23º, nºs 1, 2, 3 e 4 do Código do IVA, nos termos do disposto nos artigos 17º, nº5, e 19º, nº1 da 6ª Directiva, de conformidade até com o disposto nos artigos 167º, 174º e 175º da Directiva 2006/122/C do Conselho, de 28 de Novembro e do disposto no artigo 128º do Código de Procedimento Administrativo e do disposto no artigo 103º, nº3 da Constituição da Republica Portuguesa, pelo que julgando-se o recurso improcedente, se fará Justiça”.

**III** - O MºPº emitiu parecer a fls. 347 verso onde conclui, que pela análise da conclusão XXXVª) das alegações de recurso apresentadas pela F.P. à que “... *sujeitar a questão controvertida à apreciação do T.J.C.E – artº 267º do Tratado da União Europeia em cujo §2º se prevê tal como obrigatório nos casos “cujas decisões não sejam susceptíveis de recurso judicial previsto no direito interno.”*”

**IV** - Colhidos os vistos legais, cabe decidir.

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

A) Em cumprimento da ordem de serviço n.º 01200600408 de 14/09/2006, os Serviços da Direcção de Serviços de Inspecção Tributária iniciaram em 17/01/2007, à Impugnante, acção de inspecção de âmbito geral ao exercício de 2004 (cfr. fls. 60 dos autos).

B) Em 27/12/2007 foi elaborado o relatório final da acção de inspecção do qual resultaram correcções de natureza meramente aritmética em sede de IVA no montante de 189.671,32€ (cfr. doc de fls. 51 a 81 dos autos, que se dá por integralmente reproduzido).

C) Do relatório mencionado na alínea antecedente consta o seguinte:

“(…)

### **I.3. IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO**

#### **I.3.1. Regularizações do Prorata Definitivo para o exercício de 2004 (Artº. 23º n.º 4 e art. 24 n.º 1)- €189,671,32**

##### **A. Regularização do Pro-rata**

No cálculo da percentagem de dedução (pro rata), efectuado nos termos do artº 23º do CIVA, apenas poderá ser considerado o montante correspondente aos juros e outros encargos relativos à actividade de leasing, tendo o SP considerado, indevidamente, a componente “Amortização Financeira”.

Deste modo, procedemos à correcção do pro rata geral de 39% para 7%, resultando assim uma correcção a favor do Estado no montante de €107.823,95 (Campo 41 — Reg a favor do Estado), com referência à aplicação ao IVA dedutível relativo aos Bens e Serviços Comuns adquiridos ao longo do ano.

O total a corrigir é de €185.014,38 [€77.190,43 (Campo40-DP-Dez.º 2004) + €107.823,95], nos termos dos nº54 e 6 do artº 23º do CIVA.

##### **B. Regularizações de IVA — Bens não imóveis do activo imobilizado**

Atendendo à correcção no pro-rata definitivo, que passou de 39% para 7%, procedemos à alteração da regularização feita pelo SP, a seu favor, referente às deduções efectuadas a bens não imóveis do activo imobilizado.

Resulta uma correcção, a favor do Estado, nos termos do artº 24º nºs 1 e 3 do CIVA de €4.656,94.

O sujeito passivo procedeu à contestação da totalidade da correcção em sede de IVA.

Não se atendeu ao pretendido, pelo que a correcção inicial é mantida.

(…)

### **III.2. IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO**

#### **III.2.1 Regularizações — Prorata Definitivo ao exercício de 2004 (Artº 23.º n.º 4) — 189.671,32**

##### **A. Procedimento adoptado pelo contribuinte**

O SP, procedeu a regularizações de IVA, no Campo 40, da Declaração de Substituição da declaração Periódica de IVA, referente ao mês de Dezembro de 2004, no montante de €77.190,43, referente a alteração da taxa do pro rata (Cfr. Anexo n.º 10, folha 1).

No decurso do exercício em análise, o Banco adoptou o seguinte regime para efeitos de IVA Dedutível:

- A percentagem provisória de dedução de IVA efectuada relativamente à sua actividade bancária foi de 28% (Cfr. Anexo n.º 10, folha 1);

- Praticou a afectação real, para efeitos de dedução de IVA, relativamente à sua actividade de leasing;

No final do exercício de 2004 o A....., SA, efectuou o apuramento do pro rata definitivo relativo à sua actividade bancária, chegando à percentagem definitiva de dedução de IVA, de 39% (Cfr. Anexo n.º 10, folhas 1 e 5).

De salientar que existem sempre despesas comuns e que há impossibilidade prática de determinar a que actividade dizem respeito. Nestes casos o imposto apurado deverá ser deduzido segundo o método da percentagem de dedução ou pro rata.

As operações resultantes de um contrato de locação financeira representam um tipo de operação, de entre vários, praticados pela empresa. Para este tipo de operação determina a alínea h) do n.º 2 do artº 16º do CIVA que o valor tributável é o valor da renda recebida ou a receber do locatário.

A renda, no âmbito dos contratos de locação financeira, decompõe-se em amortização financeira e juros ou outros encargos. Esta componente — amortização financeira — corresponde à divisão do valor do bem (capital) pelo período do contrato e segundo a regra de dedução da afectação real o imposto suportado na aquisição dos respectivos bens é totalmente dedutível.

A componente — juros e outros encargos — que também compõe a renda, corresponde ao valor acrescentado pela entidade financeira e é registada nas respectivas contas de proveitos.

Podemos utilizar a proporcionalidade existente entre os dois tipos de operações (com e sem direito a dedução) para determinar ou estimar a afectação dos inputs aos dois tipos de operações.

No entanto, no cálculo da referida proporção apenas deverá entrar o valor que excede o valor dos custos utilizados nas operações tributadas, já que através da aplicação do método de afectação real os custos específicos são directamente imputados e o respectivo IVA é integralmente dedutível.

Com efeito, será apenas aquele valor que se encontra em conexão com os custos comuns utilizados indistintamente nas operações tributadas e não tributadas.

Assim, no cálculo da percentagem de dedução (pro rata), apenas poderá ser considerado o montante correspondente aos juros e outros encargos relativos à actividade de leasing.

#### **B. Regularização do pro rata**

A empresa, no cálculo da referida proporção, considerou no numerador e no denominador da fracção a amortização financeira, no montante de €30.668.132,85, componente da renda no âmbito dos contratos de locação financeira (Cfr. Anexo n.º 10, folhas 2 a 5).

A prática utilizada pela empresa de incluir no cálculo do prorata as componentes “amortização financeira” conduziu a uma percentagem de dedução muito superior aquela que corresponde ao real peso das operações com direito à dedução no conjunto das operações praticadas e provocou distorções significativas no apuramento do imposto dedutível, relativo aos denominados custos comuns.

É o que se verifica na análise dos elementos de suporte aos cálculos do pro rata geral, em que o Banco considera como operações tributadas da actividade leasing o montante da amortização financeira no total €30.668.132,85 (Cfr. Anexo n.º 10, folhas 2 e 5).

Ora para efeitos do cálculo da percentagem da dedução (pro rata), nos termos do n.º 4 do artº 23º do CIVA, e tal como atrás já foi referido, apenas se poderá considerar o montante correspondente aos juros e outros encargos relativos a actividade de leasing, tendo que se retirar o valor da amortização financeira.

Com efeito, a empresa apurou um pro rata geral de 39%. O resultado da fracção, depois de expurgada a amortização financeira, passa a ser de 7% (pro rata) (Cfr. Anexo n.º 10, folhas 2 a 5).

Deste modo, procedemos à correcção do pro rata geral de 39% para 7%, resultando assim uma correcção ao valor regularizado pelo SP a seu favor de €77.190,43 (Campo 40, da DP de Dez.º2004) para €107.823,95 (Campo 41 — Regularização a favor do Estado), com referência à aplicação ao IVA Dedutível relativo aos bens e serviços Comuns adquiridos ao longo do ano.

O total a corrigir é de €185.014,38 (6.77.190,43 + 6.107.823,95) (Cfr. Anexo n.º10, folha 1).

#### **III.2.1.2. Regularizações de IVA - Bens não imóveis do activo imobilizado (Artº 24.º n.ºs 1 e 3 do CIVA) - €4.656,94.**

O SP, procedeu a regularizações de IVA, no Campo 40, no montante de €3. 735,95 relativo aos bens adquiridos nos exercícios de 2001 e 2002 (6.1.709,78 + 6.2.026,14 respectivamente). Atendendo à correcção por nós efectuada ao pro rata definitivo, o qual passou de 39% para 7%, procedemos à alteração, nos termos dos n.ºs 1 e 3 do artº 24º do CIVA, da regularização efectuada pelo SP, a seu favor, referente às deduções efectuadas a bens não imóveis do activo imobilizado.

Tendo sido considerado um pro rata definitivo para o exercício de 2001 de 9%, verifica-se que a diferença para o pro rata definitivo do exercício em análise é inferior a cinco pontos percentuais, pelo que não haverá lugar a qualquer regularização, anulando-se a regularização efectuada no valor de «.1.709,78 (Cfr. Anexo n.º 10, folha 6).

Relativamente ao exercício de 2002, o pro rata definitivo considerado no exercício, foi de 17%, pelo que resulta, assim, uma correcção ao valor regularizado pelo SP a seu favor de €2.026,17 (Cfr. Anexo n.º 10, folha 7), para €920,99 (Cfr. Anexo n.º 10, folha 8) a favor do Estado.

A correcção total, nos termos do artº 24º n.ºs 1 e 3 do CIVA, é de €4.656,94.

(...)

### **IX. DIREITO DE AUDIÇÃO**

(...)

#### **IX.2. IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO**

##### **IX.2.1. Regularizações — Prorata Definitivo ao exercício de 2003 (Artº 23º, n.º 4) - €189.671,32**

###### **A. Regularizações do Pro-rata e Correcção ao IVA deduzido relativamente a Imobilizado**

O Sujeito Passivo, em Direito de Audição afirma não concordar com a posição da DSIT, na medida em que não encontra fundamento legal para a segregação da componente da “amortização financeira” e para a sua exclusão do cálculo do pro rata, face ao disposto nos artºs 16º e 23º do Código do IVA.

(...)

Para as operações resultantes de um contrato de locação financeira, estipula a alínea h) do n.º 2 do artº 16º do CIVA, que o valor tributável é o valor da renda recebida ou a receber do locatário.

No que se refere às rendas a pagar no âmbito dos contratos de locação financeira, desde logo se poderá decompor a renda do seguinte modo:

- a) Amortização financeira
- b) Juros e outros encargos

Seguindo a regra de dedução indicada em 1 e 2, deverão ser identificados os bens que são imputados às operações dos contratos de locação financeira e o imposto suportado na aquisição dos respectivos bens será inteiramente dedutível.

No entanto, é de referir que a referida actividade utiliza bens e serviços que são indiscriminadamente usados nessas operações e em outras operações isentas (custos comuns). No que respeita ao critério de imputação na repartição desses custos, e na impossibilidade de adopção de um critério mais objectivo, poderá ser utilizada a proporcionalidade existente entre os dois tipos de operações (com e sem direito à dedução) para determinar ou estimar a afectação dos inputs aos dois tipos de operações.

No entanto, no cálculo da referida proporção deverá entrar apenas o valor que excede o valor dos custos utilizados nas operações tributadas, já que através da aplicação do método de afectação real os custos específicos são directamente imputados e o respectivo IVA é integralmente deduzido.

Com efeito, será apenas aquele valor que se encontra em conexão com os custos comuns utilizados indistintamente nas operações tributadas e não tributadas.

A não ser assim, permitia-se um aumento artificial da percentagem de repartição dos custos comuns, que conduziria a um direito à dedução ilegítimo, ficando prejudicada a neutralidade fiscal que se pretende com a mecânica do IVA.

De acordo com o referido, no cálculo da percentagem de dedução (prorata), nos termos do artº 23º do CIVA, só poderão ser considerados o montante correspondente aos juros e outros encargos relativos à actividade de leasing.

O A....., SA, efectua a afectação real relativamente à maioria dos inputs necessários à prossecução da referida actividade, nomeadamente aquisição dos bens que vão ser objecto de locação (à excepção de imóveis em que não tenha renunciado à isenção), procedendo, assim, à dedução integral do IVA suportado nos mesmos, os quais vão constituir a componente de amortização financeira na renda liquidada aos seus clientes.

De acordo com o referido anteriormente, e dado que a amortização financeira, corresponde a inputs que foram objecto de dedução de IVA integral, através da afectação real, não deve a mesma ser tida em consideração para cálculo dos custos comuns a imputar à actividade sujeita a IVA, mas tão só a componente de juros e outras prestações de serviços.

Assim, é de manter a correcção inicialmente considerada ao pro rata utilizado (passou de 39% para 7%) (...), não dando seguimento ao pretendido pelo A....., SA”.

D) Através do ofício n.º 00096 de 10/01/2008, foi dado conhecimento à Impugnante das correcções efectuadas no âmbito da acção de inspecção mencionada em A) e remetido o relatório da acção de inspecção mencionado em B) (cfr. fls. 50 dos autos).

E) Em 07/02/2008 foram emitidas à Impugnante a liquidação adicional de IVA com o n.º 08014788, no montante de 189.671,32€ e a liquidação de juros compensatórios com o n.º 08014789, no montante de 21.825,19€, respeitantes ao período de Dezembro de 2004 (cfr. fls. 26 e 27 dos autos).

F) Em 06/05/2008 a Impugnante apresentou reclamação graciosa contra as liquidações identificadas na alínea antecedente, instaurada no Serviço de Finanças de Lisboa 6 sob o n.º 3123200804000765 (cfr. fls. 28 a 49 dos autos e processo de reclamação graciosa em apenso aos presentes autos, que se dá por integralmente reproduzido).

G) Em 18/11/2008 foi elaborada informação no âmbito da reclamação graciosa identificada em F), da mesma constando o seguinte “... Nestes termos, propõe-se o indeferimento do pedido, em conformidade com o proposto na informação n.º 219- AJT/2008, de 29 de Outubro de 2008, que se junta cópia” (cfr. fls. 126 do processo de reclamação graciosa apenso).

H) A presente impugnação foi apresentada em 10/12/2008 (cfr. fls. 3 dos autos).

I) Através do ofício n.º 99090 de 22/12/2008 foi comunicado à Impugnante, para efeitos do exercício do direito de audiência prévia, o projecto de decisão da reclamação graciosa identificada na alínea antecedente (cfr. fls. 127 do processo de reclamação graciosa apenso).

J) A Impugnante, na sequência do ofício supra mencionado, informou no processo de reclamação graciosa que “...por não ter recaído qualquer despacho no prazo que a lei fixa para a mesma se presumir indeferida para efeitos contenciosos, apresentou já aos 10 de Dezembro de 2008, no 6º Serviço

*de Finanças de Lisboa, a petição da competente impugnação judicial contra tal liquidação adicional*” (cfr. fls. 129 do processo de reclamação graciosa apenso).

VI. Conforme resulta da conclusão XXXV<sup>a</sup>) das alegações da recorrente, a questão a conhecer no presente recurso consiste em saber se, num contrato de locação financeira, em que o cliente paga a renda, sendo esta composta pela amortização financeira, juros e outros encargos, essa renda paga deve ou não entrar, na sua acepção plena para o denominador do pro rata, ou se, ao invés, devem ser considerados unicamente os juros, pois estes, são a remuneração, o lucro que a actividade da banca obtém pelo contrato de locação.

**VI.1.** Entende a recorrente que esta questão se prende com a neutralidade do IVA, pois se pela actividade bancária poderá deduzir-se o IVA suportado pela afectação real nas amortizações financeiras, podendo fazê-lo de novo, pelo contrato de locação financeira através das rendas, está efectivamente a deduzir duas vezes o mesmo imposto para o mesmo bem, ou seja, existe uma duplicação de imposto, o que prejudica a Fazenda Pública, pois obtém uma percentagem de pro rata superior à devida. Ao passo que, se só puder deduzir o IVA contido nos juros, já não existe a duplicação de imposto nem a Fazenda será prejudicada, mantendo-se a neutralidade do imposto do IVA.

**VI.2.** Tanto a decisão recorrida como o recorrido, entendem que as amortizações devem ser incluídas no citado denominador.

A argumentação da decisão recorrida (que o recorrido acompanha – v. as suas contra-alegações) é, resumidamente, do seguinte teor:

A impugnante consegue obter a dedução integral do imposto que suporta com a aquisição dos bens que adquire para dar em locação, o que faz através do método da afectação real. No entanto, o exercício da actividade de locação gera “custos comuns” às operações que não conferem direito à dedução (operações de crédito isentas de IVA), relativamente aos quais não é possível encontrar o critério objectivo aludido no n.º 2 do artº 23º do CIVA para a aplicação do método de afectação real. Ou seja, o exercício da actividade de locação pela impugnante não é possível a aplicação do método da afectação real para a dedução do IVA suportado.

Assim, há que aplicar o regime do pro rata previsto no artº. 23,º n.º 4 do CIVA.

Aplicando-se este regime verifica-se que não tem um mínimo de correspondência na letra da lei o entendimento de que só o montante anual correspondente aos juros e outros encargos relativos à actividade de locação financeira deve ser considerado no cálculo da percentagem de dedução.

Por outro lado, não procede a argumentação de que apenas os juros recebidos ou a receber estão em conexão com os custos comuns utilizados nas operações sujeitas com e sem direito a dedução, porquanto a remuneração do serviço prestado, para efeitos de IVA, é toda a renda, tal como resulta do artigo 16º, n.º 2, alínea h) do CIVA, e isso independentemente de saber se cobrem ou não custos suportados. Repare-se que o IVA não tributa apenas operações respeitantes a proveitos, mas contrapartidas que é o valor que é sujeito a imposto, in casu, a contrapartida na locação financeira é a renda, e não apenas os juros.

Por outro lado, nos termos do disposto na alínea h) do n.º 2 do artº. 16.º do CIVA é toda a renda recebida, e ou seja capital e juros, que constitui o valor tributável das operações de locação financeira.

Com efeito, aquele preceito legal não faz qualquer distinção entre juro e capital ao referir-se ao valor tributável nas operações de locação financeira, sujeita a imposto a totalidade da renda recebida.

Deste modo, no cálculo da percentagem de dedução ou pro rata aplicável quando estão em causa simultaneamente operações que conferem e operações que não conferem o direito a deduzir (operações mistas) é o valor total das operações que deve constar do numerador e do denominador da fracção que constitui aquela e não apenas o valor da parcela juro de que é composta a renda recebida ou a receber do locatário.

**VI.3.** O MºPº, no seu parecer de fls. 347 e em sintonia com a conclusão XXXV<sup>a</sup>) da recorrente, pronunciou-se também no sentido de se *sujeitar a questão controvertida à apreciação do T.J.C.E - artº 267º do Tratado da União Europeia em cujo §2º se prevê tal como obrigatório nos casos* “cujas decisões não sejam susceptíveis de recurso judicial previsto no direito interno.”

**VII.** As disposições legais relevantes para a decisão são as seguintes:

**Artº 16º, n.º 2, alínea h) do CIVA:**

“2 — Nos casos das transmissões de bens e das prestações de serviços a seguir enumeradas, o valor tributável é:

h) Para as operações resultantes de um contrato de locação financeira, o valor da renda recebida ou a receber do locatário.

**Artº 23º, nºs 1, alínea b) e 4:**

“1 — Quando o sujeito passivo, no exercício da sua actividade, efectuar operações que conferem direito a dedução e operações que não conferem esse direito, nos termos do artigo 20.º, a dedução do

imposto suportado na aquisição de bens e serviços que sejam utilizados na realização de ambos os tipos de operações é determinada do seguinte modo:

a) *Tratando-se de um bem ou serviço parcialmente afecto à realização de operações não decorrentes do exercício de uma actividade económica prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, o imposto não dedutível em resultado dessa afectação parcial é determinado nos termos do n.º 2;*

b) *Sem prejuízo do disposto na alínea anterior, tratando-se de um bem ou serviço afecto à realização de operações decorrentes do exercício de uma actividade económica prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, parte das quais não confira direito à dedução, o imposto é dedutível na percentagem correspondente ao montante anual das operações que dêem lugar a dedução.*

4 — *A percentagem de dedução referida na alínea b) do n.º 1 resulta de uma fracção que comporta, no numerador, o montante anual, imposto excluído, das operações que dão lugar a dedução nos termos do n.º 1 do artigo 20.º e, no denominador, o montante anual, imposto excluído, de todas as operações efectuadas pelo sujeito passivo decorrentes do exercício de uma actividade económica prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, bem como as subvenções não tributadas que não sejam subsídios ao equipamento”.*

Porém, o IVA constitui um imposto de raiz comunitária tendo na sua génese a Directiva n.º 77/388 do Conselho de 17 de maio, cujos art.ºs 17º, n.º 5 e 19º, n.º 1, estabelecem, respectivamente o seguinte:

“5. *No que diz respeito aos bens e aos serviços utilizados por um sujeito passivo, não só para operações com direito à dedução, previstas nos n.ºs 2 e 3, como para operações sem direito à dedução, a dedução só é concedida relativamente à parte do imposto sobre o valor acrescentado proporcional ao montante respeitante à primeira categoria de operações.”*

“1. *O pro rata de dedução, previsto no n.º 5, primeiro parágrafo, do artigo 17º, resultará de uma fracção que inclui:*

- *no numerador, o montante total do volume de negócios anual, líquido do imposto sobre o valor acrescentado, relativo às operações que conferem direito à dedução nos termos dos n.ºs 2 e 3 do artigo 17º;*

- *no denominador, o montante total do volume de negócios anual, líquido do imposto sobre o valor acrescentado, relativo às operações incluídas no numerador e às operações que não conferem direito à dedução. Os Estados-membros podem incluir, igualmente, no denominador o montante das subvenções que não sejam as referidas em A, 1, a), do artigo 11º.*

*O pro rata é determinado numa base anual e fixado em percentagem arredondada para a unidade imediatamente superior”.*

Daqui resulta então que interpretar as normas do CIVA, implica também interpretar as normas da Directiva Comunitária acima referida.

Tal interpretação cabe, em primeira linha ao Tribunal de Justiça da União Europeia, podendo os tribunais nacionais dispensar tal interpretação, nomeadamente em caso de a norma se revelar clara ou de o Tribunal de Justiça já se ter pronunciado sobre situação similar.

No caso dos autos, entende-se que a norma comunitária carece, efectivamente, de interpretação do TJUE, pois se desconhece decisão em que a questão suscitada nos autos tenha sido afrontada directamente e a mesma revela-se complexa.

Na verdade, são conhecidas decisões em que estava em causa actividade financeira e o Tribunal se pronunciou pela exclusão de dividendos de acções recebidos por uma empresa do denominador referido no citado art.º 19º da Directiva (*Acórdão de 22 de Junho de 1993 – Processo n.º C 333/91*). Do mesmo modo, foi entendido que desse denominador se deveriam também excluir os dividendos distribuídos pelas suas filiais a uma sociedade holding que está sujeita a IVA relativamente a outras actividades e fornece serviços de gestão, isto porque não constituindo a contrapartida de qualquer actividade económica, a percepção de dividendos não entra no âmbito de aplicação do IVA (*Acórdão de 14 de Novembro de 2000 – Processo n.º C-142/99*).

Ainda com alguma relevância em matéria de actividade financeira e relacionado com o cálculo do pro rata v. *os Acórdãos de 29 de Abril de 2004 – Processo n.º C-77/2001, de 27 de Setembro de 2001 – Processo n.º C-16/00e de 26 de Maio de 2005 – Processo n.º C-536/03*).

No entanto, como se referiu, a questão dos autos consiste em saber se num contrato de locação financeira, em que o cliente paga a renda, sendo esta composta pela amortização financeira, juros e outros encargos, essa renda paga deve ou não entrar, na sua aceção plena para o denominador do pro rata, ou se, ao invés, devem ser considerados unicamente os juros, pois estes, são a remuneração, o lucro que a actividade da banca obtém pelo contrato de locação.

A tese da recorrente Fazenda Pública é a de que para as operações resultantes de um contrato de locação financeira, estipula a alínea h) do n.º 2 do art.º 16º do CIVA, que o valor tributável é o valor da renda recebida ou a receber do locatário.

No que se refere às rendas a pagar no âmbito dos contratos de locação financeira, desde logo se poderá decompor a renda do seguinte modo:

- a) Amortização financeira
- b) Juros e outros encargos

(\*) Seguindo a regra de dedução, deverão ser identificados os bens que são imputados às operações dos contratos de locação financeira e o imposto suportado na aquisição dos respetivos bens será inteiramente dedutível.

No entanto, é de referir que a referida atividade utiliza bens e serviços que são indiscriminadamente usados nessas operações e em outras operações isentas (custos comuns). No que respeita ao critério de imputação na repartição desses custos, e na impossibilidade de adoção de um critério mais objetivo, poderá ser utilizada a proporcionalidade existente entre os dois tipos de operações (com e sem direito à dedução) para determinar ou estimar a afetação dos inputs aos dois tipos de operações.

Porém, no cálculo da referida proporção deverá entrar apenas o valor que excede o valor dos custos utilizados nas operações tributadas, já que através da aplicação do método de afetação real os custos específicos são diretamente imputados e o respectivo IVA é integralmente deduzido.

Será apenas aquele valor que se encontra em conexão com os custos comuns utilizados indistintamente nas operações tributadas e não tributadas, pois, a não ser assim, permitia-se um aumento artificial da percentagem de repartição dos custos comuns, que conduziria a um direito à dedução ilegítimo, ficando prejudicada a neutralidade fiscal que se pretende com a mecânica do IVA.

O A. ...., SA, efetua a afetação real relativamente à maioria dos inputs necessários à prossecução da referida atividade, nomeadamente aquisição dos bens que vão ser objeto de locação (à exceção de imóveis em que não tenha renunciado à isenção), procedendo, assim, à dedução integral do IVA suportado nos mesmos, os quais vão constituir a componente de amortização financeira na renda liquidada aos seus clientes.

Dado que a amortização financeira, corresponde a inputs que foram objeto de dedução de IVA integral, através da afetação real, não deve a mesma ser tida em consideração para cálculo dos custos comuns a imputar à atividade sujeita a IVA, mas tão só a componente de juros e outras prestações de serviços.

VIII. Pelo que ficou dito, formula-se ao Tribunal de Justiça da União Europeia, a título prejudicial, a seguinte questão:

**“Num contrato de locação financeira, em que o cliente paga a renda, sendo esta composta pela amortização financeira, juros e outros encargos, essa renda paga deve ou não entrar, na sua aceção plena, para o denominador do pro rata, ou, ao invés, devem ser considerados unicamente os juros, pois estes, são a remuneração, o lucro que a atividade da banca obtém pelo contrato de locação?”.**

IX. Nestes termos acordam os juízes deste Supremo Tribunal e Secção em:

- a) Ordenar o presente reenvio prejudicial ao Tribunal de Justiça da União Europeia.
- b) Suspender o processo até decisão do mesmo.

Para cumprimento do agora decidido ordena-se a passagem de carta, a dirigir pela Secretaria deste STA à daquele Tribunal, com pedido de decisão prejudicial, acompanhado do traslado do processo, incluindo cópias da petição inicial, da sentença, das alegações de recurso da impugnante e todas as peças processuais posteriores, bem como fotocópias dos diplomas legais mencionados no presente acórdão.

Até à prolação de decisão pelo TJUE, ficará suspensa a instância nestes autos.

Custas a considerar a final.

Lisboa, 16 de Janeiro de 2013. — *Valente Torrão* (relator) — *Ascensão Lopes* — *Pedro Delgado*.

(\*) Retificações feitas pelo acórdão de 20 de Fevereiro de 2013.

## Acórdão de 16 de Janeiro de 2013.

### Assunto:

*Execução fiscal instaurada pelo IAPMEI. Competência material do tribunal tributário para conhecimento de oposição à execução. Responsabilidade do garante. Eficácia do contrato celebrado ao abrigo do Decreto-Lei n.º 483-D/88, de 28 de Dezembro. Prescrição da dívida concedida ao abrigo deste diploma.*

### Sumário:

I — *Instaurada pelo IAPMEI execução fiscal contra o banco que prestou garantia a favor de uma empresa que celebrou contrato com aquele (IAPMEI), ao abrigo do Decreto-Lei n.º 483-D/88, de 28 de Dezembro, porque incumprido o contrato não foi honrada a garantia, é materialmente competente para conhecer da oposição à execução fiscal o tribunal tributário.*

- II — *A eficácia do contrato celebrado entre o IAPMEI e as entidades referidas no citado diploma, não dependia da averiguação prévia do cumprimento de todas as condições do contrato, já que podia haver antecipação na entrega dos incentivos, como sucedeu no caso dos autos, e por outro lado, podia haver irregularidades detectadas muito após a conclusão do projecto.*
- III — *Deste modo, e porque o recorrente prestou garantia bancária no valor de Esc: 207.816.000\$00 relativa aos incentivos a receber pela B....., ao abrigo do Dec. Lei 483 -0/88 de 28 de Dezembro, responsabilizando-se, nos limites da indicada garantia, e sem apreciar da justiça ou direito de reclamação do ordenador, por fazer a entrega de quaisquer importâncias ao IAPMEI, se a Empresa acima identificada não cumprisse qualquer uma das obrigações que resultassem do referido contrato ou quaisquer compromissos assumidos em consequência do mesmos, não podia invocar a ineficácia do contrato, que aliás, nem sequer se verifica, para não honrar a garantia.*
- IV — *Às dívidas ao IAPMEI concedidas ao abrigo do diploma acima referido, porque não constituem dívidas de natureza tributária, não se aplica o prazo de prescrição do CPT (ou da LGT), antes o prazo de 20 anos previsto no artº 309º do Código Civil, contados da notificação do despacho que declarou a caducidade dos respectivos incentivos.*

Processo n.º 1041/12-30.

Recorrente: A.....

Recorrido: IAPMEI.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Valente Torrão.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

I. A....., com os demais sinais dos autos, vem recorrer da decisão proferida no acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte que julgou improcedente a oposição à execução fiscal n.º 3379/95/101635.0/95 instaurada pelo serviço de finanças do Porto, relativo a dívida ao IAPMEI, no valor de € 1.036.581,84, apresentando para o efeito, alegações nas quais conclui:

1ª) Ao manter a aplicação da norma legislada em violação da Reserva Relativa de competência Legislativa da Assembleia da República, o Tribunal Central Administrativo Norte não curou de verificar a competência em razão de matéria, violando assim a alínea p) do n.º 1 do artigo 165º da actual Constituição da República Portuguesa, como aliás já foi reconhecido e decretado pelo Acórdão n.º 530/00 do Tribunal Constitucional, que declara inconstitucional o artigo 30º do Decreto-Lei n.º 387/88, de 25 de Outubro, o qual viola a reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República, razão pela qual, o Tribunal “a quo” é materialmente incompetente e consequentemente deve a ora Recorrente ser absolvida da Instância.

2ª) A B....., não preencheu as condições de acesso, das quais dependia a atribuição do incentivo/apoio financeiro a fundo perdido, elencadas na cláusula a do contrato assinado com o IAPMEI, para o efeito, ao abrigo do Decreto-Lei n.º 483-D/88, de 28 de Dezembro, como tal o referido contrato é ineficaz, o que resulta do próprio contrato, do referido preceito legal e da aplicação *mutatis mutandis* do Código Civil, no seu artigo 270º, onde estabelece o regime da condição suspensiva, nas palavras de Abílio Neto “*o negócio sob condição suspensiva não produz efeitos desde a sua realização, mas apenas a partir da verificação da condição*” (in Abílio Neto, Código Civil Anotado, 16ª Edição, pág.187), ainda a este respeito, ensina o Prof. Pedro Pais de Vasconcelos, in Teoria Geral do Direito Civil, pag. 442, “*A condição é uma cláusula negocial que tem como conteúdo típico a sujeição da eficácia do negócio ou de parte dele a um facto futuro e incerto. É usual designar também como condição o próprio facto condicionante.*”

3ª) Da ineficácia ou nulidade do contrato, resulta que o mesmo não produz efeitos e como tal não poderia ter sido activada a garantia prestada (Fiança - 513/11796672/50/145105), que foi constituída e apenas produz efeitos no âmbito de contrato regularmente eficaz (após a verificação dos preenchimentos das condições que davam acesso ao incentivo financeiro). Desta forma o título executivo é inexistente, falso, razão pela qual ao abrigo do artigo 286º do Código do Processo Tributário, o ora recorrente, se opôs à execução.

Como ensina o Prof. Pedro Pais de Vasconcelos, in Teoria Geral do Direito Civil, pag. 588, “*A ineficácia não é um vício do negócio. É simplesmente a sua falta de efeitos próprios, a sua não eficácia. (...) A simples ineficácia refere os casos em que o acto ou negócio são privados de eficácia jurídica por outras causas que não a invalidade, isto é, por causas não valorativas*” reiterando-se como resulta amplamente provado pelos documentos juntos com o Requerimento de Oposição à Execução, que a Fiança foi única e exclusivamente celebrada no âmbito do contrato de concessão de incentivo válido e eficaz. Ora se a B..... não chegou a preencher os requisitos/condições de acesso que dão eficácia ao



contrato e consequentemente a legitimam para receber o incentivo, que apenas nestas condições seria balizado pela Fiança, então não pode ter recebido o referido montante nos termos do contrato, o que permite concluir que o IAPMEI ilicitamente doou, ou emprestou o dinheiro à B.....;

4ª) Não obstante a inobservância das condições de acesso elencadas no artigo 5º do referido contrato, no Decreto-Lei 483-D/88 e na Portaria 840/88, de 31 Dezembro, o IAPMEI, efectivamente transferiu o montante de 207.816.000\$00PTE para a B....., pelo que é o IAPMEI responsável pelo pagamento indevido e extracontratual deste montante à B..... e está esta constituída na obrigação de reembolso nos termos da figura jurídica do Enriquecimento Sem Causa - artigo 473º do Código Civil -uma vez que o contrato nunca produziu efeitos, não pode o ora Recorrente ser demandada na fiança prestada;

5ª) A constituição da Fiança supra referenciada, para garantia do cumprimento das obrigações constantes do referido contrato relativo a incentivos, não transfere a responsabilidade do IAPMEI ter entregue os respectivos incentivos financeiros sem a verificação das condições que subjazem à eficácia do referido contrato e atribuição dos mesmos. De contrário não existiriam Institutos Públicos, o Estado limitar-se-ia a emprestar/entregar incentivos/subsídios ao cidadão e demais entidades e relegava o cumprimento das condições de acesso aos referidos incentivos/subsídios e as obrigações estipuladas por força do empréstimo/incentivo, para os Bancos!

6ª) Ao recorrente é lícita a oposição à execução de garantia em claro abuso de direito (artigo 334º do Código Civil), uma vez que o contrato subjacente a essa garantia é ineficaz.

7ª) A prova indicada pela ora apelante, no seu Requerimento de Oposição à Execução, que sustenta toda a argumentação e as respectivas conclusões, não foi tida em conta na sentença judicial agora em crise, como se poderá alcançar da mesma, o que por si também prefigura e consubstancia a nulidade de omissão de fundamentação, nos termos da alínea b), do n.º 1, do artigo 668º e viola claramente o 515º do Código do Processo Civil, aplicável ao caso por força do artigo 2º e 357 do Código do Processo Tributário;

8ª) Como também resulta do exposto, o acórdão do qual se recorre, ao não resolver fundamentadamente a questão da eficácia do contrato de concessão de incentivos, pilar da oposição à execução da ora apelante, bem como ao não fundamentar fáctica e juridicamente esta questão, viola o artigo 660º, n.º 2 do Código do Processo Civil, e está inevitavelmente ferida de nulidade por omissão de fundamentação ao abrigo da alínea b) do artigo 668º do Código de Processo Civil, pelo que deve ser revogada e substituída por outra que julgue procedente a Oposição à Execução da ora Apelante, a este respeito veja-se Abílio Neto, in Código do Processo Civil Anotado, 228 edição, pág. 950,

*” Porque a decisão não é, nem pode ser, um acto arbitrário, mas a concretização da vontade abstracta da lei ao caso particular submetido à apreciação jurisdicional, as partes necessitam saber a razão ou razões do decaimento nas suas pretensões, designadamente para ajuizarem da viabilidade da utilização dos meios de impugnação legalmente previstos. ”* Uma vez que a oposição à execução levada a cabo pela ora recorrente não incide sobre a qualificação da garantia prestada, mas sim da eficácia do contrato que lhe subjaz

9ª) Uma vez que o crédito pelo qual o IAPMEI executa o ora Recorrente (dele imputado garante), se encontra reclamado e graduado, na Falência da B....., podendo o mesmo ser total ou parcialmente pago em sede própria, existe incerteza quanto ao montante reclamado, pelo que é a dívida exequenda, incerta, ilíquida e inexigível, condição essencial prevista no artigo 234.º do C.P.T., que determina a nulidade do título executivo nos termos do artigo 250.º, n.º 1 alínea b), também do C.P.T., nulidade essa que pode ser arguida até ao transito em julgado da decisão final, e que é do conhecimento officioso do Tribunal, nos termos do n.º 4 do mesmo artigo. Sendo que a admissão da suspensão da instância executiva para efeitos de conhecimento da Sentença de Graduação de Créditos, no processo de falência da B..... que corre termos no Tribunal Judicial de Sintra, sem qualquer oposição por parte do exequente, constitui confissão irretratável (artigo 567-º do C.P.C.), por parte do exequente da incerteza quanto ao montante da dívida exequenda, dado à execução, e consequentemente a sua inexigibilidade.

10ª) Deveria o Tribunal Tributário da Primeira Instância ter verificado que se acham preenchidos os pressupostos de interrupção da instância, pelo que ao não o fazer violou o disposto no artº. 285º do Código de Processo Civil.

11ª) A Recorrente expôs as premissas que induziam à conclusão elencada sob o número 7 das suas alegações, pelo que é inverídico processualmente e infundada a fundamentação dada para o não conhecimento desta por parte do Tribunal Central Administrativo Norte.

12ª) Em qualquer caso, deve a execução ser julgada prescrita, ao abrigo do artigo 34º do Código do Processo Tributário, por remissão do artigo 30º, do Decreto - Lei 387/88, de 25 de Outubro (se o mesmo vez não for julgado Inconstitucional), uma vez que decorreram mais de 10 anos desde a entrada do requerimento de execução (12/10/1995), sendo que o efeito de suspensão não se aplica a este processo executivo por via ter o mesmo estado parado por muito mais de um ano, por facto não imputável ao Banco, nos termos do artigo 34º n.º 3 do C.P.T., tendo-se formado caso julgado sobre esta questão, em conformidade com o despacho de fls. 248, dos autos *“Ora, compulsados os autos verifico que a presente oposição foi apresentada em 28 de Novembro, conforme carimbo apostado a fls. 2 dos autos,*

pelo que nesta data já se encontra decorrido o prazo de 3 anos previsto no artigo 183º A, n.º 1, parte final, do C.P.P. T. e o atraso na prolação da respectiva decisão não resulta imputável ao oponente “.

Neste sentido também o n.º 2 do artigo 2º do Código do Processo Civil e o n.º 4 do artigo 20º da Constituição da República Portuguesa.

Termos em que, com o duto suprimento de V.Exa. deve o presente recurso ser julgado procedente, devendo a decisão proferida ser revogada e conseqüentemente ser substituída por outra que julgue procedente a oposição à execução e extinga a execução, assim se fazendo a devida e costumada JUSTIÇA!

II. Em contra-alegações, veio a recorrida concluir do seguinte modo:

1ª). O Tribunal tributário dispunha de competência material para apreciar e decidir a oposição. Arguida a pretensa inconstitucionalidade do então art.º 30º dos anteriores estatutos do IAPMEI, o Supremo Tribunal Administrativo, em acórdão proferido em 14 de Julho de 2008, no processo n.º 192/08, conclui:

“Quando por força de um ato administrativo devam ser pagas a uma pessoa coletiva pública, ou por ordem desta, prestações pecuniárias, seguir-se-á, na falta de pagamento voluntário no prazo fixado, o processo de execução fiscal regulado no Código de Processo Tributário” (hoje Código de Procedimento e Processo Tributário).

Quer isto dizer, a nosso ver, que a execução fiscal é o modo processual adequado para ressarcir tal dívida, subsequente à rescisão contratual.

É assim o tribunal tributário o competente para conhecer da execução em causa”.

Sendo pois irrelevante saber se o citado art.º 30º do DL n.º 387/88 é ou não inconstitucional”

Não obstante consideramos que não estamos perante qualquer inconstitucionalidade por a execução fiscal ser o meio adequado ao ressarcimento das dívidas do IAPMEI, pessoa coletiva pública, abrangida pelo disposto no artº 155º do CPA.

Bem andou também o Tribunal Central Administrativo Norte no seu Acórdão, no presente processo, quando considerou que sendo a execução fiscal um processo judicial que apesar de ser instaurado e correr no Serviço de Finanças e de o juiz ser chamado a intervir nas situações em que exista um conflito ou nas situações, certo é que fica na dependência do juiz do tribunal tributário logo após a sua instauração. Nessa medida estando o processo na dependência do juiz tributário é manifesto que o tribunal tributário é o competente para a apreciação da oposição.

2ª). A decisão do tribunal “a quo” deve ser mantida, apreciada que foi e como devia, não foram cometidas ilegalidades, omissões ou aplicação incorreta do direito.

Estamos perante uma garantia bancária autónoma “*on first demand*” exequível mediante simples comunicação pelo beneficiário do incumprimento do contrato ou de quaisquer compromissos assumidos em consequência do mesmo.

O texto da garantia prestada pelo C..... remete, para a relação contratual subjacente, limita os montantes da garantia por força daquele contrato e condiciona a excussão ao incumprimento do contrato ou de quais quer compromissos assumidos em consequência do mesmo, mas também consigna que “*não apreciará da justiça ou direito de reclamação do ordenador.*” Tanto significa que a discussão da relação contratual entre a B..... e o IAPMEI não são oponíveis ao beneficiário pelo garante. Conclui-se, assim, que a garantia em causa é autónoma.

Tratando-se, porém, de garantia autónoma, ao beneficiário serão apenas oponíveis as exceções emergentes do próprio contrato de garantia.

Não sendo admissível tal discussão, não tinha o tribunal “a quo” de conhecer da relação subjacente ou produzir tal prova, não se verificando no Acórdão quaisquer nulidades por omissão de facto e de direito.

3ª). Vem a recorrente dizer que o tribunal a quo devia ter apreciado o contrato que subjaz à garantia, apresentando uma argumentação engenhosa, mas de índole formal; impressiona, mas não convence, como se não tivesse prestado uma garantia bancária autónoma “*on first demand*”, que prestou.

Ainda que assim fosse, não se poderia valer de qualquer falta de eficácia do contrato de concessão de incentivos.

A recorrente parte da epígrafe da cláusula 5ª “condições” para desde logo qualificar o que nela se estipula como condições suspensivas, concluindo que tratando-se de condições não verificadas o contrato carece de eficácia.

O que nesta cláusula se trata são de condições impróprias, resolutivas, que confere ao IAPMEI a possibilidade de resolver a atribuição da comparticipação financeira. O que na verdade, daquela cláusula se infere é que a comparticipação financeira não é devida se o Promotor não preencher os requisitos previstos na referida cláusula.

Trata-se de cláusulas resolutivas que não põem em causa a validade ou eficácia do contrato; de modo algum condicionam a respetiva execução, de modo algum eximem as partes do cumprimento das demais obrigações.

A argumentação da recorrente, encerra, de facto, uma profunda contradição: o que se pretende é que o contrato entre a B. .... e o IAPMEI só produza efeitos, se verificados todos os requisitos do cumprimento pelas partes. Ora, se assim fosse qual o interesse da garantia prestada? A garantia não revestiria de qualquer utilidade.

Ora, o contrato, como vimos, é eficaz. Ainda que a recorrente pudesse fazer valer da relação entre a B. .... e o IAPMEI também não era pela eficácia que se podia eximir de pagar.

4ª). O Título executivo é certo e exigível.

Vem a recorrente afirmar que o título executivo não é certo e exigível porque o recorrido reclamou no processo de falência do ordenador da garantia - a B. ...., o seu crédito.

A garantia bancária que o recorrente prestou não é uma fiança com benefício da excussão prévia mas sim uma garantia bancária “*on first demand*”. O garante é principal pagador não um fiador.

Podia ter accionado a garantia bancária como fez.

Acresce, que o IAPMEI é uma pessoa de bem e não recebe duas vezes o mesmo crédito.

Caso o IAPMEI tivesse recebido o valor da garantia bancária a que tinha e tem direito, teria ido aos autos informar tal fado e sub-rogar o garante. Procedimento que é do conhecimento deste.

5ª). Acompanhando o tribunal “*a quo*” não podemos deixar de concordar com este quando afirma que a oponente labora em manifesto equívoco quando vem alegar que “*os autos acham-se parados há precisamente 1 ano sem qualquer impulso processual por facto imputável ao exequente demandado na presente oposição*”, quando os mesmos aguardavam a prolação da decisão da oposição e não estavam parados por culpa de qualquer das partes.

6ª). Menos ainda se entende como pode querer aplicar-se o prazo de prescrição da obrigação tributária a uma obrigação que o não é.

O artº 34º do Código do Processo Tributário aplica-se apenas às obrigações tributárias, dele ficando excluídas todas as receitas de outra natureza.

Não estando determinado na legislação aplicável ao sistema de incentivos em causa qualquer prazo de prescrição de dívidas qualquer prazo de prescrição das dívidas, há que aplicar o prazo ordinário constante do art.º 309º do Código Civil, contado desde a notificação de pagamento voluntário.

III. O MºPº emitiu o parecer de fls. 617, no qual conclui:

“*Parece pois, que o recurso é de improceder, mesmo quanto à dita questão da interrupção da prescrição, a qual depende do apuramento de matéria de facto relativa à data da interpelação para pagamento voluntário que em 1ª instância é de efectuar, nos termos do disposto no artº 259º do CPT*”.

IV. Colhidos os vistos legais cabe agora decidir.

V. Com interesse para a decisão, foram dados como provados no acórdão recorrido os seguintes factos:

a) A pedido do IAPMEI (Instituto de Apoio às Pequenas e Médias Empresas) foi instaurada no Serviço de Finanças do Porto 4, contra o Banco C. ...., SA, a execução n.º 3379/101635.0/95, para cobrança de dívida relativa a incentivos financeiros no montante de 207.816.000\$00 e respectivos juros no montante de 71.910.030\$00, assegurada pela fiança n.º 513/11796672/50/145105, emitida por aquele banco em nome e a pedido da B. ...., [da. (cf. doc. de fls. 125 a 130 dos autos).

b) A B. ...., Lda., em 06/06/1991, dirigir ao oponente uma carta epigrafada de “*Pedido de garantia bancária a favor do IAPMEI*” com o seguinte teor “*O projecto de investimento, realizado por esta empresa e que mereceu o acordo da D. ...., concedendo-nos um financiamento em M/E no montante de 700.000 contos, foi aprovado no âmbito do Sistema de Incentivos à Modernização da Indústria - PEDIP, conforme nos comunicou o IAPMEI, estando aprovada uma comparticipação financeira de 207.816 contos.*

*Dado que o programa de investimento se encontra totalmente realizado, conforme é do vosso conhecimento e, para efeitos de liquidação dos incentivos, o IAPMEI necessita duma garantia bancária nos termos da minuta anexa, vimos por este meio solicitar a V. Exas. a concessão dessa garantia no montante acima indicado, a qual deverá ter a validade de um ano, renovável por iguais períodos, até comunicação do IAPMEI dos extinções das obrigações contratuais assumidas, conforme consta das fotocópias anexas...*” (cf. doc. de fls. 20 dos autos).

c) Na sequência do solicitado na aliena b), o oponente prestou em nome a pedido da B. ...., Lda., ao IAPMEI, em 09/07/1991, a fiança n.º 513/11796672/50/145105, no montante de 207.816.000\$00, relativa aos incentivos a receber por força do contrato celebrado entre aquela sociedade e o IAPMEI, em 7 de Junho de 1991 (cf. doc. de fls. 21 a 32 dos autos).

d) Da fiança n.º 513/11796672/50/145105 consta que “INSTITUTO DE APOIO ÀS PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS E AO INVESTIMENTO — IAPMEI, Em nome a pedido de B. ...., LDA. (...) vem o BANCO C. ...., S.A. (...) prestar garantia bancária no valor de Esc: 207.816.000\$00 relativa aos incentivos a receber por força do contrato celebrado com o Instituto de Apoio às Pequenas e Médias Empresas e ao Investimento - IAPMEI, ao abrigo do De. Lei 483 -0/88 de 28 de Dezembro responsabilizando-se, nos limites da indicada garantia, e sem apreciar da justiça ou direito de reclamação do ordenador, por fazer o entrega de quais quer importâncias ao IAPMEI, se a Empresa acima

identificada não cumprir qualquer uma das obrigações que resultarem do referido contrato ou quaisquer compromissos assumidos em consequência do mesmos.” (cf. doc. de fls. 21 a 23 dos autos que aqui se tem por integralmente reproduzido - **negrito nosso e sublinhado nosso**).

e) Em 07/06/1991 foi assinado entre a B....., Lda., e o IAPMEI, o contrato relativo aos incentivos financeiros PEDIP, relativo à comparticipação financeira de 207.816.000\$00 (cf. doc. de fls. 24 a 33 dos autos que aqui se dá por inteiramente reproduzido).

f) Porque a B..... não executou integralmente o projecto conforme se obrigara contratualmente o IAPMEI accionou junto do oponente a efectivação da garantia supra identificada (cf. doc. de fls. 52 a 55, 58 a 59, 62 a 65 dos autos).

g) O oponente, após troca de correspondência vária com o IAPMEI, declinou honrar a garantia, o que suscitou a instauração execução referida em a) após a emissão da certidão de relaxe (cf. doc. de fls. 56 a 57, 60 a 61 e 130 dos autos).

h) Pelo oponente foi apresentada a garantia n.º 2055600232, no montante de 468.790.529\$00 com vista a sustar a execução (cf. doc. de fls. 152 e 153 dos autos).

i) A B..... foi declarada falida por sentença de 17/01/1994, transitada em julgado em 04/02/1994 (cf. doc. de fls. 185 a 191 dos autos).

j) O IAPMEI veio a reclamar o seu crédito no processo de falência n.º 825/94, que correu termos no Tribunal Judicial de Sintra (cf. doc. de fls. 198 dos autos).

k) Por via da inscrição n.º 44 na 1ª Secção da Conservatória do registo Comercial do Porto, decorrente da apresentação n.º 8/000630, à matrícula n.º 40.043/850717 do banco A'....., com o n.º fiscal ....., o oponente foi incorporado por fusão no Banco A''....., SA (cf. doc. de fls. 242 a 245 dos autos).

l) Por despacho de fls. 248 dos autos foi declarada caducada a garantia a que alude a alínea h).

m) A sentença de reclamação de crédito do processo 734/05.3TCSNT (cf. doc. de fls. 277 a 365 dos autos).

n) A presente oposição foi deduzida em 28/11/1996 (cfr. doc. de fls. 2 dos autos).

o) Por despacho do Ministro da Indústria e Energia de 27/05/1993, foi autorizada a rescisão do contrato de incentivo financeiro referido na alínea e). - cfr. fls. 144 dos autos.

p). A autorização da rescisão do referido contrato assentou nos seguintes fundamentos: “(...)

*3. Após a conclusão dos trabalhos de verificação físico, documental e contabilística, oportunamente levados a efeito pelo IAPMEI, verificou-se o não cumprimento das origens de fundos do projecto conforme previstas contratualmente, a autonomia financeira pós-projecto situa-se em valores abaixo dos legalmente exigidos e a situação perante a Segurança Social não está regularizado desde 1991. Acresce que foi interposto um processo de recuperação da empresa, ao obrigo do Decreto - Lei n.º 177/86, de 2 de Julho havendo, por isso, a necessidade de o IAPMEI, urgentemente reclamar o seu crédito. 4. A situação descrita, configura a violação da alínea a) da cláusula oitava, e integra o previsto nas alíneas a) e b) do n.º 1 da cláusula décima terceira” - cfr. fls. 144/145 dos autos.*

**VI.** As questões suscitadas pelo recorrente nas conclusões das suas alegações são as seguintes:

a) Incompetência material do tribunal tributário relativamente à oposição (conclusão 1ª);

b) Nulidade por violação do disposto nos artºs 668º, n.º 1, alínea a) e 660º, n.º 2 do CPC por falta de apreciação da ineficácia do contrato celebrado entre o IAPMEI e a B..... (conclusões 2ª a 8ª e 11ª);

c) Nulidade do título executivo por ser incerta, ilíquida e inexigível a dívida (conclusões 9ª e 10ª);

d) Prescrição da dívida exequenda (conclusão 12ª).

Apreciemos então estas questões, começando pela primeira.

**VI.1.** Refere a recorrente que deveria ter sido absolvida da instância, em virtude de o artº 30º do Decreto-Lei n.º 387/88, de 25 de Outubro, ter sido declarado inconstitucional pelo acórdão n.º 530/00 do Tribunal Constitucional e, em consequência, o tribunal tributário é materialmente incompetente para processo de oposição.

O recorrido, por sua vez, entende como irrelevante saber se o citado artº 30º é ou não inconstitucional, louvando-se no Acórdão do STA de 14.07.08 – Processo n.º 192/08, uma vez que, por força do artº 155º do CPA o meio para ressarcimento das dívidas ao IAPMEI é o processo de execução fiscal.

No acórdão recorrido, por sua vez, entendeu-se que sendo a execução fiscal um processo judicial e que apesar de ser instaurado e correr termos no Serviço de Finanças e de o juiz apenas ser chamado a intervir nas situações em que existe um conflito ou as situações previstas no artº 151º, n.º 2 do CPPT, é certo que fica na dependência do juiz tributário mesmo quando corre no Serviço de Finanças e tendo o IAPMEI instaurado a execução fiscal nesse serviço para cobrança do seu crédito, é manifesto que o tribunal tributário é competente para apreciação da oposição que o executado dirigiu contra essa execução, tendo em atenção o disposto no artº 151º do CPPT.

Vejamos então se o tribunal tributário era ou não materialmente competente para conhecer da oposição.

O recorrente não coloca em causa que a execução fiscal fosse o meio adequado para cobrança da dívida, não obstante ter referido ter o Tribunal Constitucional declarado inconstitucional o artº 30º do DL n.º 387/88, de 25 de Outubro, que dizia o seguinte:

“1. *Os créditos devidos ao Instituto de Apoio às Pequenas e Médias Empresas e ao investimento ficam sujeitos ao regime de processo de execução fiscal.*

2. *Para a cobrança coerciva dos créditos referidos no número anterior, constitui título executivo a certidão de dívidas emitidas pelo IAPMEI, acompanhada de cópia do contrato ou outros documentos a eles referentes.”*

Esta norma foi declarada inconstitucional pelo Acórdão n.º 530/00 do Tribunal Constitucional. Porém, tendo sido instaurada a execução fiscal no respectivo serviço de finanças – facto que não sofre contestação nos autos -, o tribunal tributário tem de considerar-se materialmente competente para conhecer da oposição.

Isto mesmo resulta, com toda a clareza do Acórdão deste STA de 09.06.2010, proferido no Processo n.º 01110/09, no qual ficou escrito, para além do mais, o seguinte:

“...considerando que a execução fiscal está na dependência do juiz do tribunal tributário mesmo na fase que corre termos perante as autoridades administrativas, e considerando que, no caso vertente, o IAPMEI instaurou processo de execução fiscal no serviço de finanças para cobrança dos seus créditos, não há como afirmar que o tribunal tributário não é competente para a apreciação da oposição que a executada dirigiu contra essa execução, tendo em conta o disposto no artigo 151.º do CPPT.

Nem poderia ser de outro modo, pois que a decisão de julgar materialmente incompetente o tribunal tributário para o conhecimento de oposição dirigida contra uma execução fiscal teria como efeito prático a continuação da cobrança do crédito através da *execução fiscal* que corre no serviço de finanças (sabido que todas as execuções que correm nesses serviços estão sujeitas ao regime processual da execução fiscal) e que a executada teria de ir aos tribunais comuns deduzir a respectiva oposição, quando tal não é permitido face ao disposto nos artigos 151.º e 152.º do CPPT, dos quais decorre que quando a execução fiscal corre nos serviços de finanças a respectiva oposição tem de ser deduzida perante o tribunal tributário, só sendo admissível a dedução de oposição nos tribunais comuns quando a execução fiscal também corre nos tribunais comuns. Pelo que a executada ficaria, na verdade, sem meio judicial ao seu dispor para defesa dos seus interesses, o que contraria, de forma flagrante, a consagração legal ordinária dos meios de protecção de direitos e dos princípios da protecção da confiança, ínsito na ideia de estado de direito democrático, e da tutela jurisdicional efectiva, previstos, respectivamente, nos artigos 2.º e 20.º da CRP”.

Em face do que ficou escrito e com o qual se concorda, entende-se que o tribunal tributário era materialmente competente para conhecer da oposição, pelo que improcede a conclusão 1ª.

**VI.2.** Relativamente à 2ª questão, invocou a recorrente que não preenchendo a B..... as condições de acesso das quais dependia a atribuição do incentivo, o contrato é ineficaz. O recorrente invocou essa ineficácia e indicou testemunhas, sendo certo que a sua argumentação não foi tida em conta na decisão recorrida, pelo que se configura a nulidade de omissão de fundamentação nos termos da b), do n.º 1, do artº 668º e 515º do CPC. Por outro lado, ao não resolver fundamentadamente a questão da eficácia do contrato de concessão de incentivos foi violado o n.º 2 do artº 660º do CPC.

O recorrido, por sua vez, opõe que o recorrente prestou uma garantia bancária “*on first demand*” a qual era exequível mediante simples comunicação pelo beneficiário do incumprimento do contrato. Deste modo, perante esta garantia autónoma não pode sequer ser discutida a relação contratual entre a B..... e o IAPMEI e, por isso, não tinha o tribunal “*a quo*” de conhecer da relação subjacente ou produzir prova, não se verificando as nulidades apontadas.

No acórdão recorrido ficou nesta parte dito, resumidamente, o seguinte:

Quanto à exigência legal da especificação dos fundamentos de direito da decisão consagrados nos artºs 125º e 668º, n.º 1, alínea b) a mesma foi respeitada uma vez que da decisão resultam claras as razões jurídicas que estiveram na base da solução encontrada pelo tribunal “*a quo*”.

Quanto ao disposto no artº 660º, n.º 2 do CPC, também ele foi respeitado porque a questão colocada na petição inicial é a da inexistência do crédito do IAPMEI em virtude da alegada ineficácia do contrato. Ora, a decisão recorrida (1ª instância) concluiu pela existência do crédito, invocando que não podia o recorrente defender-se pondo em causa ou prevalecendo-se das excepções ou obrigações relacionadas com o contrato celebrado entre a B..... e o IAPMEI.

Apreciemos então esta questão.

**VI.2.1.** Resulta do probatório (alínea e)) que em 07.06.1991 foi assinado entre a B....., Lda., e o IAPMEI, um contrato relativo aos incentivos financeiros PEDIP, relativo à comparticipação financeira de 207.816.000\$00.

Resulta também das alíneas a) a d) do mesmo probatório que, antes do pagamento dos incentivos acordados, o recorrente (ou melhor o Banco C....., hoje integrado no recorrente) prestou garantia a favor do recorrido IAPMEI “*responsabilizando-se, nos limites da indicada garantia, e sem apreciar da justiça ou direito de reclamação do ordenador, por fazer o entrega de quaisquer*

*importâncias ao IAPMEI, se a Empresa acima identificada não cumprir qualquer uma das obrigações que resultarem do referido contrato ou quaisquer compromissos assumidos em consequência do mesmos.”*

Ora, como bem se refere na decisão recorrida, que acompanharemos nesta parte, estamos perante uma garantia autónoma, automática ou “*on first demand*” e nem tal facto é contestado pelo recorrente. O que ele refere é que sendo o contrato ineficaz não está obrigado ao seu pagamento.

Aceita-se hoje que, não obstante a autonomia da obrigação de garantia face à obrigação principal e a automaticidade da garantia assumida o garante pode recusar (licitamente) o pagamento demandado pelo beneficiário da garantia. Tal sucederá, nomeadamente, em casos de fraude manifesta ou abuso evidente do beneficiário da garantia na execução desta (*Sobre esta matéria v. por exemplo, Francisco Cortez, - A Garantia Bancária Autónoma, in, R.DA, Ano 52º, II, Julho, 1992, págs. 513 a 609 e Mónica Jardim - A garantia Bancária, págs. 292/293*).

No caso dos autos, porém, a tese da Recorrente sobre a invocada ineficácia do contrato não pode constituir fundamento para recusa em honrar a garantia, pelas razões que se adiantarão.

Refere o recorrente que o contrato seria ineficaz porque não se chegaram a verificar as condições que subjazem à sua eficácia e, conseqüentemente, não tendo o contrato produzido quaisquer efeitos, o recorrente não podia ser demandada na garantia prestada.

E refere o acórdão recorrido “*Afigura-se-nos insofismável que cabia ao IAPMEI como bem refere o recorrente, averiguar (devidamente) o preenchimento das condições para a concessão da participação financeira*”, embora nele se reconheça que a entrega da referida participação sem que estivessem preenchidas todas as condições acordadas não implica que o contrato não tenha produzido efeitos.

**VI.2.2.** Concorde-se com o acórdão recorrido na parte em que reconhece eficácia ao contrato, mas, evidentemente e porque isso não resulta da lei nem do contrato de incentivos assinado com a B....., o IAPMEI não tinha de proceder previamente a averiguação do cumprimento das condições do contrato.

Com efeito, o regime de incentivos constante do Decreto-Lei n.º 483-D/88, de 28 de Dezembro, exigia a apresentação de candidaturas cabendo a apreciação das mesmas ao IAPMEI (v. art’s 16º a 21º do citado diploma).

O contrato de concessão dos incentivos era posteriormente formalizado através de um contrato do qual constavam, para além do montante máximo das participações financeiras concedidas, os objectivos do projecto e as obrigações dos beneficiários (artº 22º, n.º 1).

O pagamento dos incentivos era efectuado pelo IAPMEI, após a realização do projecto mediante cópias dos documentos justificativos das despesas autenticados pela própria firma e devidamente classificadas em função do projecto, no prazo máximo de 30 dias (artº 23º, n.º 1 do mesmo diploma).

Daqui resulta que para a realização do pagamento não era necessária uma verificação física prévia do cumprimento das condições estabelecidas no contrato, nem aliás, que o projecto estivesse sequer terminado. Por isso mesmo, o artº 24º do citado diploma permitia adiantamentos sobre o valor global do incentivo ao promotor do projecto por parte do IAPMEI.

Acresce, por outro lado, que o contrato não se esgotava (cessava) com a entrega do incentivo, pois dos artigos 29º a 31º ainda do mesmo diploma resultava que podia existir fiscalização dos projectos podendo o IAPMEI resolver unilateralmente o contrato verificando-se determinadas condições.

**VI.2.3.** No caso dos autos e como nota o recorrido a fls. 592, o contrato foi assinado pelo representante do IAPMEI e, conseqüentemente entrou em vigor em 1 de Julho de 1991. A garantia bancária foi prestada com a data de 9 de Julho de 1991. Na alínea a) da cláusula 8ª do contrato, prevê-se que o promotor do projecto de investimento se obriga a iniciar o projeto de investimento no prazo de 120 dias a contar de 1 de Julho de 1991, ou seja, até 31 de Outubro de 1991; e, não obstante, nos termos do n.º 4 da cláusula 6ª, o pagamento da importância de 207.816 contos deveria ocorrer durante o 3.º trimestre de 1991, ou seja, até 30 de Setembro de 1991. Daqui se infere, sem margem para dúvidas, que o pagamento integral da participação financeira poderia (ou deveria) ocorrer, nos termos contratuais, antes mesmo de iniciado o projecto de investimento.

Em face do que ficou dito, verifica-se que o contrato produziu todos os seus efeitos até resolução por parte do IAPMEI, carecendo de fundamento legal os argumentos do recorrente sobre ineficácia do contrato constantes das conclusões 2ª a 8ª. Aliás, a garantia só se compreende para prevenir eventual incumprimento por parte do promotor do projecto. Se o IAPMEI só efectuasse o pagamento dos incentivos após a averiguação do cumprimento de todas as condições do respectivo contrato não teria sentido a exigência da garantia, como muito bem conclui o recorrido na conclusão 3ª das suas alegações.

Acresce, como se referiu, que pode haver adiantamentos no decurso do projecto e, por outro lado, pode haver situações que só possam ser detectadas mais tarde (caso de falsas declarações sobre a

situação da empresa ou viciação de dados fornecidos na apresentação e apreciação e acompanhamento dos projectos).

Assim, em face do regime resultante do Decreto-Lei n.º 483-D/88, de 28 de Dezembro e com vista a acautelar os interesses do IAPMEI, a exigência da garantia mostra-se correcta, e, não ocorrendo nenhum dos fundamentos acima referidos para eventual incumprimento por parte do recorrente, foi legal a execução da garantia por parte do recorrido IAPMEI.

Improcedem pelo exposto as conclusões 2ª a 8ª.

**VI.3.** Nas conclusões 9ª e 10ª invoca o recorrente a nulidade do título executivo por ser incerta, ilíquida e inexigível a dívida.

Isto porque o crédito pelo qual o IAPMEI executa o ora Recorrente, se encontra reclamado e graduado, na Falência da B....., podendo o mesmo ser total ou parcialmente pago em sede própria, existe incerteza quanto ao montante reclamado, pelo que é a dívida exequenda, incerta, ilíquida e inexigível.

E acrescenta que o tribunal tributário deveria ter conhecido dos pressupostos de interrupção da instância, pelo que, não o tendo feito, violou o artº 285º do CPC.

**VI.3.1.** Começando pela nulidade do título executivo, desde já diremos que se trata de questão nova que, por isso, não será conhecida, pois que os recursos incidem sobre decisões dos tribunais inferiores, não se destinando a apreciar novas questões suscitadas pelas partes.

Na verdade, o que foi alegado perante o TCAN foi que o título executivo era falso por inexistência da dívida, uma vez que o contrato não tinha produzido efeitos por não preenchimento das condições que davam acesso ao incentivo financeiro (conclusão 2ª – v. fls. 506 ao fundo).

Ora, na conclusão 9ª o recorrente vem invocar a nulidade do título executivo com outro fundamento não invocado no recurso interpostos para o TCAN – o da incerteza, iliquidez e inexigibilidade da dívida por esta ter sido reclamada na falência da B.....

**VI.3.3.** Relativamente à interrupção da instância, diremos que é incompreensível este fundamento, uma vez que na execução fiscal não se aplica o citado artº 285º do CPC.

Na verdade, tanto o CPT (artº 34º, n.º 3), como a LGT (artº 49º, n.º 2 na redacção anterior à da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro) referiam-se à paragem do processo por período superior a um ano por facto não imputável ao executado, mas relevando essa paragem apenas para efeitos de prescrição.

E bem se compreende que assim seja, já que sendo o exequente na execução fiscal o Estado ou outra entidade pública, não se compreenderia que a instância ficasse interrompida por negligência de um funcionário, por exemplo.

Improcedem, pelo exposto as conclusões 9ª a 11ª.

**VI.4.** Apreciemos, finalmente, a questão da prescrição.

Entende o recorrente que a dívida está prescrita por força do artº 34º do CPT, embora depois e de uma forma algo confusa refira suspensão por mais de um ano com formação de caso julgado relativamente ao despacho de fls. 248, que nenhuma relevância tem para o caso, uma vez que se refere à caducidade da garantia.

Ora, desde já se dirá que o recorrido tem razão quando refere nas suas contra-alegações que, não se estando perante dívida de natureza tributária não é aplicável o CPT (nem hoje a LGT).

E isso mesmo resulta dos acórdãos deste STA de 25.03.2009 – Processo n.º 0918/08, de 16.12.2009 – Processo n.º 949/2009 e de 26.05.2010 – Processo 0211/2010, todos com sumário transcrito a fls. 597 e 598, nos quais se entendeu que o prazo de prescrição das dívidas exequendas por incentivos financeiros é de 20 anos (artºs 306º e 309º do CC), contados da notificação do despacho que declarou a caducidade dos respectivos incentivos. (Neste sentido v. ainda o acórdão deste STA de 27.05.2009 – Processo n.º 0211/09).

Ora, de acordo com a alínea o) do probatório, a rescisão do contrato foi autorizada por despacho do Ministro da Indústria e Energia de 27.05.1993. Deste modo, o prazo de 20 anos previsto no artº 309º do CC não se completou ainda, sendo para este efeito irrelevante a data da interpelação para pagamento voluntário a que se refere o MºPº no seu parecer de fls. 617, pois que tal data terá de ser sempre posterior a 27.05.1993.

Pelo que ficou dito improcede também a conclusão 12ª.

**VII.** Nestes termos e pelo exposto nega-se provimento ao recurso, confirmando-se o acórdão recorrido.

Custas pelo recorrente, fixando-se em 300 euros a taxa de justiça e em metade a procuradoria.

Lisboa, 16 de Janeiro de 2013. — *Valente Torrão* (relator) — *Isabel Marques da Silva* — *Pedro Delgado*.

**Acórdão de 16 de Janeiro de 2013.****Assunto:**

*Recurso jurisdicional de revista – artigo 150º do CPTA. Pressupostos de admissibilidade. Discordância com o sentido do decidido.*

**Sumário:**

- I — O recurso de revista consagrado no artigo 150º do CPTA tem natureza absolutamente excepcional. Daí que apenas seja admissível nos precisos e estritos termos em que o legislador o consagrou.*
- II — Destina-se a viabilizar a reapreciação pelo Supremo Tribunal Administrativo de questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito.*
- III — É sobre o requerente e no requerimento de interposição que recai o ónus de alegar e intentar demonstrar a verificação dos requisitos legais de admissibilidade deste extraordinário meio processual de sindicância jurisdicional.*
- IV — A declarada discordância com o sentido do decidido, por si só, embora susceptível de legitimar/motivar recurso jurisdicional ordinário, se e quando admissível, revela-se antes e para o efeito jurídico processual que cumpre – admissibilidade da revista excepcional – art.º 150º n.º 1 e 5 do CPTA – manifesta e processualmente ineficaz.*

Processo n.º 1060/12-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A....., Lda.

Relator: Exm.º. Sr. Cons.º. Dr. Alfredo Madureira.

**Recurso de revista – cfr. art.º 150º do CPTA -.**

Apreciação preliminar sumária de admissibilidade – cfr. art.º 150º n.º 5 do CPTA-.

Em conferência, acordam os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

A Autoridade Tributária e Aduaneira interpôs o presente recurso de revista da decisão do Tribunal Central Administrativo Sul (Secção Tributária) que, revogando a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, julgou antes procedente a impugnação judicial que A....., Lda, deduzira contra liquidação de IRC, referente ao exercício de 2006, somente no que respeitava à correcção do prejuízo fiscal apurado no montante de 8.137.692,58 €.

Sustenta em síntese e fundamentalmente que se verificam os requisitos legais de admissibilidade do presente recurso de revista para eventual reapreciação de duas questões emergentes do questionado julgado, a saber:

A primeira “... se se podem enquadrar no valor de aquisição das partes sociais, para efeitos de cálculo das menos valias realizadas resultantes de liquidação e partilha da sociedade, nos termos do então art. 75º n.º 2 alínea b) do CIRC, as coberturas de prejuízos efectuadas pela sociedade dominante na sociedade participada.”

E a segunda “se o regime previsto no então art. 42 do CIRC é, ou não, aplicável aos casos de liquidação e partilha de sociedades cujo procedimento se encontra previsto nos artigos 73º a 75º do mesmo Diploma.”,

Uma vez que, alega, está em causa a apreciação de questões que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito.

E que tais questões assumem relevância jurídica ou social, aferida em termos de utilidade jurídica, com capacidade de expansão da controvérsia que ultrapassa os limites da situação singular, decorrendo, da interposição do presente recurso, a possibilidade de melhor aplicação do direito, tendo como escopo a uniformização do mesmo direito, dado que a questão tem uma capacidade de se repetir num número indeterminado de casos.

Para, a final, alegar e concluir que a questão jurídica centrada na determinação do regime das menos-valias em casos de partilha do saldo de liquidação, que interessa a todos os sujeitos passivos de IRC, designadamente quando há coberturas de prejuízos feitas pela sociedade dominante na sociedade



*participada, tendo em vista gerar um entendimento e aplicação uniforme daquele regime, face às posições divergentes sobre a matéria assumidas pela AT e o Tribunal recorrido.* (é nosso o sublinhado).

A Impugnante e ora Recorrida contra-alegou oportunamente sustentando a não verificação dos pressupostos de admissão do presente recurso excepcional de revista, desde logo porque a Requerente *se limita a fazer um juízo de valor; afirmando, sem demonstrar, que as questões que colocou, assumem uma particular relevância jurídica...*

E que, já de harmonia com a jurisprudência, esmagadoramente produzida, desde já se alega que a mesma é unânime no sentido de que a admissão Revista, prevista no n.º 1 do artigo 150º do CPTA:

(i) *Não pode corresponder à introdução de uma nova instancia de recurso...;*

(ii) *Implica a verificação de um interesse particularmente relevante que, por si só, possa legitimar a revista, o que no caso presente não ficou demonstrado;*

(iii) *Impõe que sejam ultrapassados significativamente os contornos da situação individual analisada na Sentença e no Acórdão recorridos -... - sem o que não se verifica o interesse objectivo de uma hipotética necessidade de aclaração do quadro legal aplicável.*

E o Ex.mo Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal Administrativo emitiu depois fundamentado parecer opinando também pela não verificação dos pressupostos de admissibilidade da requerida revista (cfr. art.º 150º n.º 1 do CPTA) pois que, em seu esclarecido entender, *estamos perante uma situação pontual em que, embora a questão que se pretende ver apreciada não seja fácil, não é, seguramente, particularmente complexa ou melindrosa do ponto de vista jurídico, nem revestindo uma importância fundamental do ponto de vista social.*

E que a recorrente nem sequer invoca que doutrina e/ou jurisprudência se tenham vindo a pronunciar em sentido contrário sobre a questão, tornando, desse modo, necessária a sua clarificação para se obter uma melhor aplicação do direito.

E que também, a recorrente não alega nem nós descortinamos que a decisão recorrida esteja ferida por erro manifesto ou grosseiro,

Para, a final, concluir pela não admissibilidade da requerida revista.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

Vejamos então, como cumpre - cfr. art.º 150º n.º 5 do CPTA -, se, *in casu*, se verificam ou não os pressupostos de admissibilidade.

A jurisprudência das duas Secções deste Supremo Tribunal Administrativo (Contencioso Administrativo e Contencioso Tributário) perante o disposto no n.º 1 daquele preceito da lei adjectiva “*Das decisões proferidas em 2ª instância pelo Tribunal Central Administrativo pode haver, excepcionalmente, revista para o Supremo Tribunal Administrativo quando esteja em causa a apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para a melhor aplicação do direito.*”, vem acentuando repetida, uniforme e pacificamente o carácter estritamente excepcional deste recurso jurisdicional de revista,

Pois que se não trata de recurso ordinário de revista, mas antes, como de resto o legislador cuidou de sublinhar na Exposição de Motivos das Propostas de Lei n.º 92/VII e 93/VIII, de uma “*válvula de segurança do sistema*” a utilizar apenas e só nos estritos pressupostos que definiu,

Quer dizer, *quando esteja em causa a apreciação de uma questão que pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para a melhor aplicação do direito.*

E, no preenchimento dos conceitos indeterminados acolhidos pelo legislador, a saber: *relevância jurídica ou social de importância fundamental* da questão suscitada e a *clara necessidade* da admissão do recurso para *uma melhor aplicação do direito*, a jurisprudência deste Supremo Tribunal vem doutrinando e sublinhando que apenas se verifica ocorrer aquela relevância jurídica ou social quando *a questão a apreciar seja de complexidade superior ao comum em razão da dificuldade das operações exegéticas a efectuar, de enquadramento normativo especialmente complexo, ou da necessidade de compatibilizar diferentes regimes potencialmente aplicáveis*”.

Já no que concerne à *clara necessidade da admissão deste recurso para a melhor aplicação do direito* a jurisprudência sublinha, concordante e uniformemente, que há-de resultar da *capacidade de expansão da controvérsia de modo a ultrapassar os limites da situação singular, designadamente quando o caso concreto revele seguramente a possibilidade de ser visto como um tipo, contendo uma questão bem caracterizada, passível de se repetir em casos futuros e cuja decisão nas instâncias seja ostensivamente errada ou juridicamente insustentável,*

*Ou quando suscite fundadas dúvidas, nomeadamente por se verificar divisão de correntes jurisprudenciais ou doutrinárias, gerando incerteza e instabilidade na resolução dos litígios....*

(Neste sentido, os acórdãos de 31.03.2011 processos n.º 232/11, da 1ª Secção e de 30.12.2012, e processo n.º 182/12, desta Secção de Contencioso Tributário).

Esta jurisprudência tem sido reiterada e uniformemente acolhida em todos os arestos posteriores tirados por esta formação da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal.

E seguro é que é sobre o requerente que recai o ónus de alegar e intentar demonstrar a verificação dos requisitos legais de admissibilidade deste extraordinário meio processual de sindicância jurisdicional, alegações e demonstração a levar necessariamente ao requerimento inicial ou de interposição – cfr. arts. 676º n.º 2, 684º n.º 1 (in fine) e 2, e 685º-A n.º 1 e 2 do CPC, subsidiariamente aplicável -.

Ora, neste domínio e no caso presente, não pode deixar de acolher-se o entendimento sufragado quer pela Requerida, quer pelo Ex.mo Magistrado do Ministério Público junto deste Tribunal.

Com efeito e como proficientemente evidenciam nas respectivas resposta (contra-alegações) – cfr. fls 209 e segts - e parecer – cfr. fls. 234 e 235 – não pode deixar de concluir-se que no requerimento de interposição deste recurso a Requerente Administração Tributária se limita a afirmar, sem minimamente intentar demonstrar, que as identificadas questões assumem particular relevância jurídica e social e que têm virtualidade de expansão para além dos limites da situação singular, em termos de, assim, tornar a admissão deste especial recurso de revista como claramente necessário para uma melhor aplicação do direito.

Neste preciso e decisivo ponto bastou-se a Requerente com a invocação/alegação de que, como atrás deixámos sublinhado, eram, sobre a matéria, divergentes as *posições...assumidas pela AT e o Tribunal recorrido*.

Ora, a invocada *divergência de posições*, só por si e tal como vem alegada, traduz apenas e só a declarada discordância da Requerente com o sentido do decidido pelo TCASul, já em sede de recurso jurisdicional.

E esta declarada discordância com o sentido do decidido, por si só, embora susceptível de legitimar/motivar recurso jurisdicional ordinário, se e quando admissível, revela-se antes e para o efeito jurídico processual que cumpre – admissibilidade da revista excepcional – art.º 150º n.º 1 e 5 do CPTA – manifesta e processualmente ineficaz.

A invocada e assim reconhecida insuficiente alegação/demonstração da verificação dos requisitos legais de admissão do recurso de revista excepcional, só por si, não obstará porém a que o tribunal, por esta especial formação, porventura o admitisse.

Ponto seria que, ainda assim e apesar disso, se mostrassem verificados aqueles requisitos.

O que, no caso *sub judicio*, bem manifestamente se não verifica ocorrer.

Com efeito, designadamente quanto à invocada capacidade de expansão da controvérsia porventura legitimadora da admissão da requerida revista excepcional, importa antes considerar, com o Ministério Público, que *estamos perante uma situação pontual em que,..., não é, seguramente, particularmente complexa ou melindrosa do ponto de vista jurídico, nem revestindo uma importância fundamental do ponto de vista social*.

Ao que acresce, como também anota o Ex.mo Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal, que a Requerente *nem sequer invoca que a doutrina e/ou jurisprudência se tenham vindo a pronunciar em sentido contrario sobre a questão, tornando, desse modo, necessária a sua clarificação para se obter uma melhor aplicação do direito*,

Tudo a apontar e convergir no sentido da não admissão da requerida revista excepcional face à não verificação dos respectivos pressupostos legais.

Diga-se mais, ainda com o Ilustre Magistrado do Ministério Público, que nem a Requerente alega nem o sindicado aresto evidencia, sobre os controvertidos pontos, decisão *ostensivamente errada ou juridicamente insustentável*, em termos de poder qualificar-se como susceptível de integrar “*erro grosseiro ou decisão descabidamente ilógica e infundada ...*”.

As questões suscitadas conheceram decisão diversa das instâncias chamadas a decidir – o TT de 1ª Instância e o TCASul, em sede de recurso jurisdicional ordinário, é certo.

Porém, o tribunal ora recorrido – o TCASul – fixou incontestada e definitivamente os factos materiais da causa e com o apoio jurisprudencial e doutrinário que expressamente convoca, concluiu e decidiu, por unanimidade dos seus Juizes Desembargadores, pelo provimento do recurso que apreciava, pela revogação da sindicada sentença do TT de 1ª Instância e pela procedência da impugnação judicial.

E esta decisão jurisdicional, para o efeito jurídico-processual que cumpre – apreciação preliminar sumária de admissibilidade do presente recurso de revista excepcional, repete-se, – *não é ostensivamente errada nem juridicamente insustentável*, nem pode qualificar-se como susceptível de integrar “*erro grosseiro ou decisão descabidamente ilógica e infundada ...*”.

Daí que, por este ponto também, não seja manifestamente caso de lançar mão da “*válvula de segurança do sistema*” que o legislador cuidou de apontar na Exposição dos Motivos das Propostas de Lei n.º 92/VII e 93/VIII e que precederam a consagração deste recurso excepcional de revista.

E não se vê também que a matéria subjacente se tenha revelado e seja “*de elevada relevância e complexidade*” jurídicas susceptíveis de “*suscitar dúvidas sérias na jurisprudência e doutrina*”, nem que a questão apreciada e decidida pelas instâncias, embora com sentidos decisórios diferentes, “*seja de complexidade superior ao comum em razão da dificuldade das operações exegéticas a efectuar, de enquadramento normativo especialmente complexo ou da necessidade de compatibilizar diferentes regimes potencialmente aplicáveis*”.

Não pode pois acolher-se entendimento que permita qualificar as operações exegéticas a que houve de proceder de complexidade superior, tanto mais que nem requereram ou envolveram necessidade de compatibilização de diferentes regimes legais potencialmente aplicáveis.

Acresce que, ao contrário do alegado pela Requerente, as questões colocadas e a solução encontrada pelas instâncias, já sindicada em sede de recurso ordinário, repita-se, não revela, como cumpriria, para este efeito particular – admissão do recurso especial de revista –, qualquer capacidade de expansão para além dos limites da situação particular em que se verificou, pois se ateu aos estreitos limites da particular factualidade subjacente.

Pelo exposto, acordam os Juízes desta formação – art.º 150º n.º 5 do CPTA – da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em não admitir a requerida revista.

Custas pela Recorrente Administração Tributária.

Lisboa, 16 de Janeiro de 2013. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Dulce Neto* — *Valente Torão*.

## Acórdão de 16 de Janeiro de 2013.

### Assunto:

*Contra-ordenação fiscal. Imposto não recebido. Nulidade insuprível.*

### Sumário:

- I — O art. 79º, n.º 1, do RGIT exige que a decisão de aplicação da coima há-de conter ou observar determinados requisitos, entre os quais, a descrição sumária dos factos e a indicação das normas violadas e punitivas, com vista a assegurar aos arguidos a possibilidade do exercício efectivo dos seus direitos de defesa, o que só poderá ser alcançado se o mesmo tiver conhecimento efectivo dos factos que lhe são imputados e das normas legais que em que se enquadram.*
- II — A decisão administrativa de aplicação da coima que se limita a indicar como normas violadas as constantes dos arts. 114º, n.º 2, do RGIT, e 26º, n.º 4, do CIVA, omitindo qualquer referência ao art. 114º, n.º 5, alínea a), do RGIT, não dá cumprimento às exigências do art. 79º, n.º 1, alínea b), do RGIT, pondo em causa os direitos de defesa do arguido, pelo que enferma de nulidade insuprível, nos termos do disposto no art. 63º, n.º 1, alínea d), do RGIT.*

Processo n.º 1064/12-30.

Recorrente: A....., Lda.

Recorridos: Fazenda Pública.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Lino Ribeiro.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

1.1. A A....., Lda, com os demais sinais nos autos, interpõe recurso jurisdicional da decisão Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria que atenuou especialmente a coima que lhe foi aplicada pela Administração Tributária no processo de contra-ordenação n.º 13502009060704.0

Nas suas alegações, conclui o seguinte:

1. No caso *subjudice*, é inequívoco que não consta da decisão que aplicou a coima, nomeadamente da descrição sumária dos factos, o recebimento do imposto anterior à entrega à administração tributária da declaração periódica que aí vem referida, o que afasta a possibilidade de preenchimento da hipótese do art. 114º, n.º 2 do RGIT (que se reporta à conduta prevista no n.º 1 do mesmo artigo).

2. No que concerne ao preenchimento do tipo legal previsto nos n.º 1 e 2 do artigo 114º do RGIT a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo tem vindo a afirmar, de forma dominante e consolidada, que «a prévia dedução da prestação tributária não entregue constitui elemento essencial do tipo legal de contra-ordenação em causa e conseqüentemente para que se cumpra a “descrição sumária dos factos” que há-de constar da decisão administrativa de aplicação da coima, terá de haver referência, ainda que sumária, ao facto da prestação tributária ter sido deduzida» - conferir neste sentido Acórdãos de 21.04.2010, recurso 85/10, de 02.12.2009, recurso 887/09, de 18.11.2009, recurso 593/09, de 25.11.2009, recurso 624/09 e de 16.09.2009, recurso 540/09, todos in [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

3. Donde a decisão é nula, violando o art. 79º, n.º 2 do RGIT.

4. Sem prescindir: atendendo às circunstâncias do caso deve-se punir a recorrente com uma pena de admoestação, *ex vi* do disposto no artigo 51.º do RGCO, punição esta legalmente possível.

1.2. O Ministério junto deste Tribunal emitiu parecer no sentido do provimento do recurso, dada a jurisprudência do STA já produzida sobre esta matéria.

2. A decisão recorrida deu como assente os seguintes factos:

1) Em 14/12/2008, a Administração Tributária (AT) lavrou o auto de notícia de fls. 2, contra a arguida, por «falta de entrega da prestação tributária dentro do prazo» e «apresentação fora prazo D.P., c/ pagamento suficiente (M)», com a data da infracção de 03/12/2008, de onde se destaca: «*Verifiquei, pessoalmente, na data e local referidos no quadro 03 [14/12/2008], que o sujeito identificado no quadro 01 [a arguida], entregou a declaração referida em 1 [Artº 27 nº1 e 41 n.º 1 a) CIVA — Apresentação fora prazo D.P., c/pagamento suficiente (M)] e 3 [2008/02] do quadro 02 em data referido no ponto 4 [18/12/2008] também do quadro 02, “que constitui infracção” às normas previstas em 11 [Artº 27 n.º 1 e 41 n.º 1 a) CIVA — Apresentação fora prazo D.P., c/ pagamento suficiente (M)], punível pelas disposições referidas em 5 [artigos 114-2 e 26-4, do RGIT «falta de entrega da prestação tributária dentro do prazo» do mesmo quadro. (...)]»;*

2) Em 11/03/2009, a AA instaurou o presente processo de contra-ordenação (CO) — fls. 1;

3) A Autoridade Administrativa (AA) levou ao conhecimento da arguida a comunicação de fls. 3, para exercer a sua defesa ou proceder a pagamento;

4) Em 26/04/2009, a AA proferiu a decisão condenatória, ora recorrida, de fls. 4 a 6, distribuída pelos capítulos «Descrição Sumária dos Factos (...); Normas infringidas/Normas Punitivas (constam as normas do auto de notícia, supra); Responsabilidade contra-ordenacional (...); Medida da Coima (...); e DESPACHO (...)», de onde se destaca: «*Descrição Sumária dos Factos: Ao(A) arguido(a) foi levantado Auto de Notícia pelos seguintes factos: 1. Montante de imposto exigível: 25.666,38; 2. Valor da prestação tributária entregue: 25.666,38; 3. Valor da prestação tributária em falta: 0,00; 4. Data de cumprimento da obrigação: 03/12/2008; 5. Período a que respeita a infracção: 2008/02; 6. Termo do prazo para cumprimento da obrigação: 10/04/2008, os quais se dão como provados. Normas infringidas artº 27º nº1 e 41, n.º 1 a) CIVA — Apresentação fora prazo DP, c/pagamento suficiente (M) Normas punitivas artº 114 n.º 2 e 26 n.º 4 do RGIT — Falta entrega prest. tributária dentro prazo (M) (...) Medida da Coima .... (Artº 27 do RGIT): (...) Actos de Ocultação — Não; Benefício Económico - 0,00; Frequência da prática — frequente; Negligência — Simples; Obrigação de não cometer infracção — Não; Situação Económica e Financeira — Baixa; Tempo decorrido desde a prática da infracção 3 a 6 meses (...) DESPACHO Assim, tendo em conta estes elementos para a graduação da coima e de acordo.... aplico ao arguido a coima de Eur 5.857,07, cominada nos Arts (...), (...)*»;

5) Em 26/04/2009, a AA levou ao conhecimento da arguida a decisão referida, pela comunicação de fls. 7;

6) Em 03/06/2009, a arguida apresentou o presente recurso — fls. 8 a 15;

7) Em 22/06/2009, a AA manteve a decisão onde menciona «Assim, verificou-se que a sociedade arguida nos presentes autos, entregou nos Cofres do Estado o IVA respeitante ao montante de €25.666,38 em 03/12/2008, fora do prazo legal. O termo para cumprimento da obrigação tributária terminava em 10/04/2008.» — fls. 19.

3. A Administração Tributária aplicou à recorrida a coima de €5.857,07, pelo facto de não ter entregue dentro do prazo devido – 10 de Abril de 2008 – a declaração periódica do IVA, infracção prevista nos artigos 27º, n.º 1 e 41º, n.º 1, alínea a) do CIVA e punida nos artigos 114º, n.º 2 e 26º, n.º 4 do REGIT.

A recorrida impugnou judicialmente tal decisão, alegando que a mesma é nula por: (i) não ser admissível que indique a matéria de facto por remissão para o auto de notícia; (ii) não indicar as razões e circunstâncias concretas que devem contribuir para a fixação da coima, designadamente as que possam influir no grau de culpa e na graduação da coima; (iii) não se verificar a infracção prevista no n.º 2 do art. 114º do REGIT, porque a norma não abrange na sua previsão as situações em que o imposto que deve ser entregue não está em poder do sujeito passivo, por não ter sido recebido, como foi o caso.

A sentença recorrida considerou que a decisão sancionatória não enferma de nulidade, porque: (i) “*a decisão contém os elementos bastantes quer quanto aos factos típicos quer quanto à medida da coima, e esta, como também o auto de notícia, permitia e permitiu, a arguida aperceber-se de toda a imputação e defender-se dela*”, (ii) porque o auto de notícia faz fé em juízo até prova em contrário (presunção *iuris tantum*), “*não compete à AT/AA provar que o arguido não recebeu o IVA, mas, outrossim, compete ao arguido provar que não recebeu o IVA - e que não foi, assim, por culpa sua que não o entregou ao credor tributário*”. Apesar disso, a sentença julgou que se verificam os pressupostos da atenuação especial da coima do n.º 2 do art. 32º do REGIT, reduzindo-a para €2.566,64.

A recorrente insurgiu-se contra a sentença por entender que: (i) na “*descrição sumária dos factos*” que há-de constar da decisão que aplica a coima tem que haver referência ao facto da prestação tributária ter sido deduzida, e como tal não se verifica, não está demonstrado um elemento essencial do tipo

legal de contra-ordenação; (ii) as circunstâncias do caso implicam a aplicação da pena de admoestação prevista no RGCO

Vejamos se existe o primeiro erro de julgamento, cuja procedência prejudica a apreciação da segunda questão.

Como a sentença reconhece, e resulta dos factos provados, nem o auto de notícia nem a decisão sancionadora fazem qualquer referência ao facto da arguida, ora recorrente, ter recebido e deduzido o IVA em data anterior à entrega da declaração periódica e do respectivo pagamento. Se este facto constitui um elemento constitutivo do ilícito contra-ordenacional previsto e punido nos n.ºs 1 e 2 do artigo 114.º do REGIT, então não se pode dizer que a decisão que aplicou a coima contenha a “descrição sumária dos factos”, em termos de se poder exercer efectivamente o direito de defesa.

A alínea b) do n.º 1 do artigo 79.º do REGIT estabelece, para além do mais, que a decisão que aplica a coima contém a «*descrição sumária dos factos e indicação das normas violadas e punitivas*». A doutrina e a jurisprudência interpretam este segmento normativo no sentido de que os factos a descrever, ainda que de forma sumária, são os “factos tipicamente ilícitos declarados puníveis pela norma fiscal”.

A jurisprudência deste Tribunal tem julgado, de forma reiterada, que “*o requisito da decisão administrativa de aplicação da coima “descrição sumária dos factos”, constante da primeira parte da alínea b) do n.º 1 do artigo 79.º do RGIT, há-de interpretar-se em correlação necessária com o tipo legal de infracção no qual se prevê e pune a contra-ordenação imputada à arguida, pois que os factos que importa descrever, embora sumariamente, na decisão de aplicação da coima não são outros senão os factos tipicamente ilícitos declarados puníveis pela norma fiscal punitiva aplicada*» (cfr. acs. de 29/4/2009, rec. n.º 241/09, de 16/9/2009, rec. n.º 540/09, de 16/9/2009, rec. n.º 593/09, de 23/11/2011, rec. n.º 855/11, de 26/09/2012, rec. n.º 0729/12 e de 16/5/2012, rec. n.º 0160/12).

Só com tal descrição é possível assegurar o direito de defesa, pois, como referem Jorge de Sousa e Manuel Simas Santos, «os requisitos previstos neste artigo (79.º do REGIT) para a decisão condenatória do processo contra-ordenacional tributário visam assegurar ao arguido a possibilidade do exercício efectivo dos seus direitos de defesa, que só poderá existir com um conhecimento perfeito dos factos que lhe são imputados, das normas legais em que se enquadram e condições em que pode impugnar judicialmente aquela decisão” (*Regime Geral das Infracções Tributárias*, 4.ª ed., Áreas Editora, Lisboa, 2010, p. 435).

A questão a decisão é pois a seguinte: a prévia dedução da prestação tributária não entregue constitui elemento constitutivo do tipo legal de contra-ordenação previsto nos n.ºs 1 e 2 do artigo 114.º do REGIT?

Antes da alteração efectuada na alínea a) do n.º 5 do referido artigo 114.º pela Lei n.º 64-A/2008, de 31/12, pode dizer-se que se formou jurisprudência consolidada, unânime e uniforme, no sentido de que, seguindo o sumário de um recente acórdão do STA, de 26/9/2102, rec. n.º 0729/12: (i) «*o facto tipificado como contra-ordenação no n.º 2 do art. 114.º do RGIT é o tipificado no n.º 1 do mesmo preceito legal, mas cometido de forma negligente, constituindo seu pressuposto essencial a prévia dedução da prestação tributária não entregue*»; (ii) «*Não preenche o tipo legal de contra-ordenação previsto e punido nos números 1 e 2 do art. 114.º do RGIT a falta de entrega da prestação tributária de IVA, pois no IVA a prestação a entregar é, não a prestação tributária deduzida, mas a diferença positiva entre o imposto suportado pelo sujeito passivo e o imposto a cuja dedução tem direito*».

Por isso, concordando basicamente com os fundamentos arvorados naquela jurisprudência, é caso para se decidir sumariamente o recurso, tal como se exige no n.º 3 do art. 8.º do CCv e se permite nos arts. 94.º n.º 3 do CPTA e 713.º n.º 5 do CPC, tendo um vista a interpretação e aplicação uniforme do direito.

Assim sendo, explicita-se no referido acórdão n.º 0729/12 o seguinte:

“*No que concerne ao preenchimento do tipo legal previsto nos n.º 1 e 2 do artigo 114.º do RGIT a jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo tem vindo a afirmar, de forma dominante e consolidada, que “a prévia dedução da prestação tributária não entregue constitui elemento essencial do tipo legal de contra-ordenação em causa e conseqüentemente para que se cumpra a “descrição sumária dos factos”, que há-de constar da decisão administrativa de aplicação da coima, terá de haver referência, ainda que sumária, ao facto da prestação tributária ter sido deduzida” – conferir, neste sentido, os Acórdãos de 21.04.2010, recurso 85/10, de 02.12.2009, recurso 887/09, de 18.11.2009, recurso 593/09, de 25.11.2009, recurso 624/09, de 16.09.2009, recurso 540/09, e de 23.11.2011, proc n.º 0855/11, todos in [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).*

“*Com efeito e como se sublinha no Acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo, de 23.11.2011, “no âmbito do IVA fala-se de dedução de imposto relativamente ao imposto que o sujeito passivo tem a receber, nos termos dos arts. 19.º a 25.º do CIVA, não se referindo qualquer situação em que o sujeito passivo tenha de entregar imposto que tenha deduzido. De facto, no âmbito do referido direito à dedução, os sujeitos passivos não têm de entregar à administração tributária a prestação tributária que deduziram (o imposto que deduziram, à face da definição dada na alínea a) do art. 11.º do RGIT),*

mas, antes pelo contrário, apenas têm de fazer entrega do imposto na medida em que excede o IVA a cuja dedução têm direito, isto é, do imposto que não deduziram”.

Nesta sequência, tem-se entendido que as referências à “prestação tributária que nos termos da lei deduziu” e à “prestação tributária deduzida nos termos da lei”, que se utilizam no art. 114.º do RGIT, apenas abrangem situações em que o sujeito passivo procede à dedução do imposto, subtraindo-a de uma quantia global.

Por outro lado, a conduta de quem não entrega IVA liquidado nas facturas mas não recebido dos adquirentes das mercadorias ou utilizadores de serviços estava expressamente punida no art. 95º do CIVA, em que se previa como transgressão “a falta de entrega ou a entrega fora dos prazos estabelecidos de todo ou parte do imposto devido”.

Acontece que este art. 95º, inserido no Capítulo VIII do CIVA, está expressamente revogado pela alínea c) do art. 2º da Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho. Nas palavras de JORGE DE SOUSA e MANUEL SIMAS SANTOS (*Regime Geral das Infracções Tributárias*, 4ª ed., Áreas editora, Lisboa, 2010, pp. 814-815.), “(...) as referências à «prestação tributária que nos termos da lei deduziu» e à prestação tributária deduzida nos termos da lei», que se utilizam no art. 114º do RGIT, têm evidente alcance restritivo em relação à expressão «imposto devido», que era utilizado no referido art. 95º do CIVA, pois as primeiras apenas abrangem situações em que o sujeito passivo procede à dedução do imposto, subtraindo-a de uma quantia global”.

Em suma, a prévia dedução da prestação tributária não entregue constitui elemento essencial do tipo legal da contra-ordenação em causa e, conseqüentemente, para que se cumpra a “descrição sumária dos factos”, que há-de constar da decisão administrativa de aplicação da coima, terá de haver referência, ainda que sumária, ao facto da prestação tributária ter sido deduzida.

Ora, no caso dos autos, é inequívoco que não consta da decisão que aplicou a coima, nomeadamente da descrição dos factos, o recebimento do imposto anterior à entrega à administração tributária da declaração periódica que aí vem referida, o que afasta a possibilidade do preenchimento da hipótese tipificada no art. 114º, n.º 2, do RGIT.

Como ficou consignado no Acórdão de 28/5/2008, “não tendo havido recebimento do imposto anterior à entrega à Administração Tributária da declaração periódica referida no ponto B) da matéria de facto fixada, está afastada a possibilidade de preenchimento da hipótese do art. 114º, n.º 2, do RGIT (que se reporta à conduta prevista no nº1 do mesmo artigo)”.

Como se reconhece no acórdão de 16/1/2012, proferido no rec. n.º 0160/12, a nova redacção dada ao art. 114º, n.º 5, alínea a), do RGIT, pela 64-A/2008, de 31 de Dezembro, ao fazer equivaler à falta de entrega da prestação tributária a falta de entrega total ou parcial do imposto devido que tenha sido liquidado ou que devesse ter sido liquidado em factura ou documento equivalente, teve como objectivo alargar a previsão legal de molde a abarcar todas as condutas omissivas da obrigação tributária, independentemente do recebimento do imposto por parte do adquirente dos bens ou serviços.

Mas, no caso dos autos, para além dessa nova norma ser posterior aos factos imputados à recorrente, a decisão administrativa de aplicação da coima limita-se a indicar como normas violadas as constantes dos arts. 114º, n.º 2, do RGIT, e 26º, n.º 4, do CIVA, omitindo qualquer referência ao art. 114º, n.º 5, alínea a), do RGIT, não dando assim cumprimento às exigências do art. 79º, n.º 1, alínea b), do RGIT, pondo em causa os direitos de defesa do arguido. Se as normas que enquadram as condutas consideradas ilícitas não são correctamente referenciadas ou são omitidas, fica desta forma impossibilitado o arguido de dirigir a sua defesa contra tais preceitos.

Se em causa estivesse uma contra-ordenação “omissiva pura”- como a do n.º 1 do artigo 116.º do RGIT (“falta ou atraso de declarações”), em que o facto tipicamente ilícito consistisse apenas em “não fazer algo a que se estava legalmente obrigado a fazer dentro de determinado prazo” -, poder-se-ia entender estar cumprido o requisito legal da decisão de aplicação da coima “descrição sumária dos factos” (artigos 63.º, n.º 1, alínea d), primeira parte e 79.º, n.º 1, alínea b) do RGIT) se nesta fosse indicado correctamente qual o dever omitido e qual o momento (o termo do prazo) em que tal dever devia ter sido cumprido.

Acontece que, no caso, a infracção imputada à arguida não se basta com uma pura omissão de um dever de agir, contém na sua descrição típica, para além disso, um elemento adicional, que, ao constituir um pressuposto da punição, tem de estar suportado em factos descritos na decisão de aplicação da coima: o de que a prestação não entregue se trate de uma “prestação tributária deduzida nos termos da lei”.

Assim, a prévia dedução da prestação tributária não entregue constitui elemento essencial do tipo legal de contra-ordenação em causa e conseqüentemente para que se cumpra a “descrição sumária dos factos” que há-de constar da decisão administrativa de aplicação da coima, terá de haver referência, ainda que sumária, ao facto da prestação tributária ter sido deduzida.

A decisão recorrida, ao julgar compete ao arguido provar que não recebe o IVA, porque o auto de notícia faz fé em juízo até prova em contrário - *prova juris tantum* - pressupõe que esse facto não é um elemento constitutivo da contra-ordenação que deva figurar na decisão que aplica a coima. Mas,

como vimos, não é esse o sentido com que a jurisprudência tem interpretado o n.º 1 e 2 do artigo 114º do REGIT, pelo que confirma-se o erro de julgamento.

E assim sendo, em face de tudo o que vai exposto, não pode ter-se como adequadamente cumprido o requisito a que alude a alínea b) do art. 79º do RGIT (descrição sumária dos factos e indicação das normas violadas e punitivas), omissão essa que constitui nulidade insuprível (art. 63º, n.º 1, alínea d), do RGIT) devendo desta forma improceder o presente recurso jurisdicional.

4. Nestes termos, acordam os Juizes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo e, dando provimento ao recurso, revogar a decisão recorrida e, consequentemente, anular a decisão administrativa que aplicou a coima à recorrente.

Sem custas.

Lisboa, 16 de Janeiro de 2013. — *Lino Ribeiro* (relator) — *Dulce Manuel Neto* — *Isabel Marques da Silva*.

## Acórdão de 16 de Janeiro de 2013.

### Assunto:

*Provisões. Custo fiscal. Fundos de pensões.*

### Sumário:

*Referindo-se a alínea b) do n.º 1 do art. 2º do DL 251-A/91, de 16/7, ao limite fiscal das provisões para fundos de pensões para cobertura das responsabilidades com trabalhadores no activo por serviços prestados após 31/12/1991, e referindo-se a alínea c) do mesmo normativo ao limite fiscal das provisões respeitantes a pessoal no activo por serviços prestados anteriormente a 31/12/1991, e estabelecendo a lei [na alínea c) do n.º 1 do dito art. 2º (na redacção introduzida pela Lei 71/93, de 26/11)] um parâmetro temporal de sete (7) anos e um limite quantitativo anual máximo de 30% do excesso para as dotações destinadas à cobertura da responsabilidade com pensões de pessoal no activo em 31/12/1991, por tempo de serviço anterior a esta data, não está o contribuinte impedido de optar por um escalonamento anual inferior àquele limite, com observância das normas regulamentares da entidade de supervisão sobre as quais se moldaram as regras fiscais.*

Processo n.º 1116/12-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A....., S.A.

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

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

### RELATÓRIO

1.1. A Fazenda Pública recorre da sentença que, proferida pelo Tribunal Tributário de Lisboa, julgou procedente a impugnação judicial deduzida por Banco A....., S.A., com os demais sinais dos autos (o qual incorporou, por fusão, o Banco B....., S.A.), contra o indeferimento parcial da reclamação graciosa que aquele deduzira com vista à anulação da liquidação adicional de IRC do exercício de 1993, operada em 19/6/1997 (com o n.º 8910013546) relativamente ao referido Banco B....., e resultante da fixação de um lucro tributável de Esc. 2.068.163.498\$ (€ 10.315.956,04), em substituição do prejuízo fiscal declarado de Esc. 689.102.585\$ (€ 3.437.229,20).

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

1ª) - A constituição de provisões visa imputar os custos aos exercícios a que respeitam, em obediência ao princípio da especialização dos exercícios e ao princípio da prudência;

2ª) - A A.T. admitiu de forma expressa a aplicação cumulativa das referidas alíneas do n.º 1 do art. 2º do Decreto-Lei n.º 251º-A/91, de 16 de Julho, mas aceitou as dotações com correcções, devido ao facto da impugnante não ter atendido aos limites definidos no art. 38º, n.º 2 do CIRC, na redacção à data em vigor, em conjugação com o determinado no citado Decreto-Lei;

3ª) - A dedutibilidade fiscal das dotações efectuadas ao abrigo da alínea c), do n.º 1, do art. 2º, do Decreto-Lei n.º 251º-A/91, deve ser analisada sobre duas perspectivas: a) custos para efeitos do art. 38º

do CIRC (15% ou 25%, conforme os casos); b) excesso decorrente da diferença entre as responsabilidades com pensões no activo no ano de arranque e o limite do art. 38º do CIRC;

4ª) - A A.T. não aceitou que se considerasse, nos exercícios seguintes, como custo fiscal os 15% ou 25% da alínea b) – responsabilidades com pensões do pessoal do activo para serviços futuros, mais 15% ou 25% da alínea c) – responsabilidades com pensões do pessoal do activo para serviços anteriores a 31/12/1991;

5ª) - A constituição de uma provisão em valor superior ao fiscalmente dedutível traduz-se na dedução de um custo que não pode ser imputado àquele exercício, atento o princípio da especialização dos exercícios;

6ª) - A constituição de provisões tem como finalidade essencial incluir em custos ou perdas de certo exercício uma dotação que de outro modo nele não figuraria, por lhe faltar justificação documental para a respectiva movimentação – falta de justificação que a constituição da provisão vem justamente suprir;

7ª) - As contas de provisões são aquelas onde se inscrevem as verbas destinadas a contrabalançar os encargos ou prejuízos estimados e actuais, de provável processamento futuro, ou, sendo certa a sua ocorrência futura, apenas o seu montante é actualmente incerto;

8ª) - A constituição da provisão não pode fazer-se a belo prazer do contribuinte e desta forma permitir-se manipular os resultados do exercício, tendo a sua constituição de cingir-se também, entre outras, às regras da especialização dos exercícios, como os demais custos, nos termos do disposto nos artigos 17º e 18º do CIRC;

9ª) - A decisão recorrida violou, além do mais, o princípio da especialização dos exercícios, nos termos do disposto, designadamente, do art. 18º do CIRC;

10ª) - As provisões consubstanciam-se como expectativas de obrigações ou de perdas de activos, isto é, como custos estimados e actuais (do exercício), correspondentes a despesas cujo montante ainda não é certo ou que são de eventual ocorrência futura, tendo a finalidade de imputar os custos aos exercícios a que se referem e evitando, assim, onerar excessivamente o exercício em que se concretizam;

11ª) - As provisões mencionadas relevam apenas para efeitos contabilísticos, mas não podem ser consideradas provisões fiscalmente dedutíveis;

12.ª) - Neste sentido, *vide* Acórdão do STA, de 11-02-2004, proferido no Processo n.º 01839/03, Acórdão do TCA-Sul de 09-10-2007, proferido no Processo n.º 01113/06, e Acórdão do TCA-Sul de 09-06-2009, proferido no âmbito do Processo n.º 02855/09;

13ª) - As alíneas b) e c), do n.º 1, do art. 2º, do Decreto-Lei n.º 251-A/91, não coexistem em algum exercício, isto é, no ano de arranque da dotação para o fundo de pensões, apenas é aplicável a alínea c) em toda a sua extensão, ou seja, aceita-se como custo para efeitos fiscais do art. 38º do CIRC, 15% ou 25% (conforme se aplique o n.º 2 ou o n.º 3 deste artigo), mais 30% do excesso (o qual resulta da diferença entre as responsabilidades com pensões de pessoal no activo em 31/12/91, por tempo de serviço passado, e o limite dos referidos n.ºs. 2 e 3); nos exercícios seguintes, aceita-se como custos os 15% ou 25% da alínea b) mais 30% do excesso atrás referido, de um modo cumulativo, considerando a aplicação das alíneas b) e c), do n.º 1, do art. 2º, do Decreto-Lei n.º 251-A/91;

14ª) - Nas dotações a Impugnante não atendeu ao limite definido no art. 38º, n.º 2 do CIRC, na redacção à data dos factos, em conjugação com o articulado no Decreto-Lei n.º 251-A/91;

15ª) - Aquando da liquidação, a A.T. não estava na posse da totalidade dos elementos que compunham o provisionamento para pensões de reforma e sobrevivência, que se deveu a falta de colaboração por parte do sujeito passivo, mas, ainda assim, conseguiu concluir no sentido que a impugnante havia excedido os limites consagrados no n.º 2, do art. 38º do CIRC;

16ª) - A impugnante encontrava-se impossibilitada de dotar a 100% o valor do excesso a que se refere a alínea c), do n.º 1, do art. 2º, do Decreto-Lei n.º 251-A/91, só sendo de aceitar, de acordo com esta norma, como custo (efeito financeiro), associado ao excesso das responsabilidades por serviços anteriores ao ano de arranque, no máximo de 30%, em cada ano;

17ª) - Os sujeitos passivos podiam dotar por uma percentagem entre 0% e 30%, mas se optassem por uma percentagem inferior ao limite máximo, não podiam invocar prejuízo relativo ao rendimento dos fundos, uma vez que, por actos de gestão, optaram por dotações inferiores às que podiam efectuar;

18ª) - A A.T. não violou os princípios da protecção da confiança e da segurança jurídica;

19ª) - A liquidação adicional de IRC, do exercício de 1993, quanto à correcção referente à não aceitação como custo fiscal de provisões para pensões de reforma e sobrevivência, no montante de € 1.063.080,55 (Esc. 213.128.515\$00), não padece de qualquer ilegalidade;

20ª) - Conclui-se, pois, que a decisão proferida pelo Mmo. Juiz *a quo* violou, pelo menos, o disposto no art. 38º do CIRC (redacção à data dos factos), em conjugação com as alíneas b) e c), do n.º 1, do art. 2º, do Decreto-Lei n.º 251-A/91, de 16 de Julho.

Termina pedindo o provimento do recurso, com as consequentes revogação da decisão recorrida e improcedência da impugnação.



1.3. Contra-alegou a recorrida, terminando com a formulação das seguintes conclusões:

1ª - O presente recurso, interposto pelo Ilustre Representante da Fazenda Pública, visa reagir contra a sentença proferida no âmbito da impugnação judicial deduzida pelo ora Recorrido contra a liquidação adicional de IRC n.º 8910013546, de 19.06.1997, referente ao exercício de 1993;

2ª - A referida sentença julgou a instância parcialmente extinta, por inutilidade superveniente da lide, na parte referente à não aceitação como custo fiscal de provisões para riscos gerais de crédito excessivas, no montante de € 43.935,16 (Pte. 8.808.208\$), e a impugnação judicial procedente na parte referente à não aceitação como custo fiscal de variações patrimoniais negativas de provisões para pensões de reforma e sobrevivência, no montante total de € 1.063.080,55 (Pte. 213.128.515\$), respeitantes à parcela da dotação para cobertura de responsabilidade por serviços anteriores ao ano de arranque, prevista na alínea c) do artigo 2º do Decreto-Lei n.º 251-A/91, de 16 de Julho;

3ª - É manifesta a improcedência do entendimento propugnado pela Ilustre Representante da Fazenda Pública nas suas doughtas alegações de recurso;

4ª - Com efeito e desde logo, o Ilustre Representante da Fazenda Pública não cumpriu o ónus de alegar a que estava adstrito, nos termos do artigo 685º-A, n.º 1, do CPC *ex vi* artigo 2º, alínea e), do CPPT;

5ª - De facto, e salvaguardado o devido respeito, verifica-se que, embora sejam imputados à sentença recorrida determinados vícios, o Recorrente não demonstrou, como se lhe impunha, que a sentença recorrida incorria naqueles vícios;

6ª - Efectivamente, embora se invoque nas alegações de recurso que a decisão recorrida viola o princípio da especialização dos exercícios (cf. artigo 35º das alegações de recurso), não surge evidenciado qual o segmento da decisão que incorre na violação daquele princípio, isto é, por que motivo entende o Recorrente que a sentença recorrida viola o princípio da especialização dos exercícios;

7ª - De igual modo, apesar de se invocar naquelas alegações que “(...) é de sufragar o entendimento da A.T., encontrando-se a impugnante impossibilitada de dotar a 100% o valor do excesso a que se refere a alínea c), do n.º 1 do art. 2º do Decreto-Lei n.º 251-A/91, só sendo de aceitar, de acordo com esta norma, como custo (efeito financeiro), associado ao excesso das responsabilidades por serviços anteriores ao ano de arranque, no máximo de 30%, em cada ano.” (cf. artigo 38º das alegações de recurso), não se demonstra se há divergência entre este entendimento e aquele que subjaz à decisão recorrida, nem por que motivo deverá, a admitir-se a existência de tal divergência, prevalecer o entendimento sufragado pela administração tributária;

8ª - O que resulta do supra exposto é, pois, que o Ilustre Representante da Fazenda Pública se limita a enunciar a posição da administração tributária nos presentes autos, sem colocar em causa a bondade da decisão recorrida quanto à correcção controvertida;

9ª - Não o tendo feito, só pode concluir-se pelo incumprimento do ónus de alegar pois que, como decorre do artigo 685º-A do CPC e é clarificado pela doutrina e pela jurisprudência, para além da apresentação de um requerimento sob a forma de alegação, haverá que “atacar” a decisão recorrida e explicitar por que motivo a decisão deverá ser anulada;

10ª - Assim, não tendo o Recorrente “atacado” a sentença recorrida, como se lhe impunha, limitando-se a invocar argumentos insusceptíveis de evidenciar qualquer discordância com a decisão recorrida, não pode senão concluir-se pelo incumprimento do ónus de alegar, previsto no artigo 685º-A, n.º 1, do CPC *ex vi* artigo 2º, alínea e) do CPPT, razão pela qual deve o presente recurso ser indeferido nos termos do artigo 685º-C, n.º 2, alínea b), do CPC *ex vi* artigo 2º, alínea e) do CPPT;

11ª - Sem prejuízo do acima exposto, e ainda que se conclua pela inexistência do vício de incumprimento do ónus de alegar, o que apenas por dever de patrocínio se admite, sem conceder, sempre se dirá que o recurso deve ser julgado improcedente;

12ª - Com efeito e desde logo, resulta inequivocamente do disposto nas alíneas b) e c) do artigo 2º do Decreto-Lei n.º 251-A/91, de 16 de Julho, que estão em causa diferentes limites plenamente cumuláveis, i.e., a alínea b) refere-se ao limite fiscal das provisões ou contribuições para fundos de pensões para cobertura das responsabilidades com trabalhadores no activo por serviços prestados após o ano de arranque e a alínea c) refere-se ao limite fiscal das provisões ou contribuições respeitantes a pessoal no activo por serviços passados anteriormente ao ano de arranque;

13ª - Nessa medida, os dois preceitos são plenamente cumuláveis conquanto se respeitem, em cada exercício, os limites aí previstos para as dotações respeitantes a cada uma das responsabilidades a que os mesmos se referem;

14ª - Acresce referir que, o despacho do SEAF, que veio reconhecer a dedutibilidade dos custos derivados do efeito financeiro do escalonamento no tempo da cobertura das responsabilidades com pensões, não faz depender a sua aplicação de quaisquer limites quantitativos ou qualitativos;

15ª - Com efeito, fornecendo o legislador um parâmetro temporal determinado (7 anos) e um limite quantitativo anual máximo (30% do excesso) para as dotações destinadas à cobertura de responsabilidades com pensões de pessoal no activo em 31 de Dezembro de 1991, por tempo de serviço anterior a esta data, admite a opção pelo contribuinte do escalonamento que melhor lhe convenha em

termos financeiros e com observância das normas regulamentares da entidade de supervisão sobre as quais, inicialmente, se moldaram as regras fiscais;

16<sup>a</sup> - Aliás, ainda que se admitisse a obrigatoriedade de proceder a escalonamentos anuais, o que só a muito custo se poderia retirar da redacção da alínea c) do artigo 2º do Decreto-Lei n.º 251-A/91, de 16 de Julho, e da informação sobre a qual recaiu o mencionado despacho, então o que determinaria aquela imposição limitar-se-ia ao valor mínimo (1/7 do excesso) e não ao valor máximo (30% do excesso), sob pena de se retirar qualquer efeito útil, neste domínio do escalonamento, ao referido parâmetro temporal; 17<sup>a</sup> - Assim, constata-se que bem andou a sentença recorrida quando decidiu que “*Não se vislumbra, pois, suporte legal para a posição da administração fiscal de restringir a aplicação da alínea c) do citado artigo 2º n.º 1, do DL n.º 251-A/91 ao exercício do arranque.*” (cf. página 21 da sentença recorrida), já que “*(...) fornecendo o legislador um parâmetro temporal determinado (7 anos) e um limite quantitativo anual máximo (30% do excesso) para as dotações destinadas à cobertura de responsabilidades com pensões de pessoal no activo em 31/12/1991, por tempo de serviço anterior a esta data, admite a opção pelo contribuinte do escalonamento que melhor lhe convenha em termos financeiros e com observância das normas regulamentares da entidade de supervisão sobre as quais, inicialmente, se moldaram as regras fiscais. E, tal como esta parte propugna, ainda que se admitisse a obrigatoriedade de proceder a escalonamentos anuais, o que seria imposto pela lei limitar-se-ia ao valor mínimo (1/7 do excesso) e não ao valor máximo (30% do excesso) sob pena de se retirar qualquer efeito útil, neste domínio do escalonamento, ao referido parâmetro temporal*” (cf. página 21 da sentença recorrida);

18<sup>a</sup> - Por fim, importa pois reconhecer que o ora Recorrido actuou no estrito cumprimento dos referidos normativos legais, sendo a interpretação supra aduzida a única possível à luz dos princípios da protecção da confiança e da segurança jurídica que enformam o comando normativo vertido no artigo 68º, n.º 4, alínea b) da LGT;

19<sup>a</sup> - Pelo que, é manifestamente improcedente o entendimento sufragado pelo Ilustre Representante da Fazenda Pública, devendo, por conseguinte, manter-se a sentença recorrida.

20<sup>a</sup> - Sem prejuízo do exposto, e ainda que se conclua pela procedência do recurso apresentado pelo Ilustre Representante da Fazenda Pública, o que apenas por dever de patrocínio se admite, tendo o Recorrido decaído quanto ao fundamento do vício de violação de lei decorrente da falta de contemporaneidade da fundamentação, nos termos dos artigos 36º e 99º, alínea c), do CPPT e do artigo 77º, n.º 2, da LGT, desde já se requer, nos termos do n.º 1 do artigo 684º-A do CPC aplicável *ex vi* alínea e) do artigo 2º do CPPT a apreciação do mesmo, nos termos peticionados, pelo Tribunal *ad quem*;

21<sup>a</sup> - Com efeito, e salvo o devido respeito, incorre a este respeito o Tribunal *a quo* em erro de julgamento de direito, porquanto a fundamentação da decisão da reclamação graciosa não consubstancia um mero “*rebatêr de argumentos*”, estando pois em causa uma nova fundamentação do acto tributário que se deve ter por ilegal;

22<sup>a</sup> - Conforme decorre do regime fixado, designadamente, pelos artigos 36º e 99º, alínea c), do CPPT e do artigo 77º, n.º 2, da LGT, e pelo artigo 268º da CRP, a fundamentação do acto, para além de ter de ser expressa, tem de ser contemporânea do próprio acto;

23<sup>a</sup> - Ora, a fundamentação constante da referida decisão de deferimento parcial da reclamação graciosa, não é contemporânea da liquidação de IRC em análise, tendo sido alterada pela administração tributária no âmbito do procedimento de reclamação graciosa; 24<sup>a</sup> - Efectivamente, determinou a administração tributária a manutenção do acto tributário porquanto, no seguimento da reapreciação feita, havia sido detectado que parte das dotações realizadas pelo Recorrido violavam não já o disposto nas alíneas b) e c) do citado artigo 2º do Decreto-Lei n.º 251 -A/91, de 16 de Julho, mas outrossim, o sentido do despacho do SEAF de 16.07.1991;

25<sup>a</sup> - Tal alteração de fundamentação é manifestamente ilegal, razão pela qual se impõe a anulação da sentença recorrida;

26<sup>a</sup> - E nem sequer se invoque, como justificação para o que a sentença recorrida designa por “*rebatêr de argumentos*” em sede de reclamação graciosa, que “*(...) tal ocorre em função dos novos elementos e da defesa apresentada pela impugnante.*” (cf. páginas 19 e 20 da sentença recorrida), pois que, ainda que se admitisse que ocorreu uma obtenção posterior de elementos, a mesma só poderia ter como consequência a anulação do acto ou a sua manutenção com os mesmos fundamentos, e nunca, como os serviços da administração tributária fizeram, a reforma ou ratificação daquele acto sob outros fundamentos;

27<sup>a</sup> - De facto, contrariamente ao que sucede no domínio do procedimento administrativo, no procedimento tributário o princípio do inquisitório encontra-se sempre, como decorre do disposto no artigo 58º da LGT, limitado pelo pedido formulado pelo contribuinte, não podendo a administração tributária em caso algum, e sem prejuízo da liberdade de, por sua iniciativa, poder despoletar as diligências que entender necessárias ao apuramento da verdade material, decidir de forma diferente ou mais ampla do que a peticionada, ainda que o interesse público o exija;

28ª - Assim, e uma vez que estamos perante um contencioso de mera anulação, não podia a Direcção de Finanças transmutar a qualificação jurídica assumida pelos serviços de inspecção tributária, passando a subsumi-los em normas de incidência distintas das efectuadas por aqueles;

29ª - Pelo que, impõe-se pois concluir que a decisão da reclamação graciosa incorre, nesta parte, em manifesta ilegalidade por violação de lei;

30ª - Deste modo, resulta evidente o erro em que incorreu a sentença recorrida, nesta parte, motivo pelo qual se impõe a sua anulação.

Termina pedindo a improcedência do recurso e, para o caso de o mesmo ser julgado procedente, requer, nos termos do n.º 1 do art. 684º-A do CPC, aplicável *ex vi* alínea e) do artigo 2º do CPPT, que seja ordenada a ampliação do objecto do recurso para apreciação do vício de fundamentação *a posteriori*, nos termos peticionados.

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

«O Tribunal recorrido julgou procedente a impugnação judicial deduzida do despacho de indeferimento parcial de reclamação graciosa, por sua vez interposta da liquidação adicional de IRC do exercício de 1993, no entendimento de que, inexistente suporte legal para a posição sustentada pela AT de restringir a aplicação da alínea c) do artigo 2º/1, do DL 251-A/91, de 16 de Julho, ao exercício de arranque e que os despachos do SEAF, de 1991.07.08 e 1991.07.16 não fazem depender de quaisquer limites quantitativos ou qualificativos a aplicação escalonada ao longo do tempo da dotação para o fundo de pensões.

A recorrente termina as suas alegações com as conclusões de fls. 208/210 que, como é sabido, delimitam o objecto do recurso, nos termos do estatuído nos artigos 684º/3 e 690º/1 do CPC, e que aqui se dão por inteiramente reproduzidas.

O recorrido contra-alegou, tendo concluído nos termos de fls. 230/235 que aqui, também, se dão por inteiramente reproduzidos para todos os efeitos legais.

A nosso ver o recurso não merece provimento.

Quanto à questão da recorrente não ter cumprido o ónus de alegar, nos termos do artigo 685º-A/1 do CPC (a nosso ver será o artigo 690º/1 do CPC, uma vez que a acção é anterior a 2008.01.01 - artigos 11º e 12º do DL 303/2007, de 24 de Agosto), parece-nos que não ocorre tal situação.

De facto, a recorrente não deixa de «atacar» a sentença recorrida quando sustenta que a mesma violou o princípio da especialização dos exercícios e o estatuído no artigo 38º do CIRC, na redacção vigente à data dos factos, quando sustenta que a provisão (efeito financeiro) relativa ao pessoal do activo por serviços prestados anteriormente ao ano de arranque ultrapassa o valor de 30% do excesso das responsabilidades que o recorrido poderia ter provisionado, caso houvesse dotado sempre com o limite máximo legal, quando é certo que a decisão recorrida sustenta que os despachos do SEAF não fazem depender de quaisquer limites quantitativos ou qualitativos a aplicação escalonada ao longo do tempo da dotação para o fundo de pensões, tese esta, exactamente contrária, à tese sustentada pela recorrente Fazenda Pública.

Quanto ao mérito da questão, ressalvado melhor juízo, afigura-se nos que a razão está do lado da sentença recorrida.

Como ensina o Prof. Rui Duarte Morais, ((1) Apontamentos ao IRC, páginas 119/120.) “As provisões são registos contabilísticos de verbas destinadas a fazer face a um encargo imputável ao exercício, mas de comprovação futura, ou já comprovado mas de montante incerto...”. A consideração de uma provisão como custo de um determinado exercício dá tradução prática a dois dos seus princípios da contabilidade:

- o princípio da prudência (tomam-se em consideração, no apuramento dos resultados do exercício, os riscos previsíveis e as perdas eventuais derivadas de um facto nele ocorrido);

- o princípio da especialização dos exercícios (imputa-se ao exercício em que o facto ocorreu o seu-ainda que só meramente possível-custo). A não constituição da provisão num dado exercício (ou a sua consideração por valor insuficiente) resulta numa violação deste princípio, na medida em que terá por efeito deslocar para outros exercícios custos pertencentes àquele.»

Os limites constantes das alíneas b) e c) do artigo 2º do DL 251-A/91, de 16 de Julho, são cumuláveis, uma vez que o contrário não resulta da lei, e é certo que:

- A alínea b) refere-se ao limite fiscal das provisões para fundos de pensões para cobertura das responsabilidades com trabalhadores no activo por serviços prestados após o ano de arranque;

- a alínea c) refere-se ao limite fiscal das provisões respeitantes a pessoal no activo por serviços prestados anteriormente ao ano de arranque.

Não vislumbramos, pois, que tenha apoio legal a posição da recorrente no sentido de restringir a aplicação da alínea c) do artigo 2º do DL 251-A/91 ao exercício de arranque.

A provisão não aceite como custo fiscal, no montante de € 1.063.080,55, reporta-se ao efeito financeiro do escalonamento no tempo das dotações para cobertura de responsabilidades associadas ao excesso nos termos do despacho do SEAF de 1991.07.17.

Entende a recorrente que tal montante ultrapassa o valor de 30% do excesso das responsabilidades que o recorrido/impugnante poderia ter provisionado caso houvesse dotado o fundo sempre com o limite no máximo legal.

Ora, como muito bem refere a sentença recorrida, o despacho do SEAF de 16 de Julho de 1991 não faz depender de quaisquer limites quantitativos ou qualitativos a aplicação escalonada ao longo do tempo da dotação para fundo de pensões.

Logo, fornecendo a lei (artigo 2º/1/c) do DL 251-A/91, com a redacção introduzida pela Lei 71/93, de 26 de Novembro) um parâmetro temporal de sete (7) anos e um limite quantitativo anual máximo de 30% do excesso para as dotações destinadas à cobertura da responsabilidade com pensões de pessoal no activo em 31 de Dezembro de 1991, por tempo de serviço anterior a esta data, é de admitir a opção pelo contribuinte do escalonamento que mais lhe convenha, em termos financeiros, e com observância das normas regulamentares da entidade de supervisão sobre as quais se moldaram as regras fiscais.

Mesmo que se admitisse a obrigatoriedade legal de se proceder a escalonamentos anuais, o montante a ter em conta só poderia ser o valor mínimo, ou seja, 1/7 do excesso e não o valor máximo, ou seja, 30% do excesso, **sob pena de se retirar qualquer efeito útil, neste domínio do escalonamento, ao referido parâmetro temporal.**

A correcção técnica, ora, sindicada, como refere a sentença recorrida, sofre de vício de violação de lei.

**Termos em que deve ser negado provimento ao presente recurso jurisdicional, mantendo-se a decisão recorrida na ordem jurídica.»**

1.5. Corridos os vistos legais, cabe apreciar.

#### FUNDAMENTOS

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

A. Na sequência de exame realizado pelos Serviços de Prevenção e Inspeção Tributária da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, com referência à escrita do “BANCO B....., S.A.” (doravante B....., objecto de fusão por incorporação no “BANCO A....., S.A.”) do exercício de 1993, foram efectuadas diversas correcções em sede de IRC, nos termos de fls. 31/48 e 50/56, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido, entre as quais figuravam as seguintes:

i) não aceitação como custo fiscal de provisões para riscos gerais de crédito excessivas no montante de Esc. 8.808.208\$00 (€ 43.935,16), por se entender que o n.º 8 do Aviso n.º 13/90, do Banco de Portugal apenas permitia a constituição de provisões para cobertura de créditos representados por aceites, garantias e avales, não abrangendo dessa forma as obrigações de assinatura representadas nos demais saldos integrantes da rubrica “90” do PCSB;

ii) não aceitação, como custo fiscal, de provisões para pensões de reforma e sobrevivência no montante de Esc. 213.128.515\$00 (€ 1.063.080,55), respeitantes à parcela da dotação para cobertura de responsabilidade por serviços anteriores ao ano de arranque prevista na alínea c) do artigo 2º do Decreto-Lei n.º 251-A/91, de 16 de Julho, que excede o valor do excesso das responsabilidades que o impugnante poderia ter provisionado caso houvesse dotado sempre o Fundo com o limite máximo legal (Docs. 1 e 2 da PI).

B. Em consequência de tais correcções, foi o B..... notificado da liquidação adicional n.º 8910013546, na qual se apurou um lucro tributável no montante de € 10.315.956,04 (Esc. 2.068.163.498\$00), em substituição do prejuízo fiscal declarado no montante de € 3.437.229,20 (Esc. 689.102.585\$00) (Doc. 3 da PI).

C. No dia 15/10/1997, o B..... deduziu reclamação graciosa contra tal liquidação, peticionando a anulação do referido ato de liquidação e a sua substituição por outro que fixasse o prejuízo fiscal do exercício de 1993 no montante de € 3.017.188,76 (Esc. 604.892.036\$00) (fls. 2/15 do procedimento de reclamação graciosa apenso);

D. Sobre aquela reclamação graciosa viria a recair despacho de deferimento parcial, do Director de Finanças da 1ª Direcção de Finanças de Lisboa, datado de 18/07/2002, o qual determinou a anulação parcial do ato de liquidação reclamado, fixando, assim, o prejuízo fiscal no montante de € 2.136.071,77 (Esc. 428.243.941\$00), mantendo as seguintes correcções:

i) não aceitação como custo fiscal de provisões para riscos gerais de crédito no montante de € 43.935,16 (Esc. 8.808.208\$00), com fundamento no facto do n.º 8 do Aviso n.º 13/90 do Banco de Portugal apenas permitir a constituição de provisões para cobertura de créditos representados por aceites, garantias e avales, não abrangendo dessa forma as obrigações de assinatura representadas nos demais saldos integrantes da rubrica “90” do Plano de Contas para o Sistema Bancário (PCSB);

ii) não aceitação como custo fiscal de provisões para pensões de reforma e sobrevivência no montante de € 1.063.080,55 (Esc. 213.128.515\$00), respeitantes à parcela da dotação para cobertura de responsabilidade por serviços anteriores ao ano de arranque, prevista na alínea c) do artigo 2º do Decreto-Lei n.º 251-A/91, de 16 de Julho, a qual ultrapassa o valor de 30% do excesso das responsabilidades que o Impugnante poderia ter provisionado caso houvesse dotado sempre o Fundo com o limite máximo legal (Docs. 4 e 5 da PI).

E. No dia 03/10/2002, a impugnante deduziu a presente impugnação judicial (fls. 3).

F. Por decisão do Director de Finanças Adjunto da Direcção de Finanças de Lisboa, datada de 13/10/2003, foi determinada a revogação parcial do ato impugnado, no que concerne à correcção de € 43.935,16 referente a provisões para riscos gerais de crédito (fls. 32/41 do processo administrativo tributário apenso).

G. No dia 28/12/1988, o B..... constituiu um fundo de pensões – “Fundo de Pensões B.....” – para o qual transferiu o valor das responsabilidades já vencidas com pensões de reforma e sobrevivência dos seus trabalhadores nos termos definidos pelo Acordo Colectivo de Trabalho Vertical (ACTV), tendo em cada um dos exercícios posteriores passado a dotar aquele fundo com os valores necessários à cobertura dessas responsabilidades e, no ano de 1993, efectuou dotações para o referido fundo de pensões (quer por utilização da reserva especial a que se referia o Decreto-Lei n.º 182/91, de 14 de maio, quer por dotação em contas de provisões, quer, ainda, por inscrição em rubricas de custos com pessoal) no valor total de € 39.592.083,08 (Esc. 7.937.500.000\$00), decomposto da seguinte forma:

i. € 31.911.732,72 (Esc. 6.397.728.000\$) destinados à cobertura dos encargos com reformados e pensionistas já existentes na empresa em 31/12/1991;

ii. € 3.809.215,54 (Esc. 763.679.150\$00) relativos à cobertura de responsabilidades com pensões de pessoal no activo em 31/12/1991, por tempo de serviço posterior àquela data;

iii. € 22.843,45 (Esc. 4.579.700\$00) respeitantes ao valor da actualização das remunerações com férias do pessoal no activo àquela data cuja transferência para o fundo só ocorreu em 1994;

iv. € 3.848.291,37 (Esc. 771.513.150\$00) relativos ao efeito do escalonamento no tempo do das dotações para cobertura de responsabilidade associadas ao excesso nos termos do despacho do SEAF de 16/07/1991 (Doc. 6 da PI e PAT apenso).

3.1. Na sequência de liquidação adicional de IRC respeitante ao exercício de 1993, operada por virtude de várias correcções ao lucro tributável declarado, a recorrida A....., S.A., deduziu reclamação graciosa, que veio a ser parcialmente indeferida.

Contra esse indeferimento parcial foi deduzida a presente impugnação judicial.

E no decurso da impugnação a AT (decisão, de 13/10/2003, do Director de Finanças Adjunto da Direcção de Finanças de Lisboa) veio a revogar parcialmente o acto impugnado (no que concerne à correcção de € 43.935,16 referente a provisões para riscos gerais de crédito).

A sentença recorrida considerou, nesta parte, extinta a instância, por inutilidade superveniente da lide.

3.2. Já quanto às correcções atinentes à não aceitação como custo fiscal de provisões para pensões de reforma e sobrevivência no montante de € 1.063.080,55 (Esc. 213.128.515\$00), respeitantes à parcela da dotação para cobertura de responsabilidade por serviços anteriores ao ano de arranque, prevista na alínea c) do art. 2º do DL n.º 251-A/91, de 16/7], a impugnante (ora recorrida) invocou:

- quer a ilegalidade, por vício de violação de lei, da decisão da reclamação graciosa, decorrente da falta de contemporaneidade da respectiva fundamentação, nos termos dos arts. 36º e 99º, alínea c), do CPPT e do art. 77º, n.º 2, da LGT (pois que a AT determinou a manutenção de tais correcções não já com fundamento no excesso das dotações nos termos das als. b) e c) do n.º 1 do art. 2º do DL n.º 251-A/91, de 16/7, mas, antes, e inovando, invocou, no seguimento da reapreciação feita, a discrepância com o sentido do despacho do SEAF de 16/7/1991).

- quer a ilegalidade de tais correcções, por violação do disposto no art. 2º do referido DL n.º 251-A/91.

E a sentença veio, nesta parte, a julgar procedente a impugnação, considerando, para tanto, o seguinte:

- Não se verifica o vício de violação de lei por alegada fundamentação “a posteriori” na decisão da reclamação graciosa, pois que uma leitura atenta dos fundamentos das correcções e da decisão da reclamação graciosa permite dar algum suporte à argumentação ali utilizada, sendo que, se é verdade que a AT esgrime argumentos distintos, tal ocorre em função dos novos elementos e da defesa apresentada pela impugnante, e sendo que se trata de “um rebater de argumentos”, em que a perspectiva jurídica defendida num caso e no outro não são perfeitamente coincidentes, mas tal não relevando para efeitos de anulação do acto, quando evidentemente dos mesmos não resulta uma diferente percepção do facto gerador do imposto, nem são colocadas em causa as garantias de defesa do sujeito passivo.

- Mas no mais, verifica-se a invocada ilegalidade da liquidação, por ilegalidade das correcções, porque:

1) - De acordo com o disposto no art. 33º, n.º 1, alínea d), do CIRC (na redacção originária), podem ser deduzidas para efeitos fiscais as provisões que tiverem sido constituídas de harmonia com a disciplina imposta pelo Banco de Portugal e pelo Instituto de Seguros de Portugal às empresas submetidas à sua fiscalização, incluindo as provisões técnicas que as empresas seguradoras se encontram legalmente obrigadas a constituir.

- Em 16/11/1990 entrou em vigor o Aviso n.º 13/90, do Banco de Portugal, que previa, quanto a esta matéria (al. c) do n.º 1 desse Aviso), que as instituições de crédito são obrigadas a constituir pro-

visões para encargos com pensões de reforma e de sobrevivência, sendo que no n.º 9 do mesmo Aviso se estabelecia que «No que se refere às provisões para encargos com pensões de reforma e de sobrevivência, as instituições de crédito deverão provisionar em termos tecnicamente adequados, segundo cálculos actuariais pertinentes, a integralidade das suas responsabilidades na matéria».

- Posteriormente, porém, quer o art. 2º, n.º 1, do DL n.º 251-A/91, de 16/7, quer a Lei n.º 71/93 (OE de 1993), de 26/11 (cujo art. 6º alterou a alínea c) do n.º 1 daquele art. 2º) vieram consagrar um regime fiscal específico nesta matéria, sendo que todas estas normas devem ser articuladas com o que também se dispunha, à data, nos n.ºs. 2 e 3 do art. 38º do CIRC.

- Através de despacho de 8/7/1991, o SEAF veiculou o entendimento segundo o qual as responsabilidades com pensões de pessoal no activo em 31/12/1991, por serviços anteriores a esta data (al. c) do art. 2º, n.º 1), seria ainda aceite como custo, nos exercícios de 1992 e seguintes, até 31/12/1995, uma importância até 30% das dotações (“excesso”) não aceites como custo em 1991 (ano de “arranque”), por força dos limites de 15% e 25%, até integral dotação, considerando-se, para efeitos do cálculo do referido excesso, as responsabilidades respeitantes a tempo de serviço prestado em 1991. E através de despacho de 16/7/1991, a mesma entidade veiculou o entendimento segundo o qual seria ainda aceite como custo fiscal, em cada exercício, o valor que acrescesse às responsabilidades daquela natureza – por serviços passados – pelo facto de a dotação para o Fundo de Pensões ser efectuada escalonadamente ao longo do tempo.

2) - As indicadas als. b) e c) do art. 2º do DL n.º 251-A/91 referem-se a diferentes tipos de limites: a alínea b) refere-se ao limite fiscal das provisões ou contribuições para fundos de pensões para cobertura das responsabilidades com trabalhadores no activo por serviços prestados após o ano de arranque; e a alínea c) refere-se ao limite fiscal das provisões ou contribuições respeitantes a pessoal no activo por serviços passados anteriormente ao ano de arranque.

- E, nessa medida, os dois preceitos são plenamente cumuláveis, conquanto se respeitem, em cada exercício, os limites aí previstos para as dotações respeitantes a cada uma das responsabilidades a que os mesmos se referem, sendo que nos citados despachos do SEAF, mormente do datado de 16/7/1991, não se faz depender de quaisquer limites quantitativos ou qualitativos a aplicação escalonada ao longo do tempo da dotação para o fundo de pensões.

- E fornecendo o legislador um parâmetro temporal determinado (7 anos) e um limite quantitativo anual máximo (30% do excesso) para as dotações destinadas à cobertura de responsabilidades com pensões de pessoal no activo em 31/12/1991, por tempo de serviço anterior a esta data, tem que admitir-se a opção, por parte do contribuinte, do escalonamento que melhor lhe convenha em termos financeiros e com observância das normas regulamentares da entidade de supervisão sobre as quais, inicialmente, se moldaram as regras fiscais. E ainda que se admitisse a obrigatoriedade de proceder a escalonamentos anuais, o que seria imposto pela lei limitar-se-ia ao valor mínimo (1/7 do excesso) e não ao valor máximo (30% do excesso) sob pena de se retirar qualquer efeito útil, neste domínio do escalonamento, ao referido parâmetro temporal.

- Pelo que, conclui a sentença recorrida, não há suporte legal para a posição da AT no sentido de restringir a aplicação da alínea c) do art. 2º, n.º 1, do DL n.º 251-A/91, ao exercício do arranque.

3.3. É do assim decidido que a recorrente Fazenda Pública discorda, sustentando, que a sentença enferma de erro de julgamento, por errada interpretação do disposto no art. 38º do CIRC (redacção à data dos factos), em conjugação com as als. b) e c), do n.º 1 do art. 2º, do DL n.º 251-A/91, de 16/7, pois que a AT admitiu a aplicação cumulativa do disposto nessas referidas alíneas, embora tenha aceite as dotações com correcções, devido ao facto de a impugnante não ter atendido aos limites definidos no n.º 2 daquele art. 38º do CIRC, em conjugação com o determinado no citado DL.

A questão a decidir é, portanto, no essencial, a de saber se a questionada provisão é dedutível para efeitos fiscais.

4.1. Previamente, impõe-se, porém, a apreciação de uma outra questão: a de saber se a recorrente Fazenda Pública cumpriu, ou não, o ónus de alegar, nos termos do n.º 1 do art. 685º-A do CPC.

Com efeito, nas Conclusões 4ª a 10ª das contra-alegações do recurso, a recorrida sustenta que a recorrente não cumpriu o ónus de alegar imposto por aquele normativo, pois, embora invoque que a decisão recorrida viola o princípio da especialização dos exercícios (cfr. art. 35º das alegações de recurso), não surge evidenciado qual o segmento da decisão que incorre na violação daquele princípio e, de igual modo, apesar de se invocar (cfr. art. 38º das alegações) que “(...) é de sufragar o entendimento da A.T., encontrando-se a impugnante impossibilitada de dotar a 100% o valor do excesso a que se refere a alínea c), do n.º 1 do art. 2º do Decreto-Lei n.º 251-A/91, só sendo de aceitar, de acordo com esta norma, como custo (efeito financeiro), associado ao excesso das responsabilidades por serviços anteriores ao ano de arranque, no máximo de 30%, em cada ano”, não se demonstra se há divergência entre este entendimento e aquele que subjaz à decisão recorrida, nem por que motivo deverá, a admitir-se a existência de tal divergência, prevalecer o entendimento sufragado pela administração tributária. Ou seja, a recorrente limita-se a enunciar a posição da AT, sem colocar em causa a bondade da decisão

recorrida quanto à correcção controvertida, pelo que só pode concluir-se pelo incumprimento do ónus de alegar e de “atacar” a decisão recorrida, previsto no dito art. 685º-A do CPC.

4.2. Ora, apreciando desde já esta questão, dir-se-á que a mesma não procede.

É certo que, de acordo com o anteriormente disposto no n.º 1 do revogado art. 690º do CPC (a que corresponde o actual art. 685º-A do mesmo Código, mas que, como lembra o MP, é aplicável dado que a presente acção é anterior a 1/1/2008 – cfr. arts. 11º e 12º do DL 303/2007, de 24/8), «*O recorrente deve apresentar a sua alegação, na qual concluirá, de forma sintética, pela indicação dos fundamentos por que pede a alteração ou anulação da decisão*».

Isto porque, como é sabido, os recursos visam a reapreciação das decisões recorridas [cfr. arts. 676º, n.º 1, 680º, n.º 1 e 685º-A (anterior art. 690º), todos do CPC]. Daí que o seu objecto sejam os vícios e erros de julgamento que o recorrente lhes atribua, sendo certo que o seu âmbito é delimitado nas conclusões da respectiva alegação – art. 684º, n.º 3 e 685º-Aº, n.º 1 do CPC – e que, se nas conclusões das alegações e nas alegações o recorrente se alheia de todo da decisão recorrida, o recurso careça de objecto (cfr., entre outros, os acs. do STA, de 12/7/95, rec. n.º 5.638, de 28/10/98, rec. n.º 21.249, de 6/2/2000, rec. n.º 26.706, de 18/6/2003, rec. n.º 536/03 e de 27/2/2008, rec. n.º 0974/07).

Todavia, como igualmente aponta o MP, no caso vertente não ocorre tal situação, visto que a recorrente não deixa de «atacar» a sentença recorrida quando alega que esta violou o princípio da especialização dos exercícios e o estatuído no art. 38º do CIRC (na redacção vigente à data dos factos) e que a provisão (efeito financeiro) relativa ao pessoal do activo por serviços prestados anteriormente ao ano de arranque ultrapassa o valor de 30% do excesso das responsabilidades que o recorrido poderia ter provisionado, caso houvesse dotado sempre com o limite máximo legal, quando é certo que a decisão recorrida sustenta que nem a lei nem os despachos do SEAF fazem depender de quaisquer limites quantitativos ou qualitativos a aplicação escalonada ao longo do tempo da dotação par o fundo de pensões, tese esta, exactamente contrária, à tese sustentada pela recorrente.

Improcede, portanto, esta questão suscitada pela recorrida.

5. Vejamos, então, a questão atinente à legalidade da correcção questionada nos autos (correspondente à parte das provisões que a AT não considerou dedutível, para efeitos fiscais).

5.1. De acordo com a alínea h) do art. 23º do CIRC (redacção à data dos factos) as provisões constituem custo para efeitos fiscais, caso se enquadrem no âmbito da previsão do n.º 1 do art. 33º do mesmo CIRC.

É sabido que as provisões se consubstanciam em expectativas de obrigações ou de perdas de activos, isto é, como custos estimados e actuais (do exercício), correspondentes a despesas cujo montante ainda não é certo ou que são de eventual ocorrência futura, tendo a finalidade de imputar os custos aos exercícios a que se referem e evitando, assim, onerar excessivamente o exercício em que se concretizam.

A constituição de provisões destina-se, pois a incluir em custos ou perdas de um determinado exercício uma dotação que de outro modo nele não figuraria, por lhe faltar justificação documental para a respectiva movimentação (falta de justificação que a constituição da provisão vem suprir); por outro lado a constituição de provisões visa, igualmente, uma maior regularidade nos resultados da empresa, possibilitando, até, a retenção - provisória - de recursos (auto financiamento provisório): proveitos suspensos, que se destinam a fazer face a encargos prováveis de montante incerto, sendo que, se os respectivos eventos não se verificarem, as provisões serão transformadas em proveitos efectivos (nesta perspectiva, as provisões têm carácter de reservas, distinguindo-se destas, pelo facto de as provisões serem constituídas independentemente da existência de lucros enquanto que as reservas só serão constituídas como aplicação de resultados).

A necessidade de constituição de provisões surge porque a tributação do rendimento se processa anualmente, obrigando as empresas a periodizar o lucro tributável, de acordo com os princípios da especialização dos exercícios e da prudência [cfr. o POC e o actual SNC (Sistema de Normalização Contabilística)], sendo que as diminuições do activo, ainda que potenciais, deverão ser relevadas contabilisticamente. <sup>(1)</sup>

E como salienta Rui Duarte Morais, <sup>(2)</sup> «*A consideração de uma provisão como custo de um determinado exercício dá tradução prática a dois dos seus princípios da contabilidade:*

- *o princípio da prudência (tomam-se em consideração, no apuramento dos resultados do exercício, os riscos previsíveis e as perdas eventuais derivadas de um facto nele ocorrido);*

- *o princípio da especialização dos exercícios (imputa-se ao exercício em que o facto ocorreu o seu - ainda que só meramente possível - custo). A não constituição da provisão num dado exercício (ou a sua consideração por valor insuficiente) resulta numa violação deste princípio, na medida em que terá por efeito deslocar para outros exercícios custos pertencentes àquele.»*

Também é certo, contudo, que nem todas as provisões serão consideradas como custos para efeitos fiscais, *rectius*, para efeitos de apuramento do lucro tributável. Daí que o resultado fiscal possa ser, naturalmente, diferente do resultado contabilístico.

5.2. No caso, questiona-se a correcção relativa a provisões (no montante de 213.128.515\$00, constituídas no exercício de 1993 pelo Banco B....., S.A., que veio a ser objecto de fusão por incorporação

na recorrida Banco A....., S.A.) relativas a pensões de reforma e sobrevivência, na parte respeitante à parcela da dotação para cobertura de responsabilidade por serviços anteriores ao ano de arranque, prevista na alínea c) do art. 2º do DL n.º 251-A/91, de 16/7, que excede o valor do excesso das responsabilidades que o A..... poderia ter provisionado caso houvesse dotado sempre o Fundo com o limite máximo legal: ou seja, a correcção relativa à provisão referente ao custo associado à impossibilidade de a recorrida dotar a 100% o valor do excesso a que se refere a alínea c) do n.º 1 do art. 2º do DL n.º 251-A/91 (não podendo dotar desde logo o fundo de pensões pelo total do valor dos serviços prestados, no tempo passado, pelo pessoal no activo em 31/12/1991, a recorrida provisionou o custo associado ao efeito financeiro do rendimento que o fundo de pensões deixou de gerar por não dispor da totalidade daquele valor).

Vejamos:

5.3. A alínea d) do n.º 1 do art. 33º do CIRC (na redacção originária, aplicável à data dos factos) dispõe que:

*«1 - Podem ser deduzidas para efeitos fiscais as seguintes provisões:*

*(...)*

*d) As que tiverem sido constituídas de harmonia com a disciplina imposta pelo Banco de Portugal e pelo Instituto de Seguros de Portugal às empresas submetidas à sua fiscalização, incluindo as provisões técnicas que as empresas seguradoras se encontram legalmente obrigadas a constituir».*

Trata-se, pois, como refere a sentença, de uma delegação de competências no Banco de Portugal, a quem compete definir os fins e limites da constituição das provisões, apenas podendo ser consideradas verdadeiras provisões aquelas que sejam subsumíveis às normas para o efeito criadas pelo Banco de Portugal, ou que este venha a aceitar, por posterior acto individual <sup>(3)</sup> - cfr. acórdãos do STA, de 18/3/1998, rec. n.º 16745, e de 26/4/2007, rec. n.º 0127/07.

5.4. Em 4/12/1990 foi publicado (DR n.º 279, I série, de 4/12/1990) o Aviso n.º 13/90, do Banco de Portugal, em cujos respectivos n.ºs. 1 e 9 se previa, além do mais, o seguinte:

*«1.º As instituições de crédito são obrigadas a constituir provisões nas condições indicadas no presente aviso, com as seguintes finalidades:*

*«(...)*

*c) Para encargos com pensões de reforma e de sobrevivência;*

*(...)*

*9.º No que se refere às provisões para encargos com pensões de reforma e de sobrevivência, as instituições de crédito deverão provisionar em termos tecnicamente adequados, segundo cálculos actuariais pertinentes, a integralidade das suas responsabilidades na matéria.»*

5.5. Posteriormente, o art. 2º do DL n.º 251-A/91, de 16/7, veio dispor o seguinte:

*«1 - Para efeitos de determinação do lucro tributável, a aceitação como custos das dotações para fundos de pensões e equiparáveis, constituídos de acordo com a legislação nacional, a fazer pelas instituições de crédito relativamente a responsabilidades com pensões dos seus trabalhadores e familiares, ao abrigo do sistema específico contemplado nos instrumentos de regulamentação colectiva de trabalho do sector bancário, obedecerá às seguintes regras:*

*a) São aceites como custos do exercício, na sua totalidade, as dotações correspondentes aos valores actuais dos encargos com pensionistas já existentes na empresa em 31 de Dezembro de 1990, devendo os referidos valores ser certificados nos termos do n.º 4 do artigo 38º do Código do IRC;*

*b) Quanto às responsabilidades com pensões de pessoal no activo em 31 de Dezembro de 1990, por tempo de serviço posterior a esta data, é aplicável o disposto nos n.ºs. 2 ou 3 do artigo 38º do Código do IRC;*

*c) As dotações destinadas à cobertura de responsabilidades com pensões de pessoal no activo em 31 de Dezembro de 1990, por tempo de serviço anterior a esta data, são igualmente aceites como custos nos termos dos n.ºs. 2 ou 3 do artigo 38º do Código do IRC, podendo, no caso de aquelas responsabilidades ultrapassarem os limites estabelecidos naqueles números, ser aceites também como custos, pelo período máximo de cinco exercícios a contar daquela data, valores correspondentes, em cada um deles, à aplicação de uma percentagem não superior a 30% daquele excesso, devendo aquelas responsabilidades ser certificadas por seguradoras ou outras entidades de competência reconhecida pelo Banco de Portugal.*

*2 - Enquanto se não efectivar a transferência das responsabilidades definidas no número anterior para fundos de pensões ou entidades equiparáveis, a qual deverá ocorrer até 31 de Dezembro de 1995, as dotações constituídas ou a constituir com as finalidades e em termos idênticos aos previstos no número anterior também poderão ser aceites como custos, desde que o respectivo saldo acumulado seja devidamente explicitado no passivo dos balanços, em conta própria, nos termos a determinar pelo Banco de Portugal.»*

5.6. O período máximo de cinco (5) exercícios referido na alínea c) do n.º 1 do art. 2º deste DL 251-A/91 veio a ser alargado para sete (7) exercícios, pelo art. 6º da Lei n.º 71/93, de 26/11 (OE suplementar para 1993), que introduziu nova redacção àquela alínea c). <sup>(4)</sup>

5.7. Por sua vez, os n.ºs. 2 e 3 do art. 38º do CIRC (redacção à data), estabelecem:

*«2 - São igualmente considerados custos ou perdas do exercício até ao limite de 15% das despesas com o pessoal escrituradas a título de remunerações, ordenados ou salários, respeitantes ao exercício,*



*os suportados com seguros de doença ou seguros que garantam o benefício de reforma, invalidez ou sobrevivência, bem como as contribuições para esquemas complementares de prestações de segurança social, previstos na respectiva legislação, a favor dos trabalhadores da empresa, desde que a gestão e disposição das importâncias a eles afectas não pertençam à própria empresa.*

*3 - O limite estabelecido no número anterior será elevado para 25% se os trabalhadores não tiverem direito a pensões da Segurança Social».*

5.8. A obrigatoriedade da constituição das provisões aqui em causa resultava, pois, da disciplina imposta pelo Banco de Portugal e deveria processar-se de acordo com o disposto no dito art. 2º do DL n.º 251-A/91, de 16/7 e nos arts. 33º e 38º do CIRC (na redacção então em vigor).

De acordo com a factualidade provada (al. G) do Probatório, em 28/12/1988 a recorrida (então Banco B.....) constituiu um fundo de pensões – “Fundo de Pensões B.....” – para o qual transferiu o valor das responsabilidades já vencidas com pensões de reforma e sobrevivência dos seus trabalhadores nos termos definidos pelo Acordo Colectivo de Trabalho Vertical (ACTV), tendo em cada um dos exercícios posteriores passado a dotar aquele fundo com os valores necessários à cobertura dessas responsabilidades. Nomeadamente, no ano de 1993, efectuou dotações para o referido fundo de pensões (quer por utilização da reserva especial a que se referia o DL n.º 182/91, de 14/5, quer por dotação em contas de provisões, quer, ainda, por inscrição em rubricas de custos com pessoal) no valor total de € 39.592.083,08 (Esc. 7.937.500.000\$00), decomposto da seguinte forma:

- i. € 31.911.732,72 (Esc. 6.397.728.000\$) destinados à cobertura dos encargos com reformados e pensionistas já existentes na empresa em 31/12/1991;
- ii. € 3.809.215,54 (Esc. 763.679.150\$00) relativos à cobertura de responsabilidades com pensões de pessoal no activo em 31/12/1991, por tempo de serviço posterior àquela data;
- iii. € 22.843,45 (Esc. 4.579.700\$00) respeitantes ao valor da actualização das remunerações com férias do pessoal no activo àquela data cuja transferência para o fundo só ocorreu em 1994;
- iv. € 3.848.291,37 (Esc. 771.513.150\$00) relativos ao efeito do escalonamento no tempo das dotações para cobertura de responsabilidade associadas ao excesso nos termos do despacho do SEAF de 16/7/1991.

A correcção em causa nos autos, no montante de 1.063.080,55 Euros, reconduz-se, precisamente, a parte (que a AT desconsiderou) desta última provisão relativa àquele efeito financeiro do escalonamento no tempo das dotações para cobertura de responsabilidades associadas ao excesso, constituída de acordo com os termos do despacho do SEAF, de 16/7/1991, lavrado na informação n.º 164/91 do gabinete do SEAF, segundo a qual «deverá ser aceite como custo para efeitos fiscais, em cada exercício, o montante que acrescer ao valor das responsabilidades anteriores à data de referência, pelo facto de a dotação para o fundo ser efectuada escalonadamente ao longo do tempo, devendo, porém, esse acréscimo, ser certificado nos termos da parte final do número 4 do artigo 38º do CIRC».

Admitindo, embora, aplicação cumulativa do disposto nas als. b) e c) do n.º 1 do art. 2º do DL n.º 251-A/91, de 16/7, a AT apenas aceitou como custo fiscal desse exercício de 1993 o montante de 2.785.210,82 Euros, corrigindo (acrescendo), portanto, ao lucro tributável, aquele montante de 1.063.080,55 Euros, por considerar que a provisão não atendeu aos limites definidos no n.º 2 do art. 38º do CIRC (redacção à data em vigor), em conjugação com o determinado no mencionado DL n.º 251-A.

E, já em sede da decisão de deferimento parcial da reclamação graciosa, veio a considerar que essa parte corrigida violava não o disposto nas alíneas b) e c) do citado art. 2º do DL n.º 251 -A/91, mas, antes, o sentido do despacho do SEAF, de 16/7/1991.

É que, segundo o entendimento ora também reiterado pela Fazenda Pública nas Conclusões do recurso, as als. b) e c) do n.º 1 do art. 2º do DL n.º 251-A/91, não coexistem em algum exercício: no ano de arranque da dotação para o fundo de pensões, apenas é aplicável a alínea c) do art. 2º do dito DL, em toda a sua extensão, aceitando-se como custo para efeitos fiscais, nos termos do art. 38º do CIRC, a percentagem de 15% ou 25% ali referida (conforme se aplique o n.º 2 ou o n.º 3 deste normativo), podendo acrescer mais 30% do excesso (o qual resulta da diferença entre as responsabilidades com pensões de pessoal no activo em 31/12/91, por tempo de serviço passado, e o limite dos referidos n.ºs. 2 e 3); nos exercícios seguintes, aceita-se como custo a percentagem de 15% ou 25% da alínea b), podendo acrescer mais 30% do excesso atrás referido, de um modo cumulativo, considerando a aplicação das als. b) e c) do n.º 1 do art. 2º do citado DL n.º 251-A/91.

E, no caso, porque o montante provisionado ultrapassa o valor de 30% do excesso das responsabilidades que a recorrida poderia ter provisionado caso houvesse dotado o fundo sempre com o limite igual ao máximo legal, entende a Fazenda que é legal a correcção operada pela AT, considerando que a dedutibilidade fiscal daquelas dotações efectuadas ao abrigo da alínea c) do n.º 1 do art. 2º do DL n.º 251-A/91, deve, como se disse, ser analisada sobre duas perspectivas: (i) custos para efeitos do art. 38º do CIRC (15% ou 25%, conforme os casos); (ii) excesso decorrente da diferença entre as responsabilidades com pensões do pessoal do activo no ano de arranque e o limite do art. 38º do CIRC. Daí a impossibilidade legal de considerar, nos exercícios seguintes, como custo fiscal o montante correspondente à percentagem de 15% ou 25% da dita alínea b) – responsabilidades com pensões do

peçoal do activo para serviços futuros, mais o acréscimo de 15% ou 25% da também referida alínea c) – responsabilidades com pensões do peçoal do activo para serviços anteriores a 31/12/1991.

Carece, porém, de razão legal.

5.9. Conforme consta do respectivo Preâmbulo, o DL n.º 251-A/91, de 16/7, teve em vista, além do mais, disciplinar a matéria relacionada com os fundos de pensões de reforma e sobrevivência dos trabalhadores, e respectivos familiares, do sector bancário, dada a «*não cobertura de responsabilidades directas por encargos com pensões insusceptíveis de transferência para aqueles fundos*» e adequar o «*regime geral de determinação dos custos delineado no CIRC, com o objectivo de conferir explicitamente relevância fiscal às dotações de cobertura de responsabilidades que as instituições de crédito devem constituir para corresponderem a exigências prudenciais de solvabilidade que importa observar.*»

Com esta finalidade o supra transcrito art. 2º desse diploma consagrou um regime fiscal específico em matéria de aceitação de custos das dotações para fundos de pensões operadas pelas instituições de crédito em cumprimento da regulamentação colectiva de trabalho: a) aceitação na sua totalidade, como custos do exercício, das dotações para fundo de pensões, correspondentes aos valores actuais (à data) dos encargos com pensionistas já existentes na empresa em 31/12/1990; b) aceitação como custo fiscal, até ao limite de 15% ou 25% (n.ºs. 2 e 3 do art. 38º do CIRC) das despesas com o peçoal escrituradas a título de remunerações, ordenados ou salários, respeitantes ao exercício, das dotações destinadas à cobertura de responsabilidades com pensões de peçoal no activo em 31/12/1990, pelo tempo de serviço posterior a essa data; c) aceitação como custo fiscal, dentro dos mesmos limites, das dotações destinadas à cobertura de responsabilidades com pensões de peçoal no activo em 31/12/1990, pelo tempo de serviços anterior a esta data; d) aceitação como custo, pelo período máximo de 5 (posteriormente alargado para 7) anos a contar de 31/12/1990, das dotações destinadas à cobertura da parte das responsabilidades abrangidas pela alínea anterior que ultrapassem os referidos limites de 15% e 25%, contanto que a dotação não excedesse, em cada um daqueles exercícios, 30% do mencionado excesso.

Por despacho do SEAF, de 8/7/1991, foi veiculado o entendimento segundo o qual as responsabilidades com pensões de peçoal no activo em 31/12/1991, por serviços anteriores a essa data [alínea c) supra], seriam aceites, como custo, nos exercícios de 1992 e seguintes, e até 31/12/1995, até ao montante de 30% das dotações (“excesso”) não aceites como custo no exercício de 1991 (ano de “arranque”), por força dos limites de 15% e 25%, até integral dotação, considerando-se, para efeitos do cálculo do referido excesso, as responsabilidades respeitantes a tempo de serviço prestado em 1991 e, posteriormente, por despacho da mesma entidade, de 16/7/1991 (posteriormente reiterado em doutrina da DGI (Informação 137/92 no proc. 32/92, do SAIR) foi veiculado o entendimento segundo o qual seria ainda aceite como custo fiscal, em cada exercício, o valor que acrescesse às responsabilidades daquela natureza - por serviços passados - pelo facto de a dotação para o fundo de pensões ser efectuada escalonadamente ao longo do tempo (“efeito financeiro”).

Ora, atentando no teor das ditas als. b) e c) do n.º 1 daquele art. 2º do DL 251-A/91 (supra transcritas) não sofre dúvida que a alínea b) se refere aos encargos relativos às responsabilidades com pensões dos trabalhadores no activo em 31/12/1990, por serviços prestados após essa data (ano de arranque), ao passo que a alínea c) se refere ao limite fiscal das provisões respeitantes às dotações para o fundo de pensões destinadas à cobertura de responsabilidades com pensões de peçoal no activo, mas pelos serviços prestados anteriormente àquela data. Posto é que em ambos os casos fossem respeitados os limites constantes do art. 38º do CIRC.

Porém, se as responsabilidades com as pensões do peçoal no activo, por serviços prestados anteriormente [ou seja, as referidas na alínea c)], ultrapassem aqueles limites, a norma permite, ainda, que sejam também aceites como custo, nos montantes correspondentes à aplicação de uma percentagem não superior a 30% desse excesso, as respectivas dotações para o fundo de pensões.

No caso, a provisão cujo montante foi objecto de correcção respeita a invocado custo pelo facto de a dotação para o fundo de pensões ser efectuada escalonadamente ao longo do tempo (“efeito financeiro”), ou seja, a custo associado às responsabilidades com pensões de peçoal, por serviços prestados anteriormente a 31/12/1990 [às referidas, portanto, na alínea c)].

Custo cuja indispensabilidade não vem questionada nos autos, nem é posta em causa pela AT.

Ora, não resultando da lei que não sejam cumuláveis os limites constantes das citadas als. b) e c), também não se vê que tenha apoio legal a posição da recorrente no sentido de restringir a aplicação do disposto nessa alínea c) ao exercício de arranque, sendo que, no caso, e como bem refere a sentença recorrida, o referenciado despacho do SEAF [que, de todo o modo, não poderia sobrepor-se à lei (º)] também não faz depender de quaisquer limites quantitativos ou qualitativos a aplicação escalonada ao longo do tempo da dotação para fundo de pensões.

Isto é, como fundamenta a sentença, estabelecendo a lei (al. c) do n.º 1 do art. 2º do DL 251-A/91 (na redacção introduzida pela Lei 71/93, de 26/11) um parâmetro temporal de sete (7) anos e um limite quantitativo anual máximo de 30% do excesso, para as dotações destinadas à cobertura da responsabilidade com pensões de peçoal no activo em 31/12/1991, por tempo de serviço anterior a esta data, é de admitir a opção, por parte do contribuinte, pelo escalonamento que mais lhe convenha, em termos

financeiros, e com observância das normas regulamentares da entidade de supervisão sobre as quais se moldaram as regras fiscais.

Aliás, mesmo que se admitisse a obrigatoriedade legal de se proceder a escalonamentos anuais, o montante a ter em conta só poderia ser o valor mínimo, ou seja, 1/7 do excesso e não o valor máximo (30% do excesso), sob pena de se retirar qualquer efeito útil, neste domínio do escalonamento, ao referido parâmetro temporal.

A sentença recorrida, que assim decidiu, não enferma, portanto, do erro de julgamento que lhe vem imputado pela recorrente, im procedendo, assim, as Conclusões do recurso.

6. Ficando, por consequência, prejudicada a apreciação da questão, suscitada nas Conclusões 20<sup>a</sup> a 30<sup>a</sup> das contra-alegações da recorrida (em ampliação do âmbito do recurso, nos termos do n.º 1 do art. 684<sup>o</sup>-A do CPC), atinente ao alegado erro de julgamento, por parte da sentença, quanto ao vício de violação de lei imputado à decisão da reclamação graciosa, decorrente da falta de contemporaneidade da fundamentação, nos termos dos arts. 36º e 99º, alínea c), do CPPT e do art. 77º, n.º 2, da LGT (a recorrida alegara que a AT determinou a manutenção do acto tributário porquanto, no seguimento da reapreciação feita, havia sido detectado que parte das dotações realizadas violavam não já o disposto nas als. b) e c) do art. 2º do DL n.º 251-A/91, de 16/7, mas outrossim, o sentido do despacho do SEAF de 16/7/1991).

#### DECISÃO

Nestes termos acorda-se em, julgando improcedente o recurso, confirmar a sentença recorrida. Custas pela recorrente.

Lisboa, 16 de Janeiro de 2013. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Ascensão Lopes* — *Fernanda Maças*.

#### **Segue acórdão de 13 de Março de 2013:**

Processo n.º 1116/12-30.

Acordam, em conferência, os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. Notificada do acórdão proferido a fls. 254 a 272 dos autos, no qual se julgou improcedente o recurso jurisdicional por si interposto da sentença do Tribunal Tributário de Lisboa que julgou procedente a presente impugnação deduzida por A....., S.A., vem a Fazenda Pública requerer a respectiva reforma quanto a custas, invocando o disposto na alínea b) do n.º 1 do art. 669º do CPC.

2. Alega, em síntese:

Nos termos do acórdão foi a reclamante Fazenda Pública condenada em custas.

Contudo o presente processo é uma impugnação judicial que foi interposta em 3/10/2002.

Assim, é aplicável o anterior Código das Custas Judiciais, aprovado pelo DL n.º 224-A/96, de 26/11, na redacção anterior às alterações introduzidas pelo DL n.º 324/03, de 27/12, sendo que estas só se aplicam aos processos instaurados após a sua entrada em vigor.

Deste modo há que ter em conta o disposto na alínea a) do n.º 1 do art. 2º do referido CCJ, que continha uma isenção subjectiva de custas relativamente ao Estado, incluindo os seus serviços ou organismos, ainda que personalizados.

Donde, no presente processo, não podia a recorrente Fazenda Pública ser condenada em custas, por o Estado delas estar isento.

3. Notificada, a recorrida A..... S.A., nada disse.

4. Com dispensa dos vistos legais, atendendo à simplicidade da questão em causa, cumpre decidir em conferência, sendo que as regras atinentes ao instituto da reforma da sentença (arts. 667º e 669º do CPC) são aplicáveis por força do disposto no art. 716º (este aplicável por força do disposto no art. 732º, ambos do CPC).

5. Por força do disposto na alínea b) do n.º 1 do art. 669º do CPC, qualquer das partes pode requerer no tribunal que proferiu a sentença a sua reforma quanto a custas.

Na alegação da requerente, tendo a presente impugnação judicial sido deduzida em 3/10/2002, é aplicável o anterior Código das Custas Judiciais, pelo que, face à isenção subjectiva de custas, relativamente ao Estado, incluindo os seus serviços ou organismos, ainda que personalizados, constante da alínea a) do n.º 1 do seu art. 2º, então não podia a recorrente Fazenda Pública ser condenada em custas, por o Estado delas estar isento.

E, adianta-se, a reclamante tem inteira razão.

Com efeito, a PI da presente impugnação deu entrada em 3/10/2002.

Ora, o regime das custas nos processos tributários só foi alterado pelo DL n.º 324/2003, de 27/12, e por força do disposto no n.º 1 do art. 14º deste DL as alterações ali constantes (incluindo a consequente perda de isenção do pagamento de custas, de que gozava a Fazenda Pública) apenas se aplicam aos processos iniciados a partir da respectiva entrada em vigor, que ocorreu em 1/1/2004, nos termos do

seu art. 16º (data que é também a relevante para a entrada em vigor das normas sobre custas judiciais tributárias, à face do estabelecido no n.º 2 do art. 15º, do mesmo DL, <sup>(6)</sup> pois foi também na data de 1/1/2004 que foram transferidos para a tutela do Ministério da Justiça os tribunais tributários, nos termos da Portaria n.º 1418/2003, de 30/12).

Assim, no caso, atenta a data da dedução da impugnação (3/10/2002), é aplicável o CCJ e, face à isenção subjectiva de custas de que a reclamante então gozava (al. a) do n.º 1 do art. 2º do CCJ) não pode ela ser condenada em custas.

Nestes termos, e com os fundamentos expostos, acorda-se em dar provimento ao presente pedido de reforma do acórdão, quanto a custas, a ela se procedendo nos termos seguintes:

«Sem custas, por a recorrente delas estar isenta, atenta a data da dedução da presente impugnação judicial.»

Lisboa, 13 de Março de 2013. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Ascensão Lopes* — *Fernanda Maçãs*.

<sup>(1)</sup> Sobre esta matéria, cfr. Rogério Fernandes Ferreira, *Gestão Financeira*, vol. I, Parte Geral, 4ª ed., pp. 353 e 354; e Manuel Henrique de Freitas Pereira, *A Periodização do Lucro Tributável*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal (152), p. 172.

<sup>(2)</sup> Apontamentos ao IRC, Almedina, 2007, pp. 119/120.

<sup>(3)</sup> Posteriormente, após a alteração introduzida nesta alínea d) pela Lei n.º 30-G/2000, de 29/12, a dedutibilidade fiscal das provisões desta natureza ficou limitada às que, por força de imposição de carácter genérico e abstracto, tiverem sido obrigatoriamente constituídas pelas entidades sujeitas à supervisão do Banco de Portugal.

<sup>(4)</sup> Esta mesma Lei alterou, igualmente, a alínea d) do n.º 1 do art. 33º do CIRC, que passou a ter a redacção seguinte: «d) As que, de harmonia com a disciplina imposta pelo Banco de Portugal, tiverem sido constituídas pelas empresas sujeitas à sua supervisão e pelas sucursais em Portugal de instituições de crédito e de outras instituições financeiras com sede em outro Estado membro da Comunidade Europeia, bem como as que tiverem sido constituídas de harmonia com a disciplina imposta pelo Instituto de Seguros de Portugal às empresas submetidas à sua fiscalização, incluindo as provisões técnicas que as empresas seguradoras se encontram legalmente obrigadas a constituir».

<sup>(5)</sup> Sendo que, à data, apenas nos casos de pedido de informação vinculativa os serviços da AT não poderiam proceder de forma diversa em relação ao sentido da informação prestada (cfr., os arts. 20º, 72º e 73º do CPT, então em vigor).

<sup>(6)</sup> No n.º 1 do art. 14º (aplicação no tempo) deste DL 324/2003, de 27/12, dispõe-se:

«1 - Sem prejuízo do disposto no número seguinte, as alterações ao Código das Custas Judiciais constantes deste diploma só se aplicam aos processos instaurados após a sua entrada em vigor»

E no n.º 2 do art. 15º (norma transitória) dispõe-se:

«2 - As disposições do presente diploma que contenham normas sobre custas judiciais tributárias apenas produzem efeitos a partir da data da transferência dos tribunais tributários para a tutela do Ministério da Justiça.»

## Acórdão de 16 de Janeiro de 2013.

### Assunto:

*IRC. Mais Valias. Regime do Reinvestimento.*

### Sumário:

- I — *O que resulta do n.º 1 do art. 44º do CIRC, na redacção dada pela Lei n.º 52-C/96, de 27 de Dezembro, é que se o contribuinte manifestar a intenção de reinvestir o montante das mais valias realizadas, total ou parcialmente, durante os três exercícios seguintes, a respectiva tributação suspende-se durante esse período, após o que a tributação terá ou não lugar em função da verificação desse reinvestimento e na medida dele.*
- II — *A nova redacção dada ao art. 44º n.º 5 do CIRC pela Lei n.º 30-G/2000, que entrou em vigor em 1/01/2001, apenas rege para o futuro, em conformidade com o disposto no art.º 12º Lei Geral Tributária e no art.º 12º do Código Civil.*
- III — *Tendo a impugnante realizado a alienação no exercício económico de 1999, a tributação das respectivas mais-valias, por falta de reinvestimento nos três exercícios seguintes, deve obedecer ao regime contido no art. 44º n.º 5 do CIRC na redacção dada pela Lei n.º 52-C/96, de 27 de Dezembro, por ser esse o regime vigente à data do facto tributário, isto é, à data da alienação que originou as mais-valias, e cuja tributação se encontrava suspensa.*

Processo n.º 1124/11-30.  
 Recorrente: A....., S.A.  
 Recorrido: Fazenda Pública.  
 Relatora: Ex.<sup>ma</sup> Sr.<sup>a</sup> Cons.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Dulce Neto.

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

**1.** A....., S.A., com os demais sinais dos autos, recorre para o Supremo Tribunal Administrativo da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto que julgou improcedente a impugnação judicial que deduziu contra o acto de liquidação adicional de IRC referente ao exercício económico de 2002 e respectivos juros compensatórios, no montante de € 12.351,27.

**1.1.** Rematou as alegações de recurso com as seguintes conclusões:

A. A sentença proferida pelo Tribunal a quo, que julgou improcedente a impugnação judicial apresentada, por via da qual se pugnou pela anulação da liquidação de IRC e respectivos juros compensatórios, relativa ao período de tributação de 2002, no montante de € 12.351,27, deve ser revogada e substituída por Acórdão que anule a referida liquidação.

B. A sentença que ora se recorre padece de erro julgamento porquanto entendeu ser aplicável o n.º 5 do art. 44º do CIRC na redacção dada pela Lei n.º 2-C/96, de 27 de Dezembro.

C. No entanto, ao caso sub judice, é aplicável, em conformidade com o regime transitório estabelecido pelo art. 7.º, n.º 7, da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, o n.º 5 do mesmo art. 44º do CIRC, mas de acordo com a redacção introduzida por este último diploma.

D. Para que fosse aplicável o art. 44º do CIRC na redacção anterior à introduzida pela Lei n.º 30-G/2000, de acordo com o citado regime transitório, impunha-se que a Recorrente tivesse procedido ao reinvestimento do valor realizado com o bem alienado em 1999 e que daria origem a uma mais-valia fiscal.

E. Tal reinvestimento nunca ocorreu.

F. Assim, de acordo com o regime transitório estabelecido pela Lei n.º 30-G/2000, as correcções a efectuar pela Recorrente, justamente por não ter efectuado qualquer reinvestimento, deveriam observar - como, aliás, observaram - o disposto pelo art.44º n.º 5 do CIRC na redacção introduzida por aquele diploma.

G. A mais-valia obtida pela Recorrente em 1999 foi correctamente tributada no período de tributação de 2002, tendo sido acrescentada ao resultado líquido daquele período, majorada em 15%, tal como estabelecia o art. 44º, n.º 5, do CIRC, de acordo com a redacção dada pela Lei n.º 30-G/2000, aplicável in casu.

H. Não se vislumbram fundamentos para que seja acolhido entendimento diverso - tal como o sustentado pela Administração Fiscal e pelo Tribunal a quo -, que considera que a correcção a efectuar, em resultado da não realização de reinvestimento, passaria por calcular o IRC que deixou de ser liquidado em 1999, a respectiva derrama, assim como os juros compensatórios, de acordo com o estabelecido pelo art. 44º, n.º 5, do CIRC, com a redacção dada pela Lei n.º 52-C/96, de 27 de Dezembro, em vigor à data da alienação que originaria a mais-valia fiscal.

I. Acresce que, contrariamente ao que sustenta a sentença recorrida, não assume o regime transitório previsto pela Lei n.º 30-G/2000 qualquer carácter optativo.

J. Não resulta, para o sujeito passivo, do referido regime, qualquer faculdade que lhe permita optar entre o regime anterior e o novo regime de tributação das mais-valias fiscais.

K. Não se verificando - como não se verificam in casu - os pressupostos de que tal regime transitório faz depender a aplicação do art. 44º do CIRC na redacção anterior à dada pela Lei n.º 30-G/2000, nenhuma alternativa restará senão aplicar o mesmo dispositivo na nova redacção dada por este diploma, o que sucedeu.

L. Em face do exposto, não poderá proceder a interpretação a que procedeu o Tribunal a quo do regime transitório instituído pela Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, pelo que deverá considerar-se a correcção a que procedeu a Recorrente na sequência do não reinvestimento conforme à lei, anulando a liquidação de imposto impugnada.

Nestes termos e nos mais de Direito, deverá o presente recurso ser julgado procedente, por provado e, consequentemente, revogada a sentença recorrida e substituída por Acórdão que determine a anulação da liquidação de IRC e respectivos juros compensatórios, n.º 20058310006397, de 27.04.2005, relativa ao período de tributação de 2002, que originou uma liquidação adicional de imposto no montante de € 12.351,27, com as demais consequências legais.

**1.2.** Não foram apresentadas contra-alegações.

**1.3.** O Exmo. Procurador-Geral-Adjunto emitiu douto parecer no sentido de que o recurso não merece provimento, com a seguinte argumentação:

*«A questão de direito colocada por A..... S.A. é relativa à norma que há que aplicar em sede de tributação de mais valias: alega-se que, em vez do disposto no art. 44º n.º 5 do CIRC na redacção*

da Lei n.º 2-C/96, de 27-12, devia ter sido aplicada a redacção dada à mesma disposição pela Lei n.º 30-G/2000, de 29/12, e que em conformidade com o regime transitório constante do seu art. 7.º n.º 7 não era de proceder à correcção de IRC, derrama e juros compensatórios que foi impugnada.

Da matéria de facto apurada consta resumidamente o seguinte: (...)

Quanto à referida matéria de direito:

No que respeita à alienação de bens do activo imobilizado corpóreo, o regime especial de tributação de mais e menos valias fiscais realizadas antes de 1 de Janeiro de 2000, a que o caso dos autos se reporta, veio a ser alterado pela referida Lei n.º 30-G/2000, em que foi introduzida a referida norma transitória.

Por esta última lei procedeu-se a uma alteração do regime de que resultava uma tributação diferida no tempo - assim, Tânia Almeida Ferreira, em *Fiscalidade 10*, p. 95 e ss., que se vai seguir de perto quanto à caracterização do mesmo.

Segundo a mesma, o saldo das mais e menos valias anteriormente obtidas podia ser abatido aos lucros durante certo número de anos desde que o mesmo fosse reinvestido.

A partir da vigência da dita Lei, necessário se tornava para que ocorresse a sujeição ao novo regime que viesse a ter lugar o reinvestimento.

Pressupostos da sua aplicação era que o sujeito passivo mencionasse a intenção de efectuar o reinvestimento e que tal viesse a ser comprovado nos ditos anos seguintes.

Segundo a norma transitória constante do art. 7.º n.º 7 da Lei n.º 30-G/2000 três situações eram possíveis:

a) Uma, relativa a mais-valias anteriores, em que se admite a aplicação da lei antiga quanto ao prazo de reinvestimento;

b) Outra, para o caso de haver reinvestimento, mas ser o mesmo parcial;

c) Outra ainda, quanto ao prazo a considerar para efeitos do dito reinvestimento, sendo as mais valias posteriores.

Certo é que, pese embora a recorrente tenha manifestado a intenção de reinvestimento - daí talvez a referência efectuada na sentença recorrida à opção pelo novo regime -, não se procedeu à sua aplicação tal como previsto foi.

Foi decidido aplicar o disposto no art. 44º n.º 5 do CIRC, na redacção anterior à dita Lei n.º 30-G/2000.

Tal está de acordo com o regime geral relativo à aplicação da lei fiscal no tempo, incluindo quanto às normas de incidência que, conforme previsto no art. 12º n.ºs 1 e 4 da LGT, só se aplica aos factos posteriores.

Quer parecer que bem se decidiu até porque, não tendo ocorrido o dito reinvestimento, não se está a fazer uma situação em que seja aplicável o disposto no art. 7.º als. b) e c), nem parece que os factos se devam considerar de formação sucessiva.

Com efeito, o valor considerado para efeitos de determinação da mais e menos valia foi o correspondente ao da alienação realizada em 1999, razão pela qual parece correcto não só o ajustamento no IRC que deixou de ser liquidado em 2000, bem como ao cômputo dos juros compensatórios calculados desde a data de entrega da declaração relativa a esse ano.

E quanto à derrama, cujo regime legal é omissivo quanto a ser de sujeitar a outras regras que não as da determinação da matéria colectável, a única via para integrar essas lacunas consiste em aplicar à derrama o regime previsto para o I.R.C., como sustenta Manuel Anselmo Torres, na mesma revista *Fiscalidade* n.º 38, a fls. 159.

Concluindo, quer parecer que o recurso é de improceder.»

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

**2. A sentença recorrida deu por assente a seguinte factualidade:**

a) No seguimento da ordem de serviço n.º 01200500731 a impugnante foi alvo de uma acção inspectiva de âmbito parcial - IRC, tendo em vista apurar, quanto às mais valias não tributadas, se o sujeito passivo realizou o reinvestimento nos termos do art. 44º do CIRC (cf. relatório inspectivo de fls. 23 a 32 do processo administrativo apenso aos autos, doravante apenas PA).

b) Visaram os SIT "(...) a verificação da efectiva realização de reinvestimento pelo facto do sujeito passivo ter obtido, no exercício de 1999, mais valias fiscais, no valor de € 104.273,36, as quais não foram tributadas naquele exercício, porquanto o mesmo manifestou a intenção de reinvestir o respectivo valor de realização, proveniente da alienação de elementos do activo imobilizado, até ao fim do terceiro exercício seguinte ao da alienação, ou seja, exercício de 2002" (cf. Doc. de fls. 25 do PA).

c) Do relatório inspectivo resulta que a impugnante durante o ano de 1999, procedeu à alienação de bens do seu activo imobilizado corpóreo, que constituíam a denominada ".....", consistindo o valor da realização em €283.808,79 (cf. relatório inspectivo).

d) Em consequência da alienação referida em c), foi apurado um lucro contabilístico no valor de € 107.098,25, tendo a impugnante manifestado a intenção de reinvestir o montante no período de 3

anos (2000, 2001 e 2002), pelo que a mais-valia apurada no montante de € 104.273,37 não foi objecto de tributação em sede de IRC no exercício de 1999 (cf. relatório).

e) Os SIT apuraram que “entre os exercícios de 1999 a 2002 (inclusive) não se verificou, no todo ou em parte do valor de realização, qualquer reinvestimento (...) em quaisquer elementos a incorporar no activo imobilizado, do sujeito passivo” (cf. doc. de fls. 26 do PA).

f) Tal facto originou correcções à matéria tributável em sede de IRC, que veio a originar o montante de imposto em falta de € 12.689,73, correspondendo à diferença entre o valor corrigido e o valor constante da declaração modelo 22, concretizado da seguinte forma: € 35.569,12 - € 22.879,39 = € 12.689,73 (cf. doc. de fls. 30 e 31 do PA).

g) A impugnante foi notificada do projecto de relatório inspectivo para efeitos de audição prévia, através do ofício registado n.º 406118 de 24/02/2005, nada tendo aduzido (cf. PA).

h) A impugnante foi notificada do relatório inspectivo e da decisão que sobre ele recaiu através do ofício n.º 412551, de 11/04/2005, assinado pelo chefe de Divisão – B..... (cf. doc. de fls. 38 a 40 do PA).

i) Pelo Director Geral das Finanças foi emitida em 29/04/2004, a liquidação adicional n.º 200500003504262, no montante de € 12.351,27, com data limite de pagamento de 08/06/2005, sendo remetido para o efeito o aviso/notificação de cobrança com o seguinte teor “Fica V Exa. notificado(a) para, no prazo de 30 dias a contar do 3.º dia útil posterior ao do registo, efectuar o pagamento do saldo apurado, de acordo com a demonstração de compensação junta. Não sendo efectuado o pagamento haverá lugar a procedimento executivo” (cf. doc. de fls. 18 dos autos).

j) O Despacho de subdelegação de competências n.º 5790/2006 (2ª série), do Director de Finanças - Adjunto do Porto – C....., publicado no DR - II Série, n.º 51, de 13 de Março de 2006 (cf. doc. de fls. 41 a 42 do PA).

k) O Despacho de subdelegação de competências n.º 8432/2005 (2ª série), do Director de Finanças - Adjunto do Porto – C....., publicado no DR - II Série, n.º 76, de 19 de Abril de 2005 (cf. doc. de fls. 43 do PA).

l) O Despacho de delegação e subdelegação de competências n.º 8433/2005 (2ª série), do Director de Finanças – D....., foi publicado no DR - II Série, n.º 76, de 19 de Abril de 2005 (cf. fls. 43 e 44 do PA).

m) Os Despachos de subdelegação de competências n.º 4543/2005 (2ª série), e n.º 4544/2005 (2ª série), dos Directores de Finanças Adjuntos – E..... e C....., respectivamente, publicado no DR - II Série, n.º 43, de 2 de Março de 2005 (cf. doc. de fls. 45 do PA).

n) A presente impugnação foi deduzida em 12/09/2005 (cf. doc. de fls. 1 dos autos).

3. A questão que a Impugnante, ora Recorrente, coloca à apreciação deste Tribunal é a de saber se, quanto à tributação das mais-valias originadas pela alienação ocorrida em 1999 de elementos do seu activo imobilizado (e que não foram tributadas nesse exercício por virtude de a Impugnante ter manifestado a intenção de reinvestir o valor de realização até ao fim do 3.º exercício seguinte ao da alienação, ou seja, até ao final de 2002), a sentença padece de erro de julgamento em matéria de direito por ter considerado aplicável, na tributação que veio a ter lugar em 2002 por ausência desse reinvestimento, o regime contido no n.º 5 do artigo 44º do CIRC na redacção vigente em 1999 (dada pela Lei n.º 52-C/96, de 27 de Dezembro) e não o regime contido nesse preceito legal na redacção que já vigorava em 2002 (dada pela Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro).

Com efeito, segundo a matéria fáctica apurada e que não vem questionada, no ano de 1999 a Impugnante procedeu à alienação de bens do seu activo imobilizado corpóreo pelo valor de realização de € 283.808,79, obtendo um lucro contabilístico de € 107.098,25, e manifestou a intenção de proceder ao seu reinvestimento no período de 3 anos, pelo que a mais-valia fiscal obtida, no montante de € 104.273,37 não foi tributada nesse período de tributação (1999), tendo em conta o que dispunha o artigo 44º do CIRC sobre o regime especial de tributação das mais e menos valias – o denominado *regime de reinvestimento* - com o qual o legislador «pretendeu incentivar o investimento produtivo por parte das empresas, permitindo-lhes deduzir ao lucro tributável do exercício as mais valias realizadas, obtendo-se desta forma uma exclusão de tributação das mesmas (apenas) no exercício em que são geradas. Efectivamente, não estamos perante uma exclusão de tributação mas tão somente perante um diferimento da mesma» - TÁLIA ALMEIDA FERREIRA, in “Regime das Mais Valias e do Reinvestimento – IRC – Sujeitos Passivos Residentes”, publicado na Revista Fiscalidade, n.º 10, págs. 95 e seguintes.

Assim, nos termos do referido dispositivo legal, e no regime vigente até 31 de Dezembro de 2000, não concorre para o lucro tributável do exercício a parte que respeitar, e na porção em que tenha influenciado a base tributável, a diferença positiva entre as mais e as menos valias realizadas mediante a transmissão onerosa de elementos do activo imobilizado corpóreo sempre que o valor de realização correspondente à totalidade dos referidos elementos fosse reinvestido na aquisição, fabricação ou construção de elementos do activo imobilizado corpóreo até ao fim do terceiro exercício seguinte ao da realização. Por outro lado, se apenas se verificasse o reinvestimento parcial do valor de realização,

não concorreria para o lucro tributável a parte proporcional da diferença positiva entre as mais e as menos valias realizadas. Mas «*não havendo reinvestimento até ao final do período estabelecido, existirá uma penalização que consiste num ajustamento ao IRC que deixou de ser liquidado, acrescido dos respectivos juros compensatórios.*» - cfr. obra citada, pág. 103.

Com efeito, o art. 44º, n.º 5, do CIRC, na redacção vigente em 1999 dispunha que «*5 - Não sendo concretizado o reinvestimento, ao valor do IRC liquidado relativamente ao terceiro exercício posterior ao da realização adicionar-se-á o IRC que deixou de ser liquidado em virtude do disposto no n.º 1, acrescido dos juros compensatórios correspondentes, ou, não havendo lugar ao apuramento de IRC, corrigir-se-á, em conformidade, o prejuízo fiscal declarado.*».

No caso vertente, a Impugnante acabou por não proceder ao reinvestimento, mas em vez de proceder ao referido ajustamento ao IRC que em 1999 deixara de liquidar, acrescentou ao resultado líquido do 3.º exercício posterior (2002) o valor dessa mais-valia majorada em 15%, por considerar que lhe era aplicável o regime que passou a vigorar após 31 de Dezembro de 2000, isto é, a nova redacção dada ao art. 44º do CIRC pela Lei n.º 30-G/2000, de 20 de Dezembro, segundo o qual «*5 - Não sendo concretizado o reinvestimento até ao fim do segundo exercício seguinte ao da realização, considerar-se-á como proveito ou ganho desse exercício a parte da diferença prevista no n.º 1 ainda não incluída no lucro tributável, majorada em 15%.*». Isto é, segundo esta nova redacção dada ao preceito, e que entrou em vigor em 1 de Janeiro de 2001, não havendo reinvestimento até ao final do período estabelecido passou a existir uma penalização que consiste em considerar como proveito ou ganho desse exercício a parte da mais valia fiscal correspondente ao valor de realização não reinvestido, ainda não incluída na base tributável, majorada em 15%.

Segundo o entendimento vertido na sentença, «*Em causa está, uma mais-valia apurada em 1999, para a qual a impugnante declarou o reinvestimento, no prazo de três anos, mas que não veio a ocorrer.*

*(...) A dita mais-valia não foi tributada em IRC no exercício de 1999, por força do disposto no art. 44º, n.º 1 e 4 do CIRC ao tempo em vigor, uma vez que a impugnante manifestou a intenção de reinvestir aquele montante nos três exercícios seguintes, ou seja, 2000, 2001 e 2002.*

*(...) Ora, a impugnante não procedeu a qualquer reinvestimento, total ou parcial, por tal facto há que repor a situação, tributando o montante que deveria ter sido tributado em 1999, se a impugnante não tivesse declarado a sua intenção de reinvestir o capital, ou seja, aplicando o disposto no art. 44º, n.º 5 do CIRC na redacção ao tempo em vigor.*

*Tal situação acabada de descrever é uma decorrência legal, que não desencadeia outro tipo de consequência que não seja a da emissão da competente liquidação reportada à data da obtenção do rendimento.*

*É que a liquidação só poderia ser feita na data em que foi porque até então estava suspensa tal possibilidade pela declaração do contribuinte da intenção de reinvestir no período de 3 anos garantido por lei.*

*(...) O regime transitório instituído pela Lei 30-G/2000 e consagrado no art. 7.º, n.º 7 só prevê a opção pela aplicação do novo regime no caso em que se verifique o reinvestimento total ou parcial e nas condições enumeradas nas alíneas a), b) e c).*

*Sucede que não ocorreu qualquer reinvestimento, não sendo legítimo à impugnante tributar as mais-valias no exercício de 2002, pelo regime vigente para esse ano.*».

Defende, porém, a Recorrente que o regime transitório previsto art. 7º, n.º 7, da Lei n.º 30-G/2000, não permite que o sujeito passivo opte entre o anterior e o novo regime de tributação das mais-valias fiscais, e que a aplicação do novo regime de tributação – plasmado na redacção dada ao art.º 44º do CIRC por esta Lei n.º 30-G/2000 – se impõe desde que não ocorram os requisitos de que a norma transitório faz depender a aplicação do regime anterior (plasmado na redacção dada ao art.º 44º do CIRC pela Lei n.º 52-C/96). Nesse contexto, insiste que é aplicável ao caso *sub judice* a nova redacção do art.º 44º do CIRC, pois para que fosse aplicável a redacção anterior impunha-se que tivesse procedido ao reinvestimento do valor realizado com o bem alienado em 1999, o que não fez.

Esquemáticamente, poderá dizer-se, então, que a questão se reconduz a saber se tendo a alienação ocorrido em 1999, e não se tendo concretizado o reinvestimento nos três exercícios seguintes, a tributação das respectivas mais-valias deve ser efectuada à luz da regra contida no n.º 5 do art. 44º do CIRC na redacção vigente nesse ano de 1999 (dada pela Lei n.º 52-C/96) ou, antes, em conformidade com a regra contida na mesma disposição legal mas já com a redacção dada pela Lei n.º 30-G/2000, atenta a norma de direito transitório contida no art. 7º, n.º 7, desta última Lei, tendo em conta que na sentença se entendeu que do teor desta norma decorre que a nova redacção do art. 44º só é aplicável se tiver ocorrido o reinvestimento, enquanto a Recorrente conclui exactamente o contrário, ou seja, que a nova redacção do art. 44º é aplicável precisamente às situações em que não ocorreu o reinvestimento.

Para a dilucidação da questão importa apreciar os termos em que as normas em apreço se relacionam entre si, o que convoca o problema da sucessão de leis e sua aplicação no tempo, o qual, como se sabe, tem de ser resolvido, em primeiro lugar, através das normas de direito transitório especial (normas da



lei nova que disciplinem a sua aplicação no tempo), depois pelas normas de direito transitório sectorial (normas que regulam a aplicação no tempo das leis sobre certa matéria) e, finalmente, pelas normas de direito transitório geral que definem o modo de aplicação no tempo da generalidade das leis, independentemente da matéria sobre que versam, como é o caso da norma ínsita no artigo 12º do Código Civil.

Na verdade, para resolver estas situações de transição quanto à lei aplicável e afastar a dúvida sobre se estão sujeitas ao domínio da lei antiga ou se, ao invés, já se encontram sob a autoridade da lei nova, a própria lei pode estabelecer disposições transitórias, de ordem material ou formal, solucionando as hipóteses que surgem na delimitação de uma e outra lei. Na falta desse direito transitório, rege o artigo 12.º da Lei Geral Tributária, que dispõe sobre a aplicação da lei tributária no tempo e, subsidiariamente, o artigo 12º do Código Civil que, como princípio geral, vale no Direito privado e no Direito público.

O artigo 12º da Lei Geral Tributária dispõe o seguinte:

Artigo 12.º

#### *Aplicação da lei tributária no tempo*

1 - As normas tributárias aplicam-se aos factos posteriores à sua entrada em vigor, não podendo ser criados quaisquer impostos retroactivos.

2 - Se o facto tributário for de formação sucessiva, a lei nova só se aplica ao período decorrido a partir da sua entrada em vigor.

3 - As normas sobre procedimento e processo são de aplicação imediata, sem prejuízo das garantias, direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos dos contribuintes.

4 - Não são abrangidas pelo disposto no número anterior as normas que, embora integradas no processo de determinação da matéria tributável, tenham por função o desenvolvimento das normas de incidência tributária.

Consagra-se, assim, o princípio geral da não retroactividade da lei tributária, no sentido de que ela só se aplica para o futuro, em consonância, aliás, com o que dispõe também o art.º 12º do Código Civil.

E em conformidade com esse princípio, a Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, que introduziu uma reforma na tributação dos rendimentos e adoptou medidas destinadas a combater a evasão e fraude fiscais, alterando, designadamente, o Código do IRC, dispõe expressamente no art.º 21º que, «*Sem prejuízo do disposto noutras normas da presente lei, esta entra em vigor no dia 1 de Janeiro de 2001, aplicando-se aos períodos de tributação que se iniciem a partir dessa data.*». O que significa que o novo regime só é aplicável aos períodos de tributação iniciados a partir de 1 de Janeiro de 2001 e não aos períodos anteriores.

Todavia, este diploma continha uma norma de direito transitório - art. 7.º, n.º 7 – que dispunha o seguinte:

«**7 – O disposto na nova redacção do artigo 44º do Código do IRC aplica-se nos períodos de tributação iniciados a partir de 1 de Janeiro de 2001 sem prejuízo do seguinte:**

a) O disposto na anterior redacção do artigo 44º do Código do IRC continua a aplicar-se às mais-valias e menos-valias realizadas antes de 1 de Janeiro de 2001 até à realização, inclusive, de mais-valias ou menos-valias relativas a bens em que se tenha concretizado o reinvestimento dos respectivos valores de realização;

b) A parte da diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias relativa a bens não reintegráveis, correspondente ao valor deduzido ao custo de aquisição dos bens em que se concretizou o reinvestimento nos termos do n.º 6 do artigo 44º do Código do IRC, na redacção anterior, será incluída no lucro tributável, em fracções iguais, durante 10 anos, a contar do da realização, caso se concretize, nos termos da lei, o reinvestimento da parte do valor de realização que proporcionalmente lhe corresponder;

c) Relativamente às mais-valias e menos-valias realizadas nos períodos de tributação iniciados em 2001, aplica-se o regime do artigo 44º do Código do IRC quando o reinvestimento a que se refere o n.º 1 deste artigo se verifique até ao fim do terceiro período de tributação seguinte ao da realização.».

Da análise desta norma decorre, claramente, que apesar da regra contida no citado art.º 21º, o legislador pretendeu que, nalguns casos, continue a aplicar-se a anterior redacção do artigo 44º do CIRC, isto é, que ela continue a aplicar-se às mais-valias e menos-valias realizadas antes de 1 de Janeiro de 2001 até à realização, inclusive, de mais-valias ou menos-valias relativas a bens em que se tenha concretizado o reinvestimento dos respectivos valores de realização.

Ora, nada referindo quanto às situações em que, não obstante ter sido manifestada a intenção de reinvestimento, este não tenha efectivamente ocorrido, parece-nos claro que o que se pretendeu disciplinar, nesta norma de direito transitório, são as situações em que tenha existido esse efectivo reinvestimento dos valores de realização. E, salvo o devido respeito por contrária opinião, não assiste qualquer razão à Recorrente quando defende que determinando esta norma de direito transitório a aplicação da anterior redacção do art. 44º do CIRC às situações em que se verificou o reinvestimento, então é porque se pretendeu que a nova redacção seja igualmente aplicável às situações em que não existiu esse reinvestimento.

Tal regra de direito transitório constitui, inquestionavelmente, e pela sua própria natureza, uma norma de carácter excepcional, que não pode, obviamente, ser alvo de interpretação extensiva; quer dizer, não se podem extrair dela consequências ou previsões que extravasem o seu conteúdo. E, por outro, não sendo uma norma interpretativa, a nova redacção dada ao art. 44º, n.º 5, do CIRC pela Lei n.º 30-G/2000, apenas rege para o futuro, como resulta expressamente do disposto no artigo 21º dessa Lei e do corpo do seu art.º 7.º, bem como do disposto no art.º 12º da LGT, tendo em conta que o facto tributário, consubstanciado na alienação e obtenção das mais-valias, ocorreu em 1999, ficando, assim, sujeito ao regime de tributação e de reinvestimento vigente nessa data.

Se assim não fosse, nem a Recorrente careceria de as integrar na declaração de rendimentos referente a esse exercício de 1999, nem de manifestar, então, nos termos do n.º 4, do art. 44º do CIRC, a intenção de proceder ao seu reinvestimento para efeitos do disposto no n.º 1 do mesmo preceito legal, como fez.

Acresce que, o que resulta do n.º 1 do art. 44º do CIRC, na redacção da Lei n.º 52-C/96, de 27 de Dezembro, é que se o contribuinte manifestar a intenção de reinvestir o montante das mais valias realizadas, total ou parcialmente, durante os três exercícios seguintes, a respectiva tributação suspende-se, durante esse período, após o que essa tributação, terá ou não lugar em função da verificação desse reinvestimento e na medida dele.

Ora, o que a Recorrente advoga é que o facto tributário radica não na realização das mais valias, mas sim, na ausência do seu reinvestimento, e, por conseguinte, na falta do pressuposto que determinaria a não tributação dessas mais-valias, entendimento que não tem, porém, qualquer apoio legal.

Sendo assim, tendo a impugnante realizado as mais-valias no exercício de 1999, há que concluir que a sua tributação terá de obedecer ao que dispõe o art. 44º, n.º 5 do CIRC na redacção vigente nessa data.

Nesta conformidade, a sentença não merece a censura que lhe é dirigida, im procedendo todas as conclusões do recurso.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso.

Custas a cargo da Recorrente.

Lisboa, 16 de Janeiro de 2013. — *Dulce Manuel Neto* (relatora) — *Ascensão Lopes* — *Pedro Delgado*.

## Acórdão de 16 de Janeiro de 2013.

### Assunto:

*IRC. Sucursal financeira exterior. Norma anti-abuso. Regime especial.*

### Sumário:

- I — As sucursais financeiras exteriores (situadas em zonas off shore) não têm personalidade jurídica nem personalidade tributária não podendo ser directamente sujeitos de relações jurídicas tributárias.*
- II — O sentido do n.º 8 do art. 60º do CIRC (segundo redacção vigente à data dos factos), na parte a que se refere, como pressuposto da sua aplicabilidade, que “o sócio residente em território português, que se encontre nas condições do n.º 1, esteja sujeito a um regime especial de tributação”, “(...) deve entender-se que tal só ocorre quando a generalidade dos rendimentos da entidade que é sócia da sociedade estrangeira estiver sujeita a um regime especial, não se verificando tal requisito quando aquela entidade é, nos termos da lei, sujeito passivo de IRC, embora beneficie de isenção em relação a determinada fonte dos seus rendimentos, os obtidos através da sua sucursal financeira exterior.*
- III — Só assim não seria se o regime das fontes de rendimento fosse predominante, o que aconteceria se, por exemplo, estivesse todo ele coberto por uma isenção ou beneficiasse em bloco de uma taxa reduzida.*

Processo n.º 1264/12-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A....., SA.

Relatora: Ex.<sup>ma</sup> Sr.<sup>a</sup> Cons.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Fernanda Maçãs.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

### I-RELATÓRIO

1. O Banco A....., S. A., com os sinais dos autos, deduziu impugnação judicial, no Tribunal Tributário de Lisboa, do indeferimento tácito da reclamação graciosa relativa à liquidação adicional de IRC n.º 2003 8310015129, do exercício de 2001, no montante de 3.281.608,04€, que foi julgada procedente.

2. Não se conformando, a Fazenda Pública veio interpor recurso para este STA, apresentando as seguintes Conclusões das suas Alegações:

“1) Estando em causa a legalidade da liquidação de IRC referente ao ano de 2001 e, concretamente, a correcção relativa à imputação de lucros prevista no art. 60º do CIRC (na redacção dada pela Lei n.º 30-G/2000, de 29/12), considerou a decisão recorrida que a impugnante se encontrava, então, sujeita ao regime geral de tributação em sede de IRC, beneficiando do regime de isenção temporária previsto no art. 33º do EBF (na redacção aplicável) relativamente aos proveitos obtidos na Zona Franca da Madeira através da sua sucursal financeira exterior, sendo que tal isenção temporária não constitui um regime especial de tributação para efeitos do art. 57º-B, n.º 8 do CIRC.

2) Contudo, diversamente do sustentado na decisão em apreço, afigura-se-nos que o benefício fiscal previsto no questionado art. 33º, n.º 1, alínea c) do EBF, o qual consubstancia a referida isenção temporária, não deixará de constituir um regime especial de tributação no respeitante aos rendimentos imputados pela ora impugnante à sua sucursal financeira exterior, que viriam a ser objecto da correcção em causa, considerando que a mesma instituição financeira também apresenta rendimentos tributados no regime geral, a cujo lucro tributável foram acrescidos os resultados pela mesma imputados à sucursal financeira exterior.

3) Tal ilação decorre, designadamente, do entendimento manifestado no acórdão do STA de 14/11/2001 proc. 026362, em cujo sumário (IV) se refere **“Por isso, uma instituição financeira que disponha de uma sucursal financeira exterior que beneficie de isenção de I.R.C. dever ser considerada como uma empresa que desenvolva, simultaneamente, actividades isentas e não isentas de I.R.C., para efeitos do n.º 3 do art. 57º do C.I.R.C na redacção inicial”**, sendo certo que, tal como resulta da epígrafe do preceito legal em questão, o mesmo visa regular as correcções nos casos de relações especiais ou **sujeição a vários regimes de tributação**.

4) Por sua vez, em anotação ao n.º 3 do mesmo art. 57º do CIRC referem F. Pinto Fernandes e N. Pinto Fernandes, *Código do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Colectivas*, 5ª Edição, p. 442, que o preceito legal em questão «(...) aplica-se às empresas que integram sectores **sujeitos a regimes fiscais diferentes** — parte da sua actividade está sujeita a imposto enquanto outra parte beneficia de isenção ou redução de taxa.”

5) Conclui-se, assim, que o entendimento expresso na decisão recorrida, de acordo o qual se deveria considerar que a impugnante, não obstante a isenção temporária prevista no art. 33º do EBF, se encontrava, então, sujeita, tão-somente, ao regime geral de tributação em IRC, resulta contrariado, designadamente, pela posição adoptada pela jurisprudência relativamente a tal questão, ainda que a propósito do regime estabelecido no art. 57º do CIRC, sendo contudo evidente a aplicabilidade de tal entendimento ao preceituado no art. 57º-B do mesmo código (art. 60º, na redacção da Lei n.º 30-G/2000, de 29/12), facto que, por sua vez e por aplicação do disposto no n.º 8 do referido art. 60º do CIRC, fundamenta a correcção relativa à imputação de lucros (que tinham sido imputados à SFE do Banco em causa) à própria impugnante, no âmbito da sua sujeição ao regime geral de tributação em IRC, razões pelas quais, tendo a sentença recorrida decidido com base em entendimento contrário ao que resulta das presentes conclusões, violando o art. 60º, n.º 8 do CIRC, deverá a mesma ser revogada, com as legais consequências.

3. Contra-alegando, o Banco A....., S. A., concluiu nos termos que se seguem:

“a) O recurso jurisdicional em que ora se contra-alega foi interposto pelo Representante da Fazenda Pública (doravante RFP ou somente recorrente), na sequência da douta sentença proferida pelo Tribunal Tributário de Lisboa, no dia 31 de Maio de 2012, que julgou a impugnação judicial deduzida pela aqui recorrida, relativa ao IRC do ano de 2001, integralmente procedente.

b) Em causa estava a questão de saber se pode ou não ser imputada à impugnante — ora recorrida -, ao abrigo do disposto no n.º 8 do artigo 60.º do CIRC (em vigor à data dos factos), os lucros provenientes de participações sociais em sociedades não residentes e sujeitas a um regime fiscal claramente mais favorável, por si detidas através de uma SFE na ZFM.

c) Ora, entendeu o tribunal a quo — e bem -, que “a impugnante encontra-se sujeita ao regime geral de tributação em sede de IRC, beneficiando do regime de isenção temporária previsto no art. 33º do EBF relativamente aos proveitos obtidos na ZFM, através da sua SFE, sendo que este não constitui um regime especial de tributação para efeitos do artigo 57.º-B, n. 8 do CIRC, mas antes um benefício fiscal nos termos do n. 1 do art. 2.º do EBF”, pelo que, conclui, “procede a pretensão da Impugnante, e por conseguinte, a liquidação impugnada deve ser parcialmente anulada, na parte respeitante à correcção impugnada”.

d) *Inconformada, vem o RFP interpor recurso da decisão alegando que “ao invés do concluído na decisão recorrida, parece resultar evidente que o benefício fiscal previsto no sobredito art. 33 n.º 1, alínea c.) do EBF, consubstanciando uma isenção temporária, não deixará de constituir um regime especial de tributação no respeitante aos rendimentos imputados pela instituição de crédito em causa à sua sucursal financeira exterior, os quais foram objecto da correcção em apreço, considerando que a mesma instituição também apresenta rendimentos tributados no regime geral, a cujo lucro tributável foram acrescidos os resultados imputados à sucursal financeira exterior”, concluindo que “o entendimento expresso na decisão recorrida, de acordo com o qual se deveria considerar que a impugnante, não obstante a isenção temporária prevista no art. 33º do EBE, se encontrava, então, sujeita, tão-somente, ao regime geral de tributação em IRC, resulta contrariado, designadamente pela posição adoptada pela jurisprudência relativa a tal questão, ainda que a propósito do regime estabelecido no art. 57º do CIRC, sendo contudo evidente a aplicabilidade de tal entendimento ao preceituado no art. 57.º-B do mesmo código (art. 60.º, na redacção da Lei n.º 30-G/2000, de 29/12), facto que, por sua vez e por aplicação do disposto no n.º 8 do referido artigo 60º do CIRC, fundamenta a correcção relativa à imputação de lucros (que tenham sido imputados à SFE do Banco em causa) à própria impugnante, no âmbito da sua sujeição ao regime geral de tributação em IRC, razões pelas quais, tendo a sentença recorrida decidido com base em entendimento contrário ao que resulta das presentes conclusões, violando o art. 60.º n.º 8 do CIRC, deverá ser a mesma revogada, com as legais consequências”.*

e) *Todavia, como é bom de ver, à sentença não pode ser imputado qualquer erro ou vício, porquanto a mesma aplicou, correcta e legalmente, as disposições legais aplicáveis.*

f) *Com efeito, a análise do n.º 8 do artigo 60º do CIRC (numeração e redacção à data dos factos) conduz à conclusão da sua inaplicabilidade aos casos em que as participações sociais das sociedades localizadas em territórios com regime claramente mais favorável são detidas por um sujeito passivo sujeito ao regime geral de tributação, embora através de uma sucursal cujos rendimentos gozam — temporariamente — de uma isenção de imposto.*

g) *Ora, no caso vertente, a titularidade jurídica das participações na B..... e C..... pertence ao próprio A..... — e não à SFE da ZFM: o sócio dessas sociedades é o próprio A....., e não qualquer uma das suas sucursais, filiais, delegações ou outros estabelecimentos estáveis que, em todo o caso, seriam sempre incapazes de ser titulares de direitos de propriedade, por carecerem de personalidade jurídica.*

h) *Assim, a SFE da ZFM, enquanto estrutura representativa do A....., participa da personalidade jurídica deste e, conseqüentemente, não é sequer sujeito passivo de imposto — como é evidente, o sujeito passivo de imposto é o próprio A....., que se encontra sujeito ao regime geral de tributação, já que o benefício previsto no artigo 33º do EBF (numeração e redacção à data dos factos) não traz qualquer regime especial de tributação aplicável à SFE ou sequer ao A..... (não se trata, pois, de uma isenção subjectiva, mas antes de uma isenção objectiva concedida apenas aos rendimentos obtidos pelo A..... através da sua actividade na ZFM).*

i) *Portanto, sendo o A..... o sócio da B..... e do C....., e encontrando-se ele sujeito ao regime geral de tributação, não se vê com que fundamento pode a Administração fiscal desencadear a aplicação do n.º 8 do artigo 60º do CIRC.*

j) *Por outro lado, e sem conceder, sempre se dirá que, mesmo se tal preceito fosse aplicável, ele jamais conduziria à solução proposta pela Administração fiscal.*

k) *Com efeito, ainda que a SFE do A..... na ZFM fosse um sujeito passivo autónomo de imposto, submetido a um regime especial de tributação — condição indispensável à aplicação do n.º 8 do artigo 60º —, a imputação nos termos daquele n.º 8 haveria de ser “feita directamente às primeiras entidades que se encontrem na cadeia de participação (...) sujeitas ao regime geral de tributação”, ou seja, aos sócios do A..... que se encontrem sujeitos ao regime geral: são estes os que, a seguir à sucursal, em primeiro lugar se encontram na cadeia de participações.*

l) *A expressão “cadeia de participação” pressupõe a existência de relações de capital entre o sócio da sociedade não residente — sujeito ao regime especial — e a entidade a quem o n.º 8 manda imputar os lucros — sujeito ao regime geral (aliás, é justamente por pressupor a existência dessas relações de capital que o mesmo n.º 8 não faz depender a imputação ao sócio indirecto da sua “percentagem de participação efectiva no capital da sociedade não residente”), sendo que tais relações de capital não existem entre um estabelecimento principal e uma sucursal.*

m) *Mesmo que a lei fiscal atribuisse as estas sucursais a qualidade de sujeitos passivos de imposto — o que não sucede — nem por isso elas passariam a gozar de personalidade jurídica própria e distinta da dos respectivos estabelecimentos principais (e muito menos se poderia dizer que uma e outra estariam ligadas por uma “cadeia de participação”).*

n) *Esclarecida a inaplicabilidade da regra especial do n.º 8 do artigo 60º do CIRC, deve ter-se em boa conta a solução que resulta da aplicação da regra geral prevista no n.º 1 do citado preceito, segundo a qual os lucros das sociedades não residentes sujeitas a um regime fiscal claramente mais*

favorável são imputados ao sócio, independentemente de distribuição, quando conjugada com os n.ºs 1 e 19 do artigo 33º do EBF.

o) Ora, aquela regra geral obriga a que o sócio inclua na sua matéria colectável aqueles lucros, no exercício em que os mesmos foram obtidos, ainda que os mesmos não tenham sido recebidos das sociedades participadas, e foi exactamente assim que procedeu o A..... em 2001, acrescendo à sua matéria colectável os lucros obtidos pela suas subsidiárias B..... e C.....

p) Sucede, no entanto, que a participação social dessa sociedade se encontrava afectada à sucursal do A..... que opera no âmbito da ZFM, pelo que, ao abrigo das regras de organização da contabilidade que, por força do n.º 17 do artigo 33º do EBF (então em vigor), seriam aplicáveis, os lucros em crise foram imputados àquela sucursal, constituindo proveitos seus.

q) Ora, nos termos do n.º 1 do artigo 33º do EBF, os rendimentos do A..... gerados através da ZFM estão isentos de tributação.

r) Carece, pois, de fundamento legal a argumentação do RFP que sustenta os actos impugnados, na parte em que aplica aos factos o n.º 8 do artigo 60º do CIRC e em que considera sujeitos ao regime geral do IRC todos os rendimentos da Impugnante.

s) A sentença proferida pelo tribunal a quo, ao concluir que a recorrida encontra-se sujeita ao regime geral de tributação em sede de IRC, beneficiando de uma isenção temporária constante do artigo 33.º do EBF (não existindo, assim sendo, qualquer regime especial de tributação para efeitos do artigo 60.º do CIRC, mas tão-somente um benefício fiscal nos termos do artigo 2.º do EBF) mostra-se correcta, não padecendo de qualquer erro na interpretação das disposições legais aplicáveis.

t) Deste modo, considera a recorrida que o presente recurso deverá ser julgado improcedente — atendendo a que a matéria de direito foi bem apreciada pelo Tribunal a quo — mantendo-se a sentença proferida na ordem jurídica, com todas as consequências legais.

**TERMOS EM QUE DEVERÁ NEGAR-SE PROVIMENTO AO RECURSO, MANTENDO-SE A DOUTA DECISÃO RECORRIDA, COM TODAS AS CONSEQUÊNCIAS LEGAIS”.**

4. O Exmo. Magistrado do Ministério Público, junto deste Tribunal, pronunciou-se no sentido de o recurso ser de proceder, por entender, entre o mais que “(...) A isenção temporária de tributação estatuída no artigo 33.º/1/c) do EBF é uma isenção mista. Subjectiva no que concerne à qualidade do sujeito passivo — instituições de crédito e sociedades financeiras e objectiva porque aplicável aos rendimentos da respectiva actividade aí exercida e no condicionalismo imposto pela citada norma.

Assim, o impugnante, com parte dos seus rendimentos abrangidos por esta norma encontra-se enquadrado num regime especial de tributação, apresentando parte dos seus rendimentos tributados no regime geral e a outra parte com isenção temporária”.

5. Colhidos os vistos legais, cumpre apreciar e decidir.

## **II-FUNDAMENTOS**

### **1- DE FACTO**

A sentença recorrida deu como assente os seguintes factos:

“A) A Impugnante, na qualidade de instituição de crédito, exerce a actividade bancária, correspondente ao CAE n.º 65221 (cfr. fls. 79 do Processo Administrativo).

B) A Impugnante dispõe de uma Sucursal Financeira Exterior (SFE) na Zona Franca da Madeira (ZFM) (cfr. fls. 79 e ss do Processo Administrativo).

C) A Impugnante opera, a par da sua actividade em Portugal Continental, na Zona Franca da Madeira (ZFM), através de uma sucursal financeira exterior (SFE) — cfr. fls. 88 do Processo Administrativo).

D) No exercício de 2001, a Impugnante estava sujeita ao regime geral de tributação e beneficiava de isenção temporária de tributação, ao abrigo do disposto no art. 41.º do EBF (cfr. relatório de inspecção a fls. 34 dos autos).

E) A Impugnante foi objecto de uma acção de inspecção externa, em sede de IRC, no âmbito da qual foram efectuadas correcções à matéria colectável, de natureza meramente aritmética resultante de imposição legal, ao exercício de 2001, no montante de 6.942.402,10€ (regime geral - com fundamento no ponto 3.1.1.1 a II do relatório) e (3.386.231,51€) (regime de isenção temporária - com fundamento no ponto 3.1.1.8 do relatório), e ainda apurou-se imposto em falta no montante de 18.714,23€ (com fundamento no ponto 3.1.1.13 do relatório) - (cfr. relatório de inspecção de fls. 83 do Processo Administrativo).

F) A correcção no montante de 6.384.512,62€ foi efectuada com o seguinte fundamento, que aqui se transcreve na parte com interesse para a decisão:

-“(...) a1) Eur. — 6.384.512,62 — regime geral

O Banco cresceu ao lucro tributável da SFE o montante de Lar. 6.384.512,62, decorrente da aplicação do artº 60º do CIRC. Este acréscimo deriva das participações no capital do C.....Ltd, sediado nas ilhas Cayman, e da B..... Ltd., sediada nas Ilhas Virgens Britânicas.

Estas participações foram contabilisticamente registadas no Imobilizado Financeiro da Sucursal Financeira Exterior da Zona Franca da Madeira, razão pela qual o Banco efectuou as correcções ao lucro tributável no regime de isenção temporária. Nos termos do n.º 8 do artº 60º do CIRC, os resultados obtidos por essas sociedades situadas em países de regime fiscal privilegiado (nºs 15 e 81 da lista de paraísos fiscais aprovada pela portaria 1272/2001 de 9 de Novembro), serão imputáveis aos titulares

de participações superiores a 25%, residentes em território nacional, em função da sua percentagem de participação, preenchidos que estejam os outros condicionalismos impostos pelo citado artigo. O Decreto-Lei 37/95, de 14 de Fevereiro, que introduziu o artº 57º-B (actual artº 60º) no CIRC, veio consagrar na ordem jurídica nacional, uma medida anti-abuso, com vista a contrariar a deslocalização dos rendimentos para territórios que assegurem um regime fiscal privilegiado, através da acumulação por residentes, de resultados em sociedades por eles controladas naqueles territórios.

Assim, e como refere o preâmbulo daquele diploma, a medida consiste num simples regime de antecipação da consideração para efeitos de tributação em Portugal, dos lucros que cabem à participação do sócio residente. Isso traduz-se na imputação a este, independentemente da distribuição, da parte do lucro que lhe cabe, atendendo ao capital detido, mas com a aplicação de um regime semelhante ao dos lucros distribuídos. Como consequência, dispõe o n.º 8 do artº 60º do CIRC que, quando o sócio residente em território português, esteja sujeito a um regime especial de tributação, a imputação que lhe seria efectuada os termos do n.º 1 do mesmo artigo, será feita às primeiras entidades que se encontrem na cadeia de participações no território nacional, e sujeitas ao regime geral de tributação.

Neste sentido, não poderão ser tidos em consideração, quaisquer ajustamentos ao lucro tributável da SFE do Banco, efectuados nos termos do n.º 1 do artº 60º do CIRC, dado que nos termos do n.º 8 do mesmo artigo, esses resultados não lhe são imputáveis.

Acresce que, tratando-se de uma sucursal de uma entidade residente sujeita ao regime geral de tributação, não serão os resultados das participações detidas em sociedades situadas em países de regime fiscal privilegiado, imputáveis às primeiras entidades que se encontrem na cadeia de participação, nos termos do n.º 8 do artº 60º do CIRC, mas serão imputados ao próprio Banco, no âmbito da sua sujeição ao regime geral de IRC. Face ao exposto, foi deduzido ao lucro tributável da SFE, o montante de Eur. 6.384.512,62, relativo à imputação de resultados efectuada à SFE, em virtude de ter sido infringido o disposto no n.º 8 do artº 60º do CIRC, tendo sido acrescido ao lucro tributável do Regime Geral o mesmo montante, dando cumprimento ao disposto no preâmbulo do Decreto-Lei n.º 37/95 de 14 de Fevereiro.” (cfr. relatório de inspecção tributária a fls. 101 a fls. 103 do processo administrativo).

G) Na sequência das correcções efectuadas, em 14/08/2003, foi emitida a liquidação de IRC, n.º 8310015129, no montante de 3.281.608,04€, cujo prazo limite de pagamento voluntário terminou a 01/10/2003 (cfr. documento de fls. 19 dos autos).

H) Em 18/12/2003 a Impugnante apresentou reclamação graciosa da liquidação mencionada na alínea anterior (cfr. Processo de Reclamação Graciosa em apenso e fls. 71 dos autos).

I) A Reclamação graciosa não foi decidida (cfr. Processo de Reclamação Graciosa em apenso).

J) Em 13/05/2004 foi pago o montante de 3.519.570,75€, no âmbito do processo de execução fiscal n.º 3247200301062662, referente à liquidação mencionada na alínea F), e respectivos juros de mora (cfr. documento a fls. 20 dos autos).

K) Em 14/05/2004 foi pago o montante de 41.070,17€, no âmbito do processo de execução fiscal n.º 3247200301062662, a título de juros compensatórios referentes à liquidação mencionada na alínea F) (cfr. documento a fls. 21 e 22 dos autos).

L) A Impugnação foi remetida ao Tribunal por correio registado datado de 15/09/2004 (cfr. fls. 74 dos autos)”.

## **2- DE DIREITO**

### **2.1. Das questões a apreciar e decidir**

Resulta do probatório que a Impugnante, ora recorrida, na qualidade de instituição de crédito, exerce a actividade bancária, quer em Portugal, quer na Zona Franca da Madeira (ZFM), dispondo aí de uma Sucursal Financeira Exterior (SFE).

No exercício da sua actividade, a recorrida encontra-se sujeita ao regime geral de tributação em sede de IRC, por um lado, e, por outro lado, parte dos rendimentos da sua actividade (os rendimentos obtidos pela SFE na ZFM) beneficia do regime previsto no art. 33º, n.º 1, alínea c), do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF).

Nesse mesmo exercício, em resultado de uma inspecção, foram efectuadas várias correcções de entre as quais consta um acréscimo ao lucro tributável no valor de 6.384.512,62€, por lhe terem sido imputados, ao abrigo do n.º 8 do art. 57º-B do CIRC (art. 60º, n.º 8, do CIRC, numeração em vigor à data dos factos), os lucros provenientes de participações sociais em sociedades não residentes e sujeitas a um regime fiscal claramente mais favorável, por si detidas através da Sucursal Financeira Exterior na Zona Franca da Madeira.

Em 16 de Setembro de 2004, a ora recorrida deu entrada no Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa de petição de impugnação judicial contra o indeferimento tácito da reclamação graciosa relativa à liquidação adicional de IRC n.º 20038310015129, que lhe havia sido notificada pela Direcção-Geral dos Impostos, que foi julgada procedente, por sentença proferida em 31 de Maio de 2012.

Para tanto, ponderou a Mmª Juíza, entre o mais, que:

- “(...) A questão controvertida é saber se o impugnante deve ser enquadrado no regime do artigo 60.º/8 do CIRC.

• (...), a Impugnante encontra-se sujeita ao regime geral de tributação em sede de IRC, facto este que não é controvertido. Este é o seu regime de tributação. É através desse regime que o imposto (IRC) devido no fim de cada exercício é apurado.

• Não obstante, e como vimos, a Impugnante beneficia, relativamente a determinados rendimentos, de uma isenção temporária (art. 33.º do EBF).

• (...) Assim, para que o n.º 8 do art.º 57.º-B seja aplicável, pressupõe, desde logo, que o sócio residente em território português esteja sujeito a um regime especial de tributação. Porém, tal não sucede no caso dos autos.

• (...) a isenção temporária de IRC prevista no art. 33.º do EBF, não constitui qualquer regime especial de tributação para efeitos do art. 57.º-B, n.º 8 do CIRC.

• (...) concluiu-se que a Impugnante encontra-se sujeita ao regime geral de tributação em sede de IRC, beneficiando do regime de isenção temporária previsto no art. 33º do EBF relativamente aos proveitos obtidos na ZFM através da sua SFE, sendo que este não constitui um regime especial de tributação para efeitos do art. 57º-B, n.º 8 do CIRC, mas antes um benefício fiscal nos termos do n.º 1 do art. 2º do EBF.”

Contra este entendimento se insurge a Fazenda Pública, argumentando, em síntese, que “(...) o benefício fiscal previsto no questionado art. 33º, n.º 1, alínea c) do EBF, o qual consubstancia a referida isenção temporária, não deixará de constituir um regime especial de tributação no respeitante aos rendimentos imputados pela ora impugnante à sua sucursal financeira exterior, que viriam a ser objecto da correcção em causa, considerando que a mesma instituição financeira também apresenta rendimentos tributados no regime geral, a cujo lucro tributável foram acrescidos os resultados pela mesma imputados à sucursal financeira exterior”.

Em face das conclusões, que são as relevantes para aferir do objecto e âmbito do presente recurso, nos termos do disposto nos arts. 684º, n.º 3, e 685º-A/1, do CPC, a questão a decidir nos presentes autos consiste em aferir se a sentença recorrida enferma de erro de julgamento ao concluir pela procedência da impugnação judicial, porque a recorrida se encontra sujeita ao regime geral de tributação em sede de IRC, beneficiando do regime de isenção temporária previsto no art. 33º do EBF relativamente aos proveitos obtidos na ZFM através da sua SFE, sendo que este não constitui um regime especial de tributação para efeitos do art. 60º, n.º 8, do CIRC.

**2.2.** Da apreciação do erro de julgamento: sentido e alcance do art. 57º-B, n.º 8, do CIRC (art. 60º, n.º 8, segundo a redacção da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro)

1. Em 1995, o legislador português introduziu, através do Decreto-Lei n.º 37/95, de 14 de Fevereiro, no CIRC uma norma anti-abuso <sup>(1)</sup>, o art. 57º-B, que conduz genericamente à imputação aos sócios residentes em Portugal, de lucros de sociedades residentes em países com regime fiscal privilegiado.

Sob a epígrafe “Imputação de lucros de sociedades residentes em países com regime fiscal privilegiado”, dispunha aquele preceito legal:

“1- São imputados aos sócios residentes em território português, na proporção de sua participação social e independentemente de distribuição, os lucros obtidos por sociedades residentes fora desse território e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável, desde que o sócio detenha, directa ou indirectamente, uma participação social de, pelo menos, 25%, ou, no caso de a sociedade não residente ser detida, directa ou indirectamente, em mais de 50%, por sócios residentes, uma participação social de, pelo menos, 10%.”

2- A imputação a que se refere o número anterior é feita na base tributável relativa ao exercício que integra o termo do período de tributação da sociedade não residente e corresponde ao lucro obtido por esta, depois de deduzido o imposto sobre o rendimento incidente sobre esses lucros, a que houver lugar de acordo com o regime fiscal aplicável no Estado de residência dessa sociedade.

3- Para efeitos do disposto no nº1, considera-se que uma sociedade está submetida a um regime claramente mais favorável quando no território de residência da mesma não for tributada em imposto sobre o rendimento ou a taxa de tributação aplicável sobre os lucros obtidos for inferior a 20%.

4- .....

5- .....

6- .....

7-(...)”

Este preceito determina, nas palavras de JOSÉ CASALTA NABAIS <sup>(2)</sup>, “(...) a imputação aos sócios residentes em território português, na proporção da respectiva participação social e independentemente da sua distribuição, dos lucros obtidos (após a dedução do imposto sobre os lucros que sobre os mesmos tenha recaído) por sociedades residentes fora desse território e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável” (nº 3), desde que a sociedade desenvolva a título principal certo tipo de actividade (nº 4) e o sócio detenha directa ou indirectamente, uma participação social de, pelo menos, 25% ou, no caso de a sociedade não residente ser detida, directa ou indirectamente, em percentagem superior a 50% por sócios residentes, uma participação social de, pelo menos, 10% (nºs 1 e 3).

“A imputação de lucros é feita na base tributável relativa ao exercício que integrar o termo do período de tributação da sociedade não residente e corresponde ao lucro obtido por esta, depois de deduzido o imposto sobre o rendimento incidente sobre esses lucros a que houver lugar de acordo com o regime fiscal aplicável no Estado de residência dessa sociedade (n.º 2)”.

E para evitar dupla tributação, “(...) quando ao sócio residente em Portugal forem distribuídos lucros relativos à sua participação na sociedade não residente a que tenha sido aplicável este regime, são deduzidos na base tributável relativa ao exercício em que esses rendimentos sejam obtidos, até à sua concorrência, os valores que o sujeito passivo prove que já foram imputados para efeitos de determinação do lucro tributável de exercícios anteriores, sem prejuízo de aplicação nesse exercício do crédito de imposto por dupla tributação internacional a que houver lugar (...)”<sup>(3)</sup> <sup>(4)</sup>.

Através do Decreto-Lei n.º 266/98, de 23 de Novembro, foi aditado ao art. 57º-B do CIRC o n.º 8, com a seguinte redacção:

“8- Quando o sócio residente em território português, que se encontre nas condições do n.º 1, esteja sujeito a um regime especial de tributação, a imputação que lhe seria efectuada, nos termos aí estabelecidos, é feita directamente às primeiras entidades, que se encontrem na cadeia de participação, residentes nesse território e sujeitas ao regime geral de tributação, independentemente da sua percentagem de participação efectiva no capital da sociedade não residente, sendo aplicável o disposto nos n.ºs 2 e seguintes com as necessárias adaptações”.

Do preâmbulo daquele diploma resulta que o objectivo do legislador foi reagir contra determinados comportamentos destinados a contornar a regulamentação do art. 57º-B, concretamente aqueles que se traduzissem na “interposição, na cadeia de participações, de uma entidade residente em território português abrangida por um regime especial de tributação”.

Da análise do n.º 8 do art. 60º do CIRC resulta, desta forma, que quando as condições do n.º 1 forem preenchidas por um sócio residente em território português sujeito a um regime especial de tributação, a imputação que lhe seria efectuada, nos termos aí estabelecidos, “é feita directamente às primeiras entidades que se encontrem na cadeia de participação, residentes nesse território e sujeitas ao regime geral de tributação (...)”.

No caso dos autos, tudo está em saber se estamos perante um “sócio residente em território português (...) sujeito a um regime especial de tributação”.

Com efeito, como ficou dito, para a recorrente, estando isentos de tributação os lucros obtidos pelas sociedades detidas pela recorrida, através da sua SFE da ZFM, a referida isenção temporária <sup>(5)</sup> não deixará de constituir um regime especial de tributação no respeitante aos rendimentos imputados pela recorrida à sua sucursal financeira exterior.

Em sentido contrário, concluiu-se na sentença recorrida, que a isenção temporária de IRC prevista no art. 33º, n.º 1, alínea c), do EBF, não constitui qualquer regime especial de tributação para efeitos do art. 60º, n.º 8, do CIRC, porque “*Tal isenção constitui um benefício fiscal, um desagravamento da carga fiscal, relativamente a parte dos rendimentos obtidos na actividade da Impugnante, e nada mais. Não se trata de um conjunto de regras com o objectivo de apurar o imposto que é devido pelo exercício de uma determinada actividade, e que se possa qualificar como regime de tributação, trata-se apenas de uma opção legislativa em intervir no desagravamento da tributação, diminuindo a carga fiscal ou eliminando-a, com determinados objectivos (...)*”

*Assim, o facto de determinado sujeito passivo beneficiar de um benefício fiscal não altera o regime de tributação em que se encontra sujeito, trata-se da intervenção através da desagravação da tributação que pode operar de diversas formas, mas sem que se possa concluir que estamos perante um regime de tributação.*

*Repare-se que os objectivos prosseguidos pelos benefícios fiscais são completamente distintos dos que dizem respeito aos regimes de tributação. Com efeito, os benefícios fiscais não se confundem com regimes de tributação, enquanto os primeiros visam o desagravamento da tributação, os segundos constituem um conjunto de regras jurídicas com o objectivo de apuramento do imposto”.*

E afigura-se que assiste razão à Mmª Juíza “a quo”.

Vejamos.

2. Como ficou dito, não oferece dúvida que a recorrida é uma entidade que apresenta rendimentos tributados segundo o regime geral de tributação em IRC, beneficiando de isenção deste imposto somente quanto aos rendimentos da actividade que exerce a partir da Zona Franca da Madeira, nos termos do disposto no art. 33º, n.º 1, alínea c), do EBF.

Partindo da equivocidade da expressão “benefícios fiscais”, SALDANHA SANCHES <sup>(6)</sup>, prefere falar em isenção, considerando que, do ponto de vista formal, “estamos perante uma isenção sempre que a lei subtrai à tributação, através da previsão normativa de um facto impeditivo, situações e sujeitos que, de outra feita, ficariam dentro do âmbito de previsão da norma tributária. A isenção pressupõe sempre uma norma de conteúdo afirmativo, que abrange, na sua previsão, um certo grupo de realidades e uma norma negativa ou restritiva que, procedendo a uma segunda previsão legal, abrange um subconjunto dessas mesmas realidades e as torna não tributáveis de forma total ou parcial”.



E de seguida o mesmo Autor refere que a isenção tem, desta forma, “a natureza de uma *excepção* a uma determinada regra, previamente formulada através de expressa previsão legal”. No mesmo sentido, refere o art. 2º do EBF que os benefícios fiscais são “medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extra-fiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem”.

Com Sérgio VASQUES (7), “(...) esta definição assinala o que há de mais importante nas normas de benefícios fiscais, a saber, que estas representam normas *excepcionais* no contexto do sistema fiscal, na medida em que exprimem uma derrogação do princípio da igualdade tributária”.

Assim sendo, podemos concluir que a recorrida está em geral sujeita ao regime comum do IRC embora determinadas parcelas do seu rendimento beneficiem de um regime excepcional.

Com efeito, como bem se defende na sentença recorrida, não estamos perante uma isenção subjectiva, mas sim objectiva, uma vez que o que beneficia de isenção, nos termos do disposto no art. 33º, n.º 1, alínea c), do EBF, são os rendimentos obtidos na ZFM pela recorrida, motivo por que o regime de tributação a que se encontra globalmente sujeita a recorrida não deixa de ser, nos termos da lei, o regime geral de tributação em IRC.

Por outro lado, assiste razão à recorrida quando defende que “(...) a titularidade jurídica das participações na B..... e no C..... pertence ao próprio A..... — e não à SFE da ZFM: o sócio dessas sociedades é o próprio A....., e não qualquer uma das suas sucursais, filiais, delegações ou outros estabelecimentos estáveis que, em todo o caso, seriam sempre incapazes de ser titulares de direitos de propriedade, por carecerem de personalidade jurídica (ponto g) das Contra-alegações).

E assim sendo, conclui a recorrida que “(...) a SFE da ZFM, enquanto estrutura representativa do A....., participa da personalidade jurídica deste e, conseqüentemente, não é sequer sujeito passivo de imposto — como é evidente, o sujeito passivo de imposto é o próprio A....., que se encontra sujeito ao regime geral de tributação, já que o benefício previsto no artigo 33º do EBF (numeração e redacção à data dos factos) não traduz qualquer regime especial de tributação aplicável à SFE ou sequer ao A..... (não se trata, pois, de uma isenção subjectiva, mas antes de uma isenção objectiva concedida apenas aos rendimentos obtidos pelo A..... através da sua actividade na ZFM) (ponto h) das Contra-alegações).

No mesmo sentido, pode ler-se no Acórdão deste Supremo Tribunal de 14/11/2001, proc. n.º 26362/2001, que “As sucursais financeiras exteriores (situadas em zonas *off-shores*) previstas no Decreto-Lei n.º 163/86, de 26 de Junho, não têm personalidade jurídica nem personalidade tributária não podendo ser directamente sujeitos de relações jurídico-tributárias”.

Em suma, sendo a recorrida sujeito passivo de IRC e beneficiando de isenção em relação a rendimentos obtido através da sua sucursal, a questão que se coloca é a de saber se neste caso podemos concluir que a mesma se encontra sujeita, nos termos e para os efeitos do disposto no art. 60º, n.º 8, do CIRC a um regime especial.

**3.** A resposta à questão posta passa pelo excursus, ainda que breve, sobre o que deva entender-se por um regime jurídico especial.

Para INOCÊNCIO GALVÃO TELES (8), o fundamento da distinção entre Direito geral e Direito especial está no facto de as normas jurídicas poderem ter “(...) aplicação mais ou menos extensa, abrangendo todas as relações de determinada categoria ou limitando-se a um sector dentre elas”.

Assim, continua aquele Autor, enquanto o Direito geral “toma um grupo de relações e regula-o na sua plenitude”, o Direito especial “(...) reporta-se a uma zona mais ou menos restrita, existe para particulares relações da vida ou para certas classes de pessoas ou coisas, como um “*Ius*” próprio que procura ajustar-se, quanto possível, às peculiares exigências da matéria regulada. Destaca-se assim do Direito geral, assumindo fisionomia específica”.

Por sua vez, para SANTOS JUSTO (9), quanto ao âmbito pessoal de validade, as normas jurídicas classificam-se em:

“gerais (ou comuns): estabelecem o regime - regra para o sector de relação que disciplinam.

“(...)

Especiais: consagram uma disciplina nova ou diferente para círculos mais restritos de pessoas, coisas ou relações, mas não directamente oposta ao regime comum das normas gerais”.

No mesmo sentido, BAPTISTA MACHADO (10) pondera que “As normas especiais (ou de direito especial) não consagram uma disciplina directamente oposta à do direito comum; consagram todavia uma disciplina nova ou diferente para círculos mais restritos de pessoas, coisas ou relações”.

Ora, no caso em apreço, para se concluir que a recorrida está sujeita a um regime especial seria necessário que a mesma estivesse submetida, em relação à globalidade dos seus rendimentos, a um corpo normativo novo, embora não oposto ao regime geral.

Como ensina INOCÊNCIO GALVÃO TELES (11), não deve pensar-se que o Direito especial tem natureza de excepção, pois ele “não está para com o Direito *geral* na relação que existe entre *excepção* e *regra*, é antes um seu *complemento*, uma sua *especificação*. O Direito *especial* visa desenvolver o Direito *geral* em certo ou certos sentidos”.

E, mais adiante, o Autor citado sublinha que “O Direito *especial* não se confunde com o Direito *excepcional*. O primeiro constitui um Direito *normal*, que não se apresenta no seu todo como um *desvio*, como uma *quebra de continuidade do sistema jurídico* (...)”<sup>(12)</sup>.

Em face do exposto, afigura-se que o facto de determinada fonte de rendimento da recorrida se reger por um regime excepcional não é bastante para se concluir que esteja genericamente sujeita a um regime especial de tributação.

Se as normas excepcionais consagram “um *ius singulare*, ou seja, um regime oposto ao regime regra, num sector restricto”<sup>(13)</sup>, não se afigura plausível que tal regime excepcional se dilua e transforme num regime especial, já que, como ficou dito, nas relações com o Direito geral, ao contrário do Direito especial, que se apresenta numa relação de complemento e especificação, no Direito excepcional a relação é de excepção e regra.

Dito por outras palavras, o regime geral de IRC há-de ser compaginável com a existência de fontes de rendimento sujeitas a um regime excepcional, sendo só a estas aplicável o regime específico das normas excepcionais, nomeadamente a impossibilidade de se socorrer da analogia. Só não seria eventualmente assim se, por exemplo, o regime das fontes de rendimento fosse o predominante, estando todo ele coberto por uma isenção ou beneficiasse em bloco de uma taxa reduzida.

Acresce que a proceder o entendimento da recorrente, no sentido de bastar que uma das fontes de rendimento de determinada entidade sujeita ao regime comum de IRC gozasse de uma qualquer isenção para este se transformar em regime especial, tal implicaria o esvaziamento do n.º 1 do art. 60º do IRC, pois as situações facilmente cairiam no regime do n.º 8.

Por último, alega a recorrente que a sua tese tem apoio na jurisprudência, invocando o Acórdão deste Supremo Tribunal de 14 de Novembro de 2001.

Acontece que a situação factual e jurídica versada no mencionado Acórdão é muito diferente uma vez que se prende com o suporte legal as correcções efectuadas pela Administração Tributária na matéria colectável da recorrente D....., SA., derivadas de imputação de parte dos custos à sua sucursal financeira exterior, situada em zona *off-shore*, designadamente na zona franca da Região Autónoma da Madeira”. E no mencionado Acórdão pode ler-se que “(...) a Administração Tributária efectuou as correcções referidas por ter constatado que não tinham sido imputados à actividade desenvolvida *off-shore* alguns custos base de estrutura, outros custos tinham sido imputados àquela sucursal financeira exterior, mas com valores pouco significativos, e não tinham sido imputados quaisquer custos com o pessoal”. E mais adiante pode ainda ler-se que “(...) a Administração Tributária considerou que para determinação do lucro tributável imputável aos sectores isento e não isento era aplicável o preceituado no art. 57º, n.º 1, do C.I.R.C por força do preceituado no seu n.º 3 (ambos na redacção então vigente), pelo que a sucursal financeira exterior deveria ser considerada como se fosse uma entidade distinta, havendo que atender às relações que normalmente se estabeleceriam entre pessoas independentes...”.

Com relevo para o caso em apreço, cumpre realçar que o referido Acórdão se limita a dado passo a dizer que o D....., SA., é uma entidade “que desenvolve actividades isentas e não isentas”, sem que daqui se possa daqui retirar qualquer ilação quanto ao que está em causa no presente recurso.

Em suma, como refere ANTÓNIO DA GAMA LOBO XAVIER, no parecer junto aos autos, o sentido do n.º 8 do art. 60º do CIRC, na parte a que se refere, como pressuposto da sua aplicabilidade, que “o sócio residente em território português, que se encontre nas condições do n.º 1, esteja sujeito a um regime especial de tributação”, “(...) isso só ocorre quando a generalidade dos rendimentos da entidade que é sócia da sociedade estrangeira estiver sujeita a um regime especial, e não se tal se verifica apenas quanto a alguma ou algumas categorias dos respectivos proveitos. Há-de tratar-se, por isso, de um regime particular que tenha sido outorgado em função do sujeito passivo, e não de um regime que se encontre ligado objectivamente a certas categorias de rendimento, independentemente das qualidades do seu titular”.

A sentença recorrida que decidiu neste sentido não merece, pois, qualquer censura.

Improcedem, nesta sequência, as alegações da recorrente, devendo ser negado provimento ao recurso e confirmada a sentença recorria.

### III- DECISÃO

Termos em que os Juizes Conselheiros do Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, negar provimento ao recurso.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 16 de Janeiro de 2013. — *Fernanda Maçãs* (relatora) — *Casimiro Gonçalves* — *Francisco Rotheres*.

(1) Sobre “as normas especiais anti-abuso que consagram soluções legais de vária natureza, de forma a evitar a elisão fiscal em relação a problemas muito específicos detectados em sede de um determinado imposto”, cfr. GONÇALO ALMEIDA AVELÃS NUNES, “A Cláusula Geral Anti-Abuso de Direito em sede fiscal...”, *Fiscalidade*, n.º 3, Julho, 2000, p. 46.

(2) Cfr. *Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 2000, p. 376.

(<sup>3</sup>) Cfr. MARIA M. C. MESQUITA, “O artigo 57º-B do Código do IRC, as convenções sobre dupla tributação e o Tratado da Comunidade Europeia”, *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 382, 1996, p. 62. Ver igualmente ALBERTO XAVIER, *Direito Tributário Internacional*, 2º ed., Almedina, Coimbra, 2007, pp.416-418.

(<sup>4</sup>) Para maiores desenvolvimentos sobre a justificação do regime do preceito, em especial sobre a tese subjacente ao mesmo, cfr. RUI DUARTE MORAIS; *Imputação de lucros de sociedades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado*, Publicações Universidade Católica, Porto, 2005, em especial, pp. 438 ss.

(<sup>5</sup>) O art. 33.º, n.º 1 do EBF dispunha que “[A]s entidades instaladas nas Zonas Francas da Madeira e da ilha de Santa Maria beneficiam de isenção de IRS ou de IRC, até 31 de Dezembro de 2011, nos termos seguintes: (...)”. De igual modo, a alínea c) desse preceito legal prevê a isenção relativamente às “(...) instituições de crédito e as sociedades financeiras, relativamente aos rendimentos da respectiva actividade aí exercida, desde que neste âmbito: (...)”. Dos preceitos legais supra citados resulta que o benefício fiscal, ou seja, a isenção de tributação em sede de IRC, apenas abrange os rendimentos da respectiva actividade que é exercida na ZFM. Ou seja, diz respeito a rendimentos obtidos na ZFM, e apenas estes.

(<sup>6</sup>) *Manual de Direito Fiscal*, 3ª ed., Coimbra Editora, Coimbra, 2007, p. 449.

(<sup>7</sup>) Cfr. *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 2011, p. 311.

(<sup>8</sup>) Cfr. *Introdução ao Estudo do Direito*, 10ª ed., Coimbra Editora, Coimbra, 2000, p. 143.

(<sup>9</sup>) Cfr. *Introdução ao Estudo do Direito*, Coimbra Editora, Coimbra, 2001, p. 147.

(<sup>10</sup>) Cfr. J.BAPTISTA MACHADO, *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, 7ª reimpressão, Almedina, Coimbra, 1994, p. 95.

(<sup>11</sup>) *Ibidem.*

(<sup>12</sup>) Cfr. *ob. cit.*, p. 144.

(<sup>13</sup>) Cfr. SANTOS JUSTO, *ob. cit.*, p. 147.

## Acórdão de 16 de Janeiro de 2013.

### Assunto:

*Incompetência em razão da hierarquia.*

### Sumário:

- I — *Para determinação da competência hierárquica, à face do preceituado nos artigos 26º alínea b), 38º alínea a) do ETAF e 280º n.º 1 do Código de Procedimento e Processo Tributário, o que é relevante é que o recorrente, nas alegações de recurso e respectivas conclusões, suscite qualquer questão de facto ou invoque, como suporte da sua pretensão, factos que não foram dados como provados na decisão recorrida.*
- II — *Há necessidade de dirimir questões de facto quando o recorrente invoca factos que não vêm dados como provados e que não são, em abstracto, indiferentes para o julgamento da causa.*

Processo n.º 1291/12-30.

Recorrente: Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social, I.P.

Recorrido: A.....

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Pedro Delgado.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

**1** – O Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social, IP, vem recorrer para este Supremo Tribunal da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Aveiro de 09 de Outubro de 2012, que julgou procedente a reclamação deduzida por A....., melhor identificado nos autos, contra o acto de penhora de reembolso de IRS até ao montante de 8.988,70.

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

«a) Contrariamente àquele que foi o entendimento vertido na Sentença recorrida é manifesto que, no caso sub judice, não ocorreu nulidade decorrente da omissão de citação do executado.

b) Diferentemente do entendimento perfilhado na douta sentença não há falta/omissão de citação uma vez que a mesma ocorreu após a penhora.

c) O facto de a mesma ter ocorrido após a realização da penhora não corresponde a “omissão de citação”, pois é a própria lei que prevê essa hipótese nos artigos 193º e 194º do CPPT.

d) Não é pelo facto de a citação ter sido realizada após a penhora que ela deixa de cumprir a sua função de dar a conhecer ao executado que contra ele foi proposta a execução de uma dívida e que tem um determinado prazo para a pagar ou contestar.

e) Pelas razões supra expostas, a Sentença recorrida violou as normas dos artigos 193º e 194º do CPPT, as quais deveriam ter sido interpretadas e aplicadas com o sentido exposto nas presentes alegações e conclusões.»

2 – Não foram apresentadas contra alegações.

3 - O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido do provimento ao recurso e da revogação da sentença recorrida, mantendo-se o acto sindicado na ordem jurídica.

4. Por despacho do relator de 12.12.2012 (cf. fls. 106 e 107) foi suscitada a questão prévia da incompetência deste Tribunal em razão da hierarquia.

Entendeu-se com efeito que nas alegações de recurso de fls. 85 e segs. a entidade recorrente IGFSS, IP, veio invocar factos novos, que o tribunal recorrido não estabelecera, nem levava em conta na sentença, mas em cuja afirmação fundamenta o seu direito.

Nomeadamente invocou a recorrente nas suas alegações que por ocasião da constituição do processo físico, em 18 de Julho de 2012, se fez constar nas certidões de dívida a data de 19 de Fevereiro de 2011, data da participação da dívida pela entidade credora, sendo que a morada e todos os demais dados são automaticamente actualizados à data dessa constituição, isto é Julho de 2012.

E que terá sido essa a «razão pela qual aparece a morada actual, uma vez que a mesma havia sido alterada pelos serviços da Segurança Social em 25 de Maio de 2012» - cf. fls. 87

Considerou-se assim verificar-se divergência com o decidido em sede de matéria de facto, invocando-se no recurso factos novos que o tribunal recorrido não estabeleceu, com o que terá a recorrente posto em causa o decidido em sede de matéria de facto, para daí retirar apoio para a sua fundamentação de direito.

Notificadas as partes desta questão prévia suscitada nos termos do artº 704º do Código de Processo Civil, a entidade recorrente veio esclarecer (fls. 111 e segs.), em síntese, quanto à alegação de factos novos, que a mesma constitui apenas uma explicação das razões porque dos autos constam indicadas duas moradas.

E que o cerne da questão que importa determinar é o de saber se o órgão de execução fiscal, ao proceder à penhora e só depois lograr concretizar a citação pessoal do executado, violou preterições essenciais que determinam a nulidade da mesma.

Considerando que, contrariamente ao perfilhado na douta sentença, o que está em causa nos autos não é a omissão de citação, porque essa veio a ocorrer em momento posterior ao da penhora do reembolso, quando o executado foi pessoalmente citado junto da secção de processo executivo de Aveiro, mas antes a de saber da obrigatoriedade da citação prévia.

Acrescentando ainda que o que se pretende é que a instância de recurso se pronuncie quanto ao alcance das normas previstas nos art.º 193.º e 194.º do CPPT, designadamente quanto à possibilidade da citação do executado ocorrer após a penhora de reembolso, sendo que *«tal questão é uma questão exclusivamente de direito e assim sendo, deverá ser objecto de apreciação pelo Douto Supremo Tribunal Administrativo»*.

5 – Sem vistos, dada a natureza urgente do processo, cabe apreciar.

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

1. Em 13.3.2011, pelo Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social foi instaurada a execução fiscal n.º 0101201100122750, contra A....., por dívidas de contribuições de Trabalhador independente, para a segurança Social, no montante de € 7.882, 56 (cfr. fls. 4 a 7).

2. A certidão de dívida que serve de título executivo, foi emitida no dia 19 de Fevereiro de 2011, sendo que, no lugar destinado à identificação do executado, consta a seguinte morada: Rua ....., n.º....., São Bernardo, 3810-..... Aveiro (cfr. fls. 5).

3. Mediante carta registada com aviso de recepção, foi enviada ao executado, para a morada sita Rua ....., n.º ....., Viso, Santa Joana, Aveiro, a comunicação denominada “citação”, datada de 15 de Março de 2011, com teor de fls. 8 e 9, que aqui se dá por reproduzido.

4. O aviso de recepção foi devolvido ao exequente sem qualquer assinatura (cfr. fls. 10).

5. No dia 7 de Março de 2012, foi ordenada a penhora do reembolso do IRS, até ao montante de € 8.988, 70 (cfr. 38 e 39).

6. No dia 17 de Junho de 2012, foi efectuada a penhora do reembolso de IRS no montante de 802,18 (cfr. fls. 18 a 19)

7. O aviso de demonstração da aplicação do crédito penhorado foi remetido ao executado, por via postal registada, tendo sido por ele recebido em 26 de Junho de 2012 (cfr. fls. 19 e comprovativo de entrega, impresso da página da internet dos CTT, de fls. 21).

8. No dia 3 de Julho de 2012, o executado dirigiu-se à secção de processos de Aveiro, do Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social, tendo recusado receber a nota de citação respeitante ao processo de execução identificado em 1. (cfr. fls. 8).

9. Na sequência da recusa mencionada em 8. foi lavrada a declaração constante de fls. 8, que aqui se dá por reproduzida.

10. No dia 3 de Julho de 2012, o domicílio fiscal do executado situava-se na Rua ....., n.º ....., ..., São Bernardo, 3810-..... Aveiro (cfr. documento de fls. 20).

7. A questão objecto do presente recurso consiste em saber se padece de erro de julgamento a decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal de Aveiro de fls. 71/80 dos autos que julgou procedente a reclamação deduzida por A....., contra o acto de penhora de reembolso de IRS efectuado no processo de execução fiscal n.º 0101201100122750, por considerar verificada a nulidade insanável por falta de citação do reclamante, nos termos do disposto nos artºs 165º n.º1 a) n.º4 e 190º n.º 6 ambos do CPPT.

7.1 Importa, porém, previamente, apreciar a suscitada questão da competência em razão da hierarquia, questão esta que integra pressuposto processual relativo ao Tribunal, constituindo requisito de interesse e ordem pública devendo, por isso mesmo, o seu conhecimento preceder o de qualquer outra matéria – cf. artigos 16º n.º 1 e 2 do CPPT e 13º do CPTA.

Ora, de harmonia com o disposto nos artigos 26º alínea b) e 38º alínea a) do novo ETAF e 280º n.º 1 do CPPT-, à Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo compete apenas conhecer dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1ª Instância, com exclusivo fundamento em matéria de direito,

Sendo que aos Tribunais Centrais Administrativos compete, por sua vez conhecer dos recursos de decisões dos tribunais tributários de 1ª Instância, com excepção dos referidos na alínea b) do n.º 1, do citado art. 26.º do referido Estatuto.

A jurisprudência deste Supremo Tribunal tem vindo a entender que na delimitação da competência do Supremo Tribunal Administrativo em relação à do Tribunal Central Administrativo deve entender-se que o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito sempre que nas conclusões das respectivas alegações o recorrente pede a alteração da matéria fáctica fixada na decisão recorrida ou invoca, como fundamento da sua pretensão, factos que não têm suporte na decisão recorrida, desde que estes, em abstracto, não sejam indiferentes para serem ponderados no julgamento da causa.

Como se disse no Acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 26.04.2012, recurso 1088/11, «para determinação da competência hierárquica, à face do preceituado nos artigos 26º alínea b), 38º alínea a) do ETAF e 280º n.º 1 do Código de Procedimento e Processo Tributário, o que é relevante é que o recorrente, nas alegações de recurso e respectivas conclusões, suscite qualquer questão de facto ou invoque, como suporte da sua pretensão, factos que não foram dados como provados na decisão recorrida».

Esta jurisprudência tem, pois, justificação nos casos em que as afirmações factuais podem, abstractamente, ser tidas em consideração na decisão do recurso, o que parece acontecer no caso subjudice ao invés do que alega a entidade recorrente.

Com efeito e, desde logo, a recorrente começa por questionar a factualidade tida por provada na sentença sob recurso.

É o que seapura de fls. 86 em que a recorrente expõe matéria de facto em ordem a concluir que não é verdade que a certidão de dívida que permitiu a instauração da execução, datada de 19 de Fevereiro de 2011, constasse a actual morada do executado (Rua ....., ....., São Bernardo, Aveiro), facto esse que contraria o estabelecido no ponto 2 do probatório.

Por outro lado invoca a recorrente nas suas alegações factos novos que não foram considerados na decisão recorrida, nomeadamente que por ocasião da constituição do processo físico, em 18 de Julho de 2012, se fez constar nas certidões de dívida a data de 19 de Fevereiro de 2011, data da participação da dívida pela entidade credora, sendo que a morada e todos os demais dados são automaticamente actualizados à data dessa constituição, isto é Julho de 2012.

E que terá sido essa a «razão pela qual aparece a morada actual, uma vez que a mesma havia sido alterada pelos serviços da Segurança Social em 25 de Maio de 2012» - cf. fls. 87

Ora estas afirmações factuais não são irrelevantes, para a apreciação da questão objecto do recurso.

Isto porque, a sentença recorrida teve em conta que no caso em apreço resulta da factualidade provada que o órgão de execução fiscal procedeu de imediato à citação pessoal (e não a uma citação postal simples), mediante via postal registada, com aviso de recepção, para a morada situada na Rua ....., ....., Santa Joana, Aveiro, sendo que o aviso de recepção foi devolvido sem assinar, frustrando-se, desta forma, a citação pessoal.

E assim considero a decisão recorrida que «no caso presente, (...) embora o órgão de execução fiscal tenha tentado efectuar a citação, optando desde logo pela citação pessoal, por via postal registada com aviso de recepção, o certo que não cuidou de confirmar qual a morada correcta do executado, sendo que, existindo duas moradas na base de dados (aquela para onde foi enviada a citação referida no facto n.º 3 e a que constava da certidão de dívida, emitida em data anterior) (1), e vindo o aviso de recepção devolvido, existindo a certeza de que o executado não recebera a citação, deveria a exequente ter tentado a citação neste último endereço».

Verifica-se, pois, divergência com o decidido em sede de matéria de facto invocando-se no recurso factos novos que o tribunal recorrido não estabeleceu, e que, em abstracto, têm relevância para o jul-

gamento da causa, pretendendo desta forma o recorrente pôr em causa o decidido em sede de matéria de facto e daí retirar apoio para a sua fundamentação de direito.

Ocorre, pois, a incompetência deste Supremo Tribunal Administrativo já que versando o recurso, também, matéria de facto, será competente para dele conhecer o Tribunal Central Administrativo Norte – arts. 280º, n.º 1 do Código de Procedimento e de Processo Tributário e 26º alínea b) e 38º alínea a) do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais.

#### 8. DECISÃO

Termos em que, face ao exposto, se decide julgar a Secção de Contencioso Tributário do STA incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso jurisdicional, declarando-se competente para o efeito o Tribunal Central Administrativo Norte (Secção do Contencioso Tributário).

Custas pela recorrente.

Lisboa, 16 de Janeiro de 2013. — *Pedro Delgado* (relator) — *Valente Torrão* — *Ascensão Lopes*.

---

(<sup>1</sup>) Sublinhado nosso.

### Acórdão de 16 de Janeiro de 2013.

#### Assunto:

*Suspensão da execução fiscal. Reforço de garantia. Critério para determinar a depreciação do valor dos bens dados em penhor para suspensão da execução. Inadequação da utilização dos critérios constantes do Decreto-Regulamentar n.º 25/2009.*

#### Sumário:

- I — Atento o disposto no n.º 9 do artº 199º do CPPT (em vigor à data dos factos), o órgão da execução fiscal ordena ao executado que reforce ou preste nova garantia em caso de diminuição significativa do valor dos bens que constituem a garantia.*
- II — Essa diminuição significativa, todavia, não pode ser apurada de acordo com os critérios do Decreto-Regulamentar n.º 25/2009, uma vez que estes servem apenas para efeitos de determinação de lucro fiscal e efeitos contabilísticos, podendo suceder que um bem amortizado ou reintegrado não possua valor para aqueles efeitos, tendo, porém valor de mercado.*
- III — Deste modo, para efeitos de reforço da garantia o órgão da execução fiscal tem de demonstrar que o valor de mercado dos bens oferecidos como garantia diminuiu substancialmente desde que foram oferecidos com esta finalidade.*

Processo n.º 1294/12-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorridos: A....., Lda.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Valente Torrão.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. A Fazenda Pública veio recorrer da decisão do Mmº Juiz do TAF do Porto que julgou procedente a reclamação deduzida por “A....., Lda”, contra o acto praticado pelo Chefe do Serviço de Finanças de Matosinhos 2, em 25.08.2011, que mandou reforçar a garantia nos autos de execução fiscal n.º 351420080105898, apresentando, para o efeito, alegações nas quais conclui:

A) Vem o presente recurso interposto da douda sentença que julgou procedente a reclamação de atos do órgão de execução fiscal, intentada contra o despacho proferido em 2011/08/25, pelo Chefe do SF de Matosinhos 2, no PEF com o n.º 3514200801005898, que ali corre termos, o qual manda a reclamante reforçar a garantia prestada nos autos, sob a forma de penhor.

B) Invoca a reclamante como fundamento da presente reclamação, designadamente, a falta de fundamento material e legal que sustente a desvalorização dos bens defendida pela AT,

C) porquanto entendeu o órgão de execução fiscal que as máquinas oferecidas em garantia não detinham, à data do despacho controvertido, o mesmo valor atribuído aquando do seu oferecimento, atenta a sua desvalorização e depreciação, aplicando no seu cálculo as regras previstas no Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14/12.

D) Saliente-se que, anteriormente à dedução dos presentes autos, a aqui reclamante deduziu outra reclamação dos atos do órgão de execução fiscal contra o despacho que ordenou a suspensão parcial do PEF, porquanto não reconheceu a idoneidade da garantia ora em crise (penhor de bens móveis) para garantir a totalidade da dívida exequenda e acrescido.

E) Uma vez julgada procedente tal reclamação, veio a Fazenda Pública dela interpor recurso, o qual foi decidido por via do douto Acórdão do TCA Norte, de 2010/10/15, processo n.º 02439/08.4BEPRT, a que se refere a sentença aqui recorrida.

F) Concluiu o Tribunal a quo pela procedência dos autos, com a consequente anulação do despacho reclamado, por considerar que a AT *“olvidou que os bens em causa são usados e não novos e que não estamos na presença de depreciações e amortizações contabilísticas para efeitos de tributação, situação expressamente regulada pelo Dec. Regulamentar n.º 25/2009, de 14/12”*.

G) Continua ainda a douta sentença do Tribunal a quo, que *“[acresce a tudo isto o facto de a questão do valor dos bens já ter sido discutida anteriormente”, “por Ac. do TCA Norte, processo n.º 2439/08.4, de 15/10/2010”*,

H) concluindo que perante a impossibilidade da AT avaliar os bens em causa, *“podia e devia socorrer-se do disposto no artº 250º n.º 1 alínea a) do CPPT(...) o que não fez”*.

I) E que, *“[a] AT contrariando o decidido naquele Acórdão assim não procedeu, optando por aplicar o Dec. Regulamentar utilizado para apurar as depreciações e amortizações contabilísticas para efeitos de tributação, que aqui não pode ter aplicação”*.

J). Entendeu, assim, o Tribunal a quo que *“a decisão agora tomada pela AT padece de erro nos pressupostos de facto e de direito, uma vez que o Dec. Regulamentar supra citado não tem aplicação ao caso em apreço e ainda porque não foi levado em consideração que os bens são usados, nem foi apurado qual o seu valor de mercado”*.

K). Ressalvado o devido respeito com o que desta forma foi decidido, não se conforma a Fazenda Pública, sendo outro o seu entendimento, como se argumentará e concluirá, já que considera que a douta sentença sob recurso padece de erro de julgamento de facto, porquanto valorou erradamente a factualidade selecionada como provada, relevante para decidir da causa.

L). Importa esclarecer que numa reclamação dos atos do órgão de execução fiscal, intentada nos termos do artº 276º e segs. do CPPT, o Tribunal limita-se a controlar a legalidade dos atos praticados pelo órgão da AT no processo judicial de execução fiscal, tal como ele ocorreu, não podendo, em caso algum, substituir-se à AT.

M). Não estava, pois, a AT obrigada a cumprir o que foi decidido em sede do douto Acórdão do TCA Norte a que se refere a sentença sob recurso, como a mesma parece querer fazer crer, acrescentando que, resulta da lei que a AT *“pode”*, para efeitos de determinação do valor de bens móveis, obter um parecer técnico, solicitado a um perito com conhecimentos técnicos especializados.

N). Não pode pois o Tribunal a quo concluir, como fez, sempre com o devido respeito pelo que assim vem decidido, que *“a questão do valor dos bens já ter sido discutida anteriormente”*, sendo que, *“[a] AT contrariando o decidido naquele Acórdão assim não procedeu, optando por aplicar o Dec. Regulamentar utilizado para apurar as depreciações e amortizações contabilísticas para efeitos de tributação, que aqui não pode ter aplicação”*.

O). Quanto à aplicação do Decreto-Regulamentar n.º 25/2009, de 14/12, atente-se que a AT, para concluir pelo valor atual dos bens, partindo da aceitação, como boa, da avaliação por entidade terceira, apresentada pela executada em 2008, tomou em consideração a depreciação dos bens decorrente desde essa data, atento o facto de que é manifesto que os bens em causa, a laborar normalmente, estão sujeitos a depreciação e desgaste.

P). Aliás, neste sentido, bem conclui a douta sentença sob recurso, onde se pode ler que *“é legítimo que a AT pondere a depreciação dos bens que lhe são presentes em penhor para garantir a execução”* e que *“[é] manifesto e de conhecimento geral que os bens a laborar ao longo dos anos desvalorizam e no mercado obtêm cada vez menos valor”*.

Q). Para tal, tomou a AT, como critério objetivo e razoável, fiscalmente aplicável, o disposto no regime regulamentar das depreciações e amortizações, no qual é feito o enquadramento jurídico nesta matéria.

R). E, atendendo ao período de vida útil dos bens, previsto no dito Decreto-Regulamentar e tendo em conta a sua desvalorização de 20% ao ano, concluiu a AT por uma desvalorização de 60% [€ 1.313.000,000 \* 60% = € 787.800,00], concluindo que os bens em causa não são suficientes para garantir a dívida exequenda, juros e custas, acrescidos de 25%, nos termos do disposto no n.º 5 do artº 199º do CPPT.

S). O Tribunal a quo concluiu, tão só, pela não aplicação do Decreto-Regulamentar ora em apreço porque entendeu “*que não se mostra coerente com as anteriores decisões da AT em sede de processo executivo*”, constatando-se, pois, sempre com o devido respeito, que a douda sentença sob recurso não fundamentou com o devido itinerário factual a conclusão assim tirada.

T). Para tal, invoca apenas que se trata de bens usados e que não estamos perante depreciações e amortizações contabilísticas para efeitos de tributação, sem que analise qual o motivo porque a aplicação de tal regime não serve de critério para que a AT calcule “*a depreciação dos bens que lhe são presentes em penhor para garantir a execução*”, face à constatação de que, “[*é*] manifesto e de conhecimento geral que os bens a laborar ao longo dos anos desvalorizam e no mercado obtêm cada vez menos valor”.

U). Não consegue, ainda, a Fazenda Pública aferir, salvo o respeito devido por melhor opinião, porque conclui a douda sentença do Tribunal a quo que a AT “*olvidou que os bens em causa são usados e não novos e que não estamos na presença de depreciações e amortizações contabilísticas para efeitos de tributação*”.

V). Resulta do disposto no n.º 2 do artº 1º do diploma em questão, designadamente e para o que aqui nos importa, que as depreciações só são consideradas relativamente a ativos fixos tangíveis, a partir da sua entrada em funcionamento ou utilização, não sendo apenas de aplicar a bens em estado novo,

W). constatando-se, pois, que a douda sentença sob recurso, mais uma vez, não fundamentou com o devido itinerário factual a conclusão assim tirada, não explicando a relevância do estado dos bens para que tal regime seja aplicado in casu.

X). Em conclusão, pelas razões acabadas de explanar não padecendo o despacho controvertido do vício que lhe foi imputado, justifica-se a sua manutenção, devendo anular-se a douda sentença do Tribunal a quo, já que mesma padece de erro de julgamento da matéria de facto, porquanto valorou erradamente a factualidade selecionada como provada, relevante para decidir da causa.

Termos em que,

Deve ser dado provimento ao presente recurso revogando-se a douda decisão recorrida, com as legais consequências.

2. Em contra-alegações veio a recorrida concluir:

1ª) A AF não pode aplicar o Decreto - Regulamento 25/2009, de 14.12 para fundamentar a desvalorização dos bens dados de garantia.

2ª) Aplicar o diploma como foi aplicado corresponde a um acto de total discricionariedade e arbitrariedade da Administração, com nítida violação do princípio da legalidade tributária.

3ª) Aquele diploma não contempla na sua letra, nem no seu espírito a aplicação ao caso em apreço.

4ª) É a “*vida útil*” real que serve para determinar o valor objectivo dos bens, sendo este o único valor que serve para aferir da idoneidade e da necessidade de reforço de garantia.

5ª) A AF para fundamentar um reforço de garantia teria de demonstrar, nomeadamente através de uma avaliação, que os bens neste momento já não valem €1.313.000,00.

6ª) Não há pois fundamento legal e/ou material que sustente a desvalorização propugnada pela AF

Termos em que deve ser julgado improcedente o recurso e mantida a sentença recorrida.

3. O MºPº emitiu o parecer que consta de fls. 632 no qual defende a procedência do recurso.

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

a) Em 02/02/2008, foi instaurado pelo Serviço de Finanças de Matosinhos, contra a reclamante, o processo de execução fiscal n.º 3514200801005898, para cobrança de dívidas de IVA, no montante de €466.291,21 e acrescidos (cfr. fls. 2 a 40 dos autos).

b) Naquele processo a, ora, reclamante, requereu, em 14/03/2008, o pagamento da quantia exequenda em prestações e a suspensão da execução, propondo-se prestar garantia mediante penhor de máquinas (cf. doc. de fls. 46 e 47 dos autos).

c) Por despacho proferido em 11/04/2008, o chefe do Serviço de Finanças de Matosinhos 2 autorizou o pagamento em 12 prestações mensais, sendo a mesma concedida sob a condição do executado constituir penhor a favor da Direcção Geral dos Impostos, no valor de €612.322,69 (cf. doc. de fls. 51 e 54 dos autos).

d) Em 4/06/2008, e para o processo executivo n.º 351420080100589.9 a reclamante apresentou o documento constitutivo de penhor a favor da Direcção Geral dos Impostos, ao qual atribuiu o valor global de €614.600,00 (cf. fls. 158 a 160 dos autos).

e) Ainda na mesma data (04/06/2008), a reclamante também apresentou um penhor para o processo executivo n.º 351420070106384.7, ao qual atribuiu o valor de €697.950,00 (cf. doc. de fls. 161 a 164 dos autos).

f) Em 21/11/2008, a reclamante apresentou, no SF de Matosinhos, após avaliação realizada pela empresa de “B.....”, o rol de máquinas constantes do acto constitutivo do penhor, com a indicação dos



preços correntes à data nos mercados nacionais e internacionais, atribuindo-lhes o valor de €1.313.000,00 (cf. doc. de fls. 205 a 207 dos autos).

g) Em 11/07/2011, o Chefe do SF de Matosinhos 2 proferiu despacho no sentido da remessa dos autos, à Direcção de Finanças do Porto - Divisão de Dívida Executiva, para análise dos mesmos e possível avaliação dos bens oferecidos como penhor.

h) Foi elaborada uma informação, produzida pela ....., C....., da Divisão de Gestão da Dívida Executiva, da Direcção de Finanças do Porto, da qual se retira que:

*Tendo em conta:*

*O Decreto-Regulamentar 25/20.09, de 14 de Dezembro que veio revogar o Decreto - Regulamentar n.º 2/90, de 12 de Janeiro e aprovação do SNC;*

*Que a taxa específica constante da tabela I, código 0440, é de 20% (Decreto-Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Dezembro ou Decreto-Regulamentar n.º 2/90, de 12 de Janeiro);*

*O período de vida útil é de 5 anos.*

*A fls. 205 a 207 consta um parecer de terceiros avaliando os bens, em 2008, em €1.313.000,00 e que desde aquela data decorreram 3 anos.*

*Afigura-se que, admitindo como boa a avaliação do terceiro, comerciante da área, e sem prejuízo de ser solicitado outro parecer, as máquinas actualmente não são suficientes para garantir a dívida exequenda e acrescido, atenta à sua desvalorização que se reporta a 60% com base no período de vida útil previsto no Decreto-Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Dezembro.*

*Propõe-se que seja o Serviço de Finanças instruído para notificar a devedora para reforçar a garantia neste montante.*

*À consideração superior*

*A .....*

*C.....*

i) Sobre a informação acima referida foi proferido, pelo Chefe do Serviço de Finanças de Matosinhos-2, em 25/08/2011, o despacho, ora, reclamado, com o seguinte teor:

**DESPACHO**

*Face à consulta pedida à DF Porto-Divisão de Dívida Executiva por este SF na sequência da sentença proferida pelo TAF na reclamação apresentada nos termos do artigo 276º do CPPT, aquela entidade prestou a informação, parecer e despacho constante de fls. 462/463., que se anexa e que fica a fazer parte integrante deste despacho.*

*Na informação foi admitida como boa a avaliação efectuada por terceiros aos bens dados como penhor no ano de 2008, ou seja, 1.313.000,00€.*

*No entanto, na mesma informação é referido também que as máquinas oferecidas actualmente não são suficientes para garantir a dívida exequenda tendo em atenção a sua desvalorização ocorrida de 20% ao ano constante da tabela I, código 0440, do Dec-Regulamentar 25/2009 de 14.12, verificando-se, deste modo, uma desvalorização de 60%., ou seja 787.000,00€ (1.313.000,00€ x 60%).*

*Verifica-se assim que o valor actual das máquinas será apenas de 525.200,00€ (1.313.000,00€ - 787.000,00€), não garantindo, por isso, a dívida exequenda.*

*Nestes termos e tendo em consideração o disposto no n.º 9 do artigo 199º do CPPT, notifique-se o executado para no prazo de 30 dias reforçar a garantia no valor correspondente à desvalorização ocorrida, ou seja 787.000,00€.*

*Junte fotocópia da informação prestada.*

j) Por ofício datado de 26/08/2011, a reclamante foi notificada do despacho proferido pelo Chefe do Serviço de Finanças de Matosinhos- 2, no âmbito do processo de execução fiscal n.º 3514200801005898, bem como da informação que antecedeu aquele despacho (cf. doc. de fls. 510 a 513 dos autos).

k) Inconformada com aquele despacho a reclamante apresentou em 14/11/2011 a presente reclamação (cf. doc. de fls. 497 a 506 dos autos).

**5.** De acordo com as conclusões das alegações, são duas as questões a conhecer no presente recurso:

a) Não acatamento de anterior decisão sobre a mesma questão proferida pelo TCAN (conclusões das alíneas A) a N);

b) Legalidade da utilização dos critérios do Decreto-Regulamentar n.º 25/2009 para efeitos de fixação do valor dos bens, tendo em vista o reforço da garantia anteriormente prestada em processo de execução fiscal pela recorrida.

Começemos por conhecer da 1ª questão.

**6.1.** Desde já diremos, acompanhando o MºPº no seu parecer de fls. 632, que não existe desrespeito pelo acórdão do TCAN.

Com efeito, após a prolacção desse acórdão, foi proferida nova decisão pelo órgão da execução fiscal no sentido do reforço da garantia nos termos do artº 199º, n.º 9 do CPPT. E nessa nova decisão foi utilizada diferente fundamentação, tendo sido explicitado o caminho cognitivo utilizado, bem como os critérios usados para a avaliação dos bens (v. alíneas h) e i) do probatório supra).

Sendo assim, dá-se razão à recorrente nesta parte.

**6.2.** Passemos agora a conhecer da 2ª questão.

**6.2.1.** A recorrente defende que a aplicação do Decreto-Regulamentar n.º 25/2009, de 14/12, a partir da avaliação por entidade terceira, apresentada pela executada em 2008, constitui um critério objetivo e razoável, fiscalmente aplicável

Atendendo ao período de vida útil dos bens, previsto no dito Decreto-Regulamentar e tendo em conta a sua desvalorização de 20% ao ano, concluiu a AT por uma desvalorização de 60% [€ 1.313.000,00 \* 60% = € 787.800,00], concluindo que os bens em causa não são suficientes para garantir a dívida exequenda, juros e custas, acrescidos de 25%, nos termos do disposto no n.º 5 do artº 199º do CPPT.

O Tribunal limitou-se a concluir, tão só, pela não aplicação do Decreto-Regulamentar ora em apreço porque entendeu “*que não se mostra coerente com as anteriores decisões da AT em sede de processo executivo*”, constatando-se, pois, sempre com o devido respeito, que a douta sentença sob recurso não fundamentou com o devido itinerário factual a conclusão assim tirada.

Isto porque invoca apenas que se trata de bens usados e que não estamos perante depreciações e amortizações contabilísticas para efeitos de tributação, sem que analise qual o motivo porque a aplicação de tal regime não serve de critério para que a AT calcule “*a depreciação dos bens que lhe são presentes em penhor para garantir a execução*”, face à constatação de que, “[é] manifesto e de conhecimento geral que os bens a laborar ao longo dos anos desvalorizam e no mercado obtêm cada vez menos valor”.

O despacho controvertido deve ser mantido, devendo anular-se a sentença do Tribunal a quo, a qual padece de erro de julgamento da matéria de facto, porquanto valorou erradamente a factualidade seleccionada como provada, relevante para decidir da causa.

**6.2.2.** O MºPº, por sua vez, entende que a Administração Tributária, por força do n.º 1 do artº 169º do CPPT, goza de certa margem de conformação quanto à apreciação da garantia ser “idónea”. Por outro lado, o critério de avaliação dos bens não pode ser o do artº 250º do CPPT, o qual está expressamente previsto para a venda.

Vejamos então se o critério utilizado colhe o apoio legal.

**6.3.** Conforme resulta dos autos, em 2008, os bens dados em penhor foram avaliados por terceiro em €1.313.000,00.

Tendo decorrido 3 anos sobre aquela data foi entendido que era necessário reforçar a garantia, dada a desvalorização dos bens, reforço este autorizado ao órgão da execução fiscal pelo artº 199º, n.º 9 do CPPT, em vigor à data dos factos.

E foi calculada a desvalorização com base no Decreto Regulamentar n.º 25/09.

Ora, conforme resulta do Preâmbulo desse diploma, procurou-se “adaptar as regras de determinação do lucro tributável ao enquadramento contabilístico resultante da adopção das normas internacionais de contabilidade (NIC), nos termos do artigo 3.º do Regulamento n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho, bem como da aprovação do Novo Sistema de Normalização Contabilística (SNC), que adaptou as NIC na ordem jurídica interna, importa rever o regime regulamentar das depreciações e amortizações, adaptando-o a este novo contexto.

O Código do IRC continua a definir de forma bastante desenvolvida os elementos essenciais do regime de **depreciações e amortizações**, nomeadamente os elementos depreciáveis e amortizáveis, a respectiva base de cálculo e os métodos aceites para efeitos fiscais, permitindo uma grande flexibilidade aos agentes económicos. Definido este quadro de referência, o Código do IRC revisto continua a remeter para diploma regulamentar o desenvolvimento deste regime, que agora se apresenta”.

Temos então que este regime respeita exclusivamente a amortizações e reintegrações para efeitos de cálculo do lucro fiscal e para efeitos contabilísticos.

A ser aplicado a um caso como o dos autos teríamos o que refere a recorrida: decorrido certo prazo os bens teriam um valor de mercado zero, o que não se pode aceitar. Uma coisa é o valor fiscal e contabilístico, outra o valor de mercado, de tal modo que um bem pode estar amortizado ou reintegrado sem perder valor de mercado.

Deste modo, os bens terão de ser avaliados tendo em conta o valor de mercado, até porque, em caso de incumprimento, eles serão, em princípio, vendidos.

Assim, e ao contrário do entendimento do MºPº, achamos que nada impede que a avaliação tenha lugar tal como definido no artº 250º, alínea c) do CPPT. Aliás, tal avaliação por perito com conhecimentos técnicos especializados terá sido efectuada em 2008, pelo que nada impede que seja de novo efectuada, a fim de, de uma forma clara e objectiva, se obter o valor dos bens e daí se poder concluir pelo reforço da garantia prestada pela recorrida para suspensão da execução fiscal.

Pelo que ficou dito, improcede o recurso.

7. Nestes termos e pelo exposto nega-se provimento ao recurso, confirmando-se a decisão recorrida. Custas pela Fazenda Pública.

Lisboa, 16 de janeiro de 2013. — *Valente Torrão* (relator) — *Ascensão Lopes* — *Pedro Delgado*.

**Acórdão de 23 de Janeiro de 2013.****Assunto:**

*Credor com garantia real. Modalidade de venda. Falta de notificação. Nulidade processual.*

**Sumário:**

- I — O n.º 4 do art. 886.º-A do Código de Processo Civil é subsidiariamente aplicável ao processo de execução fiscal.*
- II — A omissão da notificação do despacho determinativo da venda por negociação particular e do preço mínimo fixado pelo órgão da execução fiscal ao credor com garantia real sobre o bem imóvel penhorado e vendido constitui nulidade processual que justifica a anulação da venda nos termos dos artigos 201.º, n.º 1, e 909.º, n.º 1, alínea c), do Código de Processo Civil, aplicáveis por força do disposto na alínea c) do n.º 1 do artigo 257.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.*

Processo n.º 667/12-A-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A..... e Outros.

Relatora: Ex.<sup>ma</sup> Sr.<sup>a</sup>. Cons.<sup>a</sup>. Dr.<sup>a</sup>. Dulce Neto.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

**1.** A FAZENDA PÚBLICA interpôs recurso para o Supremo Tribunal Administrativo da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel que, nos autos de incidente de anulação de venda executiva que corre por apenso ao processo de execução fiscal n.º 1759-2005/01004018 (em que figuram como executados, por reversão da execução, B..... e C.....), decidiu julgar procedente o pedido de anulação da venda deduzido pelo credor com garantia real sobre o bem imóvel vendido, A....., anulando o acto de venda e todos os actos subsequentes que dela dependam absolutamente.

Rematou as alegações de recurso com as seguintes conclusões:

A) Nos autos em referência, a douta sentença concedeu provimento à acção de anulação de venda, por haver concluído, atentos os factos dados como provados, que o autor jamais foi notificado pessoalmente da modalidade de venda mediante negociação particular e do valor base pelo qual o bem seria vendido, constituindo nulidade susceptível de afectar o acto da venda e que acarreta a sua anulação nos termos do disposto nos art. 201º, n.º 1 e 909º, n.º 1 c) do CPC e do art. 57º, n.º 1 c) do CPPT.

B) Ressalvado o respeito devido, que é muito, não nos conformamos com esta decisão, discordando da aplicação do direito efectuada, com base em duas ordens de motivos:

- na venda por negociação particular efectuada no processo de execução fiscal, a omissão da notificação ao executado não constitui nulidade com os efeitos determinados na douta sentença e,
- a venda não foi em exclusivo benefício do exequente.

**Analisando o primeiro aspecto**

C) A anulação da venda nos termos do art. 201º do CPC depende de ter ocorrido relativamente ao acto de venda ou aos actos preparatórios a ela respeitantes qualquer omissão de acto ou formalidade prescrita na lei, desde que a irregularidade possa ter influência na venda, só podendo ser decretada se, no circunstancialismo em que ocorreram as irregularidades, se puder afirmar a sua susceptibilidade para influenciar a venda, o que não acontece no presente caso.

D) Não pode dizer-se existir irregularidade na tramitação da venda pelo órgão de execução fiscal, uma vez que o artigo 2º, alínea e), do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), estabelece que o CPC é “de aplicação supletiva ao procedimento e processo judicial tributário, de acordo com a natureza dos casos omissos”.

E) O legislador fiscal preceituou integralmente no CPPT o regime da venda no processo de execução fiscal — a matéria da venda dos bens penhorados, encontra-se especialmente prevista na legislação fiscal — cfr. Secção IX (Da venda de bens penhorados) do capítulo II (Do processo) do título IV (Da execução fiscal) do CPPT - artigos 248º a 258º, onde se define todo o regime da venda dos bens penhorados, nomeadamente a publicidade e as formalidades a que esta está sujeita (artigos 249º e 256º), bem como o valor base dos bens e as modalidades de venda (artigos 248º, 250º, 252º e 255º).

F) No caso da venda por negociação particular, o legislador fiscal, ao contrário do legislador ordinário no CPC, não exigiu que o executado e demais credores aceitassem o comprador ou sequer o preço acordado, bastou-se com a publicação na internet, nos termos definidos pela Portaria n.º 352/2002, de 3 de Abril, do nome ou firma do executado, do órgão onde corre o processo, da identificação sumária

dos bens, do local, prazo e horas em que estes podem ser examinados, do valor base da venda e do nome ou firma do negociador, bem como da residência ou sede deste, como preceitua o art. 252º, n.º 3, do CPPT.

G) Foi, portanto, opção do legislador excluir do processo de execução fiscal a audição do próprio executado, no caso da venda por negociação particular, sobre a decisão do valor base dos bens a vender e consequente notificação da decisão, não sendo assim de aplicação subsidiária o art. 886º-A do CPC (neste sentido, os Acórdãos do STA de 28.03.2007 - Rec. 026/07 e de 17.12.2003 - Rec. 01951/03, aqui seguidos de perto).

H) Face à questão de saber se a lei processual civil na parte que prevê que o credor hipotecário seja notificado do despacho que designa a venda por negociação particular é aqui aplicável e a omissão da notificação acarreta nulidade processual susceptível de abarcar a anulação da venda, o art. 252º do CPPT estabelece que as formalidades necessárias, e suficientes, de publicitação (conhecimento, notificação) da venda por negociação particular em processo de execução fiscal, são as previstas de modo especial no seu n.º 3.

I) A jurisprudência deste Venerando Supremo Tribunal Administrativo tem sustentado que o CPPT regula de modo suficiente os termos da venda executiva, pelo menos no que respeita à fase de negociação particular, pelo que, as normas do CPC - designadamente as normas dos artigos 886º-A, n.º 6 do CPC (anterior n.º 4), 909º, n.º 1, alínea e) e 201º do CPC, não serão aplicáveis no processo de execução fiscal, face ao preceituado no n.º 3 do artigo 252º, n.º 3 do CPPT (com a devida vénia permitimo-nos voltar a invocar, neste sentido, o Acórdão do STA de 28-03-2007, tirado no processo 026/07, sobre uma situação semelhante de venda por negociação particular).

J) Além do mais, sendo certo que o artigo 886º-A, do CPC, sob a epígrafe “determinação da modalidade de venda e do valor base dos bens”, estabelece, nos seus n.ºs 1 e 4, que o Juiz, após audição do exequente, executado e dos credores com garantia sobre os bens a vender, determina a modalidade da venda e o valor base dos bens a vender, através de despacho notificado ao exequente, executado e aos credores reclamantes de créditos com garantia real sobre os bens a vender, não deixa de ser verdade que se trata de uma disposição de carácter genérico, destinada a disciplinar o mecanismo da venda executiva, logo no início da fase do pagamento, mas que já se não aplica à venda por negociação particular que resulta da convalidação da venda por meio de propostas em carta fechada, como aconteceu, atento o teor das disposições específicas que regem esta situação, em que apenas se impõe a obrigatoriedade de serem ouvidos os interessados presentes.

K) Por quanto se tem vindo a expender, alinhámos pelo entendimento de que o CPPT regula a questão, sem necessidade de recurso às normas supletivas do CPC, tal como, aliás, entende o Ilustre Conselheiro JORGE LOPES DE SOUSA, no Código de Procedimento e Processo Tributário, anotado e comentado, 2007, Volume II, nota 4 ao artigo 148º, pág. 540.

L) Relativamente à falta de notificação da venda judicial mediante propostas em carta fechada, regulam os arts. 248º e 249º, dedicando-se este último à publicidade da venda, ora, tendo em conta que o CPPT regula esta matéria de forma completa, não prevendo a notificação dos credores com garantia real, não ocorre qualquer violação do disposto no art. 886º-A do CPC, na medida em que a lei especial afasta a aplicação da regra geral aí prevista.

M) A este propósito, torna-se pertinente citar a anotação 4 ao art. 248º de Jorge Lopes de Sousa, no Código de Procedimento e Processo Tributário, Anotado, 3ª Edição, Vislis, 2003: “No art. 886º-A do C.P.C., impõe-se a prévia audição do executado e dos credores com garantia sobre os bens a vender, relativamente à determinação da modalidade de venda, do valor dos bens a vender e da eventual formação de lotes. No processo de execução fiscal não se prevê expressamente tal audição, o que estará em consonância com a maior celeridade que se pretende com o processo de execução fiscal”.

N) Pelo que, encontrando-se cumprido o formalismo prescrito no art. 249º do CPPT, não era de notificar o requerente, até porque este tinha sido tempestivamente citado nos termos do art. 239º, e, esta citação aos credores com garantia real tem por função “permitir-lhes acompanhar a praça, além de reclamarem os créditos respectivos, para poderem providenciar para que não ocorra uma degradação do preço da venda e, em consequência, a insolvabilidade do crédito (transcrição parcial da anotação 11 ao art. 239º do CPPT anotado).

O) No que concerne ao facto de o requerente não ter sido ouvido sobre a venda por negociação particular, a argumentação que a nosso ver refuta a sua posição é em tudo idêntica à acima exposta, sendo que o artigo do CPPT que em especial regula esta matéria é do 252º, cujo cumprimento foi integralmente observado, com a opção pela única modalidade pertinente para a alienação de bens imóveis: a negociação particular (dada a inexistência de quaisquer propostas), neste sentido se pronunciou o STA, no acórdão tirado no processo n.º 0173/05, de 16-03-2005.

P) Foi efectuada a competente publicidade, nos termos do n.º 3 do respectivo artigo, e cabia ao requerente, citado nos termos do 239º do CPPT, acompanhar a praça.

Q) Finalmente, no que se refere ao valor que serviu de base à venda por negociação particular, o art. 250º do CPPT prescreve uma regra própria para a determinação de tal valor, sendo que nos termos

do duto aresto citado no ponto I. supra, cabia ao órgão de execução fiscal estabelecer o preço mínimo, ou mesmo não o estabelecer.

R) Concluindo, é insusceptível de ser enquadrada no art. 201º do CPC a factualidade dada como provada na douda sentença, dado que não ocorreu a prática de qualquer acto que a lei não admita, ou a omissão de um acto ou de uma formalidade que a lei prescreva, tendo-se, simplesmente, aplicado a lei especial ao processo de execução fiscal, com derrogação da lei geral, e, uma vez que, não se considera de aplicação subsidiária o regime do CPC previsto nos artigos 886º-A, n.º 6, 909º, n.º 1, alínea c) e 201º, não podia ter-se julgado verificada a omissão determinante da nulidade que acarretou a anulação do acto de venda.

**Prosseguindo, no que concerne ao segundo aspecto focado supra (no ponto B.)**

S) Tendo em vista o interesse público subjacente aos processos executivos, o princípio da estabilidade das vendas, a que se refere o doudo Acórdão n.º 77/02 do Tribunal Constitucional, é ainda mais impressivo no domínio da venda em processo de execução fiscal, dada a conveniência que ela tem para incentivar potenciais compradores a fazerem aquisições neste tipo de processo executivo, conforme se desprende do estipulado no art. 257º do CPPT.

T) Por tal facto, a anulação das vendas, adjudicações, remições ou pagamentos já efectuados, subordinar-se-á ao regime do n.º 3 do art. 864º do CPC, ou seja, a venda ou adjudicação só será anulada quando a Fazenda Pública tenha sido a exclusiva beneficiária, - o art. 864º n.º 10 do CPC é aplicável subsidiariamente ao processo de execução fiscal, porque nele não se prevê situação em que a falta das citações legalmente prescritas (executado, cônjuge e credores) coexista com a venda do bem penhorado.

U) Ora, ressalvado o respeito devido por diferente opinião, se tal disciplina se tem por válida para a falta de citação, mediante o que o credor com garantia real fica impedido de intervir no processo defendendo os seus interesses, por maioria de razão se terá por aplicável à falta de alguma notificação subsequente àquela citação.

V) Neste mesmo sentido a conclusão alcançada no acórdão proferido pelo STA, no processo n.º 0575/07, em 31.10.2007, aresto que passamos a seguir na nossa exposição: “Há fundamento para a anulação da venda em processo de execução fiscal por motivo da falta de citação do credor com garantia real, apenas quando em tal venda o exequente tiver sido o beneficiário exclusivo.”

W) No caso presente não há fundamento legal para a anulação da venda porque, tendo o imóvel penhorado sido adquirido por terceiro - conforme pontos 16º a 21º dos “factos provados, com relevância para a decisão da causa”, na douda sentença recorrida - o exequente não foi exclusivo beneficiário da venda (neste sentido veja-se Jorge Lopes de Sousa, CPPT Anotado, 4 edição 2003, p. 982).

X) Nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 165º do CPPT, “são nulidades insanáveis em processo de execução (...) a falta de citação, quando possa prejudicar a defesa do interessado” e de acordo com o n.º 4 do mesmo artigo 165º do CPPT “as nulidades mencionadas são de conhecimento oficioso e podem ser arguidas até ao trânsito em julgado da decisão final”.

Y) Sob a epígrafe “Citação dos credores preferentes e do cônjuge”, o artigo 239º do CPPT dispõe, n.º seu n.º 1, que “Feita a penhora e junta a certidão de ónus, serão citados (...) relativamente aos bens penhorados (...), sem o que a execução não prosseguirá”.

Z) Por sua vez, o n.º 10 do artigo 864º do CPC estabelece, porém, que “a falta das citações prescritas tem o mesmo efeito que a falta de citação do réu, mas não importa a anulação das vendas, adjudicações, remições ou pagamentos já efectuados, dos quais o exequente não haja sido exclusivo beneficiário”.

AA) Então, aquela falta de citação tem os mesmos efeitos que a falta de citação do executado, mas não importa a anulação das vendas, adjudicações, remições ou pagamentos já efectuados, das quais o exequente não haja sido o exclusivo beneficiário.

BB) Não há qualquer razão que possa justificar que em execução fiscal o comprador dos bens mereça menor protecção do que a que merece o comprador dos bens em execução comum, porquanto é idêntico o objectivo legal de promover a venda e o seu respectivo rendimento, na linha do qual estará a diminuição dos casos de risco de anulação do acto em que o comprador não seja interessado.

CC) O alcance desta disposição é o de afastar a aplicabilidade da norma em causa, permitindo a anulação da venda, nos casos em que o adquirente é o próprio exequente, casos estes em que não estão em jogo interesses de terceiros, que, ao contrário do exequente, não conhecem ou não têm obrigação de conhecer as irregularidades processuais de que eventualmente enferme o processo executivo, e cujas expectativas na estabilidade da venda, por esse facto, merecem maior consideração.

DD) Assim, efectuada a arguição da nulidade por falta de citação antes da venda, adjudicação de bens, remições ou pagamentos, se aquela falta puder prejudicar a defesa do interessado, tem sempre por efeito a anulação dos termos subsequentes do processo que deles dependam absolutamente, aproveitando-se as peças úteis ao apuramento dos factos (artigo 165º, n.º 2); porém, realizada venda, adjudicação de bens, remição ou pagamentos, a anulação só pode ocorrer se o exequente foi o exclusivo beneficiário dela (Cfr. Jorge Lopes de Sousa, no Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado, II Vol., em anotação ao artigo 239º).

EE) Para efeitos do artigo 864º, n.º 10, do Código de Processo Civil, deverá entender-se que o exequente não será o exclusivo beneficiário da venda quando não for ele o comprador ou quando algum

credor além dele seja pago pelo produto da venda, estando dado como provado nestes autos que foi terceiro a adquirir o bem.

FF) Pelo exposto, não existe fundamento legal para a anulação da venda efectuada no processo de execução fiscal, mas ainda que se considerasse ter existido preterição de formalidade, tal facto não poderá determinar a anulação da venda, na medida em que o exequente não foi o exclusivo beneficiário da mesma.

**1.2.** Não foram apresentadas contra-alegações.

**1.3.** O Exmo. Procurador-Geral-Adjunto junto do Supremo Tribunal Administrativo emitiu parecer no sentido de que devia ser negado provimento ao recurso e de manter a sentença recorrida, porque, em síntese, «Parece que, tendo sido omitida a notificação ao executado e ao credor reclamante quanto à modalidade de venda, nomeadamente por negociação particular, conforme prevista no art. 886º-A do CPC, tal provocou nulidade com influência na venda, nos termos dos artigos 201º n.º 1 e 909º n.º 1 alínea c) do CPC, subsidiariamente aplicáveis por remissão efectuada no art. 248º n.º 5 do CPPT, ao que não impede o disposto no art. 864º n.º 10 do CPC.».

1.4. Colhidos os vistos dos Exm<sup>os</sup> Juizes Conselheiros Adjuntos, cumpre decidir.

**2. Na sentença recorrida foi julgada como provada a seguinte factualidade:**

1. Correm termos no Serviço de Finanças de Amarante o processo de execução fiscal n.º 1759200501004018 e aps., instaurados contra a firma D....., Ld<sup>a</sup>, por dívidas de IVA e Coimas.

2. Em virtude da insuficiência de património da firma executada, procedeu-se á reversão contra os sócios gerentes B..... e C.....

3. Em Maio de 2007 foi efectuada a penhora pelo referido Serviço de Finanças do artigo 1758 urbano de ....., pertencente aos revertidos B..... e C.....

4. Por despacho de 13.10.2009 do Chefe do Serviço de Finanças foi marcada a venda do imóvel penhorado, na modalidade de proposta em carta fechada, para o dia 16.12.2009.

5. O Requerente foi citado para reclamar os créditos em 08.10.2008.

6. Em virtude da inexistência de propostas em carta fechada, a venda não se realizou.

7. Por despacho de 25.01.2010 do Chefe do Serviço de Finanças, foi determinado que a venda do imóvel fosse efectuada por negociação particular.

8. O valor base para a venda foi fixado em 61.946,47 euros, correspondente a 50% do valor patrimonial tributário apurado nos termos do Código do IMI.

9. Em cumprimento das instruções aprovadas pelo despacho n.º 797/2004 - XV, de SESEAF 23/03/2004, procedeu-se ao sorteio para designação da entidade intermediária na venda por negociação particular. Foi sorteada a empresa E....., Ld<sup>a</sup>.

10. Em 26 de Janeiro de 2010 foram enviadas notificações ao executado e aos credores, de entre os quais A....., dando-lhes conhecimento da data da venda por negociação particular, crf. doc. de fls.128 do processo executivo.

11. A carta do credor A..... não foi recebida.

12. Foi devolvida dos CTT com a indicação de “Objecto não reclamado, Devolvido” – cfr. doc. De fls. 8 a 10 dos autos.

13. Em 19.03.2010 a E..... vem informar que a melhor proposta recebida era do valor de 62.550,00 euros.

14. Em 18.03.2010 foram enviados pelo referido Serviço de Finanças notificações ao Executado B..... e a todos os credores, incluindo o A....., da existência da referida proposta e para, querendo, no prazo de 8 dias, apresentar interessado com melhor proposta – cfr. doc. De fls. 146 do processo executivo.

15. A carta em nome do credor A..... não foi recebida e foi devolvida dos CTT com a indicação de “Objecto não reclamado, Devolvido” – cfr docs. De fls. 12 a 14 dos autos.

16. Em 06.04.2010 veio o negociador particular E..... informar que a máxima oferta conseguida foi de 72.050,00 euros, apresentada pela sociedade F....., Ld<sup>a</sup>.

17. Por despacho de 06.04.2010, foi aceite a proposta apresentada do valor de 72.050,00 euros - cfr.doc. de fls.153 do processo executivo.

18. No mesmo despacho foi nomeado mandatário para celebrar a escritura de compra e venda o Sr. G....., em representação da mediadora.

19. Em 15.04.2010 foi depositado o valor do preço.

20. No mesmo dia foram pagos os restantes encargos, Imposto de Selo e IMT.

21. Em 19.04.2010 foi emitido o título de compra e venda no Serviço Casa Pronta da CRP de Celorico de Basto - cfr.doc. de fls.167 do processo executivo.

22. Em 15 de Junho de 2010 foi deduzida a presente Acção de Anulação de Venda.

23. O Autor, como credor reclamante, foi citado para reclamar o seu crédito.

24. Foi igualmente citado de que a venda iria ter lugar mediante propostas em carta fechada.

25. O ora Autor, em 4 de Junho de 2010, foi nos termos e para os efeitos do disposto no art. 866º, n.º 1, 2 e 3 do CPC, notificado para impugnar os créditos reclamados.

26. Só nessa data tomou conhecimento de que o prédio tinha sido vendido em 2 de Abril de 2010.

3. O inconformismo da Recorrente, integrante do objecto do presente recurso jurisdicional, reconduz-se à questão de saber a decisão recorrida fez correcto julgamento ao considerar que a falta de notificação, ao credor reclamante com garantia real, do despacho que determinou a venda do bem imóvel penhorado na execução fiscal mediante negociação particular, integra uma nulidade processual susceptível de provocar a anulação dessa venda.

Com efeito, a decisão recorrida julgou procedente o incidente de anulação da venda suscitado pelo credor com garantia real sobre o imóvel penhorado na execução fiscal, ora Recorrido, com base no facto de este credor, depois de ter sido citado para reclamar o seu crédito e notificado de que a venda iria ter lugar mediante propostas em carta fechada, não foi ulteriormente notificado dos demais termos do processo executivo, particularmente do despacho que determinou que o imóvel fosse vendido mediante negociação particular, só vindo a ter conhecimento da venda quando, posteriormente à sua realização, foi notificado para impugnar os créditos reclamados.

Nesse pressuposto, e acolhendo a doutrina vertida no acórdão proferido por esta Secção do STA em 22/04/2009, no recurso n.º 0146/09, julgou-se na decisão recorrida que a norma contida no art. 886.º-A do CPC tem aplicação supletiva no processo de execução fiscal, pelo que «o credor com garantia real tem de ser notificado, nomeadamente, do despacho que determina a venda por negociação particular e o preço mínimo por que ela deve ser realizada», constituindo a omissão dessa notificação uma nulidade processual que justifica a anulação da venda nos termos dos artigos 201.º, n.º 1, e 909.º, n.º 1, alínea c), do CPC, aplicáveis por força do disposto na alínea c) do n.º 1 do artigo 257.º do CPPT.E porque «o Autor jamais foi notificado pessoalmente da modalidade da venda mediante negociação particular e do valor final oferecido pelo prédio e pelo qual acabaria por ser vendido, (...), estamos perante uma nulidade susceptível de afectar o acto da venda e que acarreta a sua anulação nos termos do disposto nos artigos 201.º, n.º 1 e 909.º, n.º 1, alínea c), do CPC e do art.257.º, n.º 1, alínea c), do CPPT e dos actos posteriores ao acto de venda mediante propostas em carta fechada no âmbito do processo de execução fiscal. Pelo exposto, procede a presente acção.».

A Fazenda Pública insurge-se contra esta decisão, não porque discorde da julgada falta de notificação ao credor reclamante – que ali foi considerada como provada e que não é minimamente questionada neste recurso – mas porque sustenta a posição jurisprudencial acolhida no acórdão proferido por esta Secção do STA em 28/03/2007, no recurso n.º 026/07, onde se julgou que não são subsidiariamente aplicáveis ao processo de execução fiscal as normas do Código de Processo Civil relativas à notificação da decisão sobre a venda ao credor com garantia sobre os bens a vender – art. 886.º-A, n.º 4 – e à audição do credor com garantia real sobre o comprador e o preço de venda por negociação particular – art. 904.º, alínea a).

Razão por que defende, em primeiro lugar, que a omissão da notificação do ora Recorrido não constitui nulidade com os efeitos determinados na sentença e, por outro lado, que nunca poderia ter sido anulada a venda em face do disposto no art. 864.º n.º 10 do CPC, dado que o exequente não foi o seu exclusivo beneficiário.

Vejamos.

Efectivamente, o ora Recorrido é um credor com garantia real sobre o imóvel penhorado e vendido no âmbito da execução fiscal n.º 1759200501004018 e apensos, tendo sido oportunamente citado nos termos do artigo 239.º do CPPT para reclamar o seu crédito. Contudo, não foi posteriormente notificado do despacho que determinou a alteração da modalidade de venda e o preço mínimo para ela fixado.

Donde decorre, desde logo, que tendo este credor sido citado para a execução, não há que chamar à colação a norma invocada pela Recorrente, contida no n.º 10 do art. 864.º do CPC, que estabelece que a falta de citação das pessoas nele referidas (entre as quais figura o credor titular de direito real de garantia) «tem o mesmo efeito que a falta de citação do réu, mas não importa a anulação das vendas (...) das quais o exequente não haja sido exclusivo beneficiário, ficando salvo à pessoa que devia ter sido citada o direito de ser indemnizada, pelo exequente ou outro credor pago em vez dela, segundo as regras do enriquecimento sem causa, sem prejuízo da responsabilidade civil, nos termos gerais, da pessoa a quem seja imputável a falta de citação».

A omissão que foi invocada e que conduziu à procedência do pedido traduziu-se, não na falta de citação para a execução do credor com garantia real sobre o bem a vender, mas na falta de notificação da decisão que determinou e fixou a modalidade da venda e o preço que para ela foi fixado, pelo que se torna irrelevante saber se o exequente foi ou não o seu exclusivo beneficiário.

Recorde-se que o mesmo não acontecia no âmbito do regime do Código de Processo Tributário, em que a venda era efectuada antes da reclamação de créditos, pelo que os credores com garantia real ainda não detinham, à data da venda, a qualidade de reclamantes de créditos para quaisquer efeitos, nomeadamente para os previstos no art. 886.º-A do CPC, e que, por isso, não tinham de ser notificados do despacho que ordenava a venda. Essa era, aliás, a razão pela qual a jurisprudência vinha defendendo que o credor com garantia real não dispunha de legitimidade para pedir a anulação da venda executiva com o fundamento na nulidade por omissão da notificação prevista no n.º 4 do art. 886.º-A do CPC, e que só podia invocar, por analogia, a omissão do preceituado no n.º 3 do art. 864.º do CPC (falta de

citação dos credores com garantia real para a execução), nulidade que só importava, porém, a anulação da venda se o exequente tivesse sido o seu exclusivo beneficiário <sup>(1)</sup>.

Assim, a questão colocada no presente recurso prende-se com a aplicabilidade ao processo de execução fiscal da norma contida no art. 886.º-A do CPC, tendo em conta que o pedido de anulação da venda se fundou na previsão do art. 909.º, n.º 1, alínea c), do CPC, no qual se determina que a venda fica sem efeito «*se for anulado o acto da venda, nos termos do artigo 201.º*», e na previsão deste art. 201.º, que prevê o regime das nulidades processuais não especialmente reguladas, estabelecendo que «*a prática de um acto que a lei não admita, bem como a omissão de um acto ou de uma formalidade que a lei prescreva, só produzem nulidade quando a lei o declare ou quando a irregularidade cometida possa influir no exame ou na decisão da causa*».

No caso em apreço, quando foi proferido o despacho determinativo da venda a Recorrida já detinha, como vimos, o estatuto de credora reclamante para todos os efeitos legais, mas não foi notificada do despacho que determinou que a venda fosse feita por negociação particular e do preço que para ela foi fixado pelo órgão da execução fiscal, em clara violação do disposto no n.º 4 do art. 886.º-A do CPC, que obriga, além do mais, à notificação da modalidade de venda escolhida e do valor base dos bens a vender.

Embora no passado a jurisprudência desta Secção do STA se tenha dividido quanto à aplicabilidade desse preceito do Código de Processo Civil ao processo de execução fiscal <sup>(2)</sup>, podemos afirmar que ela se encontra actualmente consolidada no sentido de que a melhor interpretação da lei é a que responde afirmativamente à questão, isto é, que o art. 886.º-A do CPC é subsidiariamente aplicável ao processo de execução fiscal, como se pode ver pela leitura dos seguintes acórdãos:

- de 30 de Abril de 2008, proferido no processo n.º 117/07
- de 14 de Julho de 2008, proferido no processo n.º 222/08
- de 2 de Abril de 2009, proferido no processo n.º 805/08,
- de 22 de Abril de 2009, proferido no processo n.º 146/09
- de 8 de Julho de 2009, proferido no processo n.º 431/09
- de 7 de Julho de 2010, proferido no processo n.º 188/10,
- de 3 de Novembro de 2010, proferido no processo n.º 244/10
- de 22 de Junho de 2011, proferido no processo n.º 353/11.
- de 20 de Junho de 2012, proferido no processo n.º 161/12
- de 5 de Julho de 2012, proferido no processo n.º 180/12.

Aliás, em favor desta posição jurisprudencial, recorde-se que o Tribunal Constitucional julgou inconstitucional, por violação do disposto no art. 2º da CRP (princípio do Estado de direito), a norma que resulta das disposições conjugadas da alínea e) do n.º 1 do art. 2º e n.º 3 do artigo 252º do CPPT e dos artigos 201º, 904º e alínea c), do n.º 1, do art. 909º do CPC, quando interpretada “*no sentido de dispensar a audição dos credores providos com garantia real nas fases de venda ordenada pelos Serviços de Finanças e, fundamentalmente, quando é ordenada a venda por negociação particular e feita a adjudicação consequente*” – acórdão n.º 166/2010, de 28 de Abril de 2010.

Deste modo, e como a presente Relatora teve já oportunidade de expressar no acórdão proferido em 3 de Novembro de 2010, no proc. n.º 244/2010, o artigo 249º do CPPT ao estabelecer que uma vez determinada a venda se procederá “*... à respectiva publicitação, mediante editais, anúncios e divulgação através da Internet*”, não visa eliminar a notificação às partes ou intervenientes processuais da decisão sobre a venda proferida no âmbito do processo judicial de execução fiscal, até porque essa notificação se imporia por força do princípio, vigente para os processos de natureza judicial, da obrigatoriedade de notificação às partes de todos os despachos que lhes possam causar prejuízo, e que constitui, aliás, um corolário da proibição da indefesa ínsita no direito à tutela jurisdicional efectiva contida no artigo 20º da CRP.

O objectivo do preceito é dar a mais ampla publicidade à venda no processo de execução fiscal, obrigando a uma maior divulgação relativamente à execução comum, tendo em conta o facto de estar em causa a cobrança de receitas tributárias que visam a satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas (art. 5º, n.º 1, da LGT), de forma a obter o maior e melhor preço possível, não se pretendendo, com isso, excluir o cumprimento dos deveres legais de notificação pessoal às partes impostas pela legislação processual civil.

E como também se deixou frisado no acórdão proferido por esta Secção em 14 de Julho de 2008, no proc. n.º 222/08, cuja fundamentação sufragamos, essa necessidade de notificação às partes de todos os despachos que lhes possam causar prejuízo está expressamente prevista no artigo 229.º do CPC, segundo o qual devem ser notificados, sem necessidade de ordem expressa, as sentenças e os despachos que a lei mande notificar e todos os que possam causar prejuízo às partes, cumprindo ainda à secretaria notificar oficiosamente as partes quando, por virtude da disposição legal, possam responder a requerimentos, oferecer provas ou, de um modo geral, exercer algum direito processual que não dependa de prazo a fixar pelo juiz nem de prévia citação.

Por outro lado, é compreensível essa necessidade de notificação à luz do princípio da boa fé e da cooperação consagrado nos artigos 226.º e 226.º-A do CPC, que impõe que as partes tenham conheci-



mento de todos os actos que os possam prejudicar, a fim de poderem providenciar pela defesa dos seus interesses, em sintonia com a imposição constitucional de notificação dos actos administrativos estabelecida no n.º 3 do artigo 268.º da CRP que, pelas mesmas razões, será aplicável a actos praticados em processos judiciais em que vigora um princípio geral de proibição da indefesa (artigo 20.º, n.º 1, da CRP).

Como se deixou dito naquele aresto, mesmo nos casos em que a escolha da modalidade de venda é vinculada, «pode haver uma decisão errada do órgão da execução fiscal na sua determinação<sup>(3)</sup>, pelo que aos interessados que podem ser afectados pela decisão tem de ser reconhecida a possibilidade de controlarem o decidido e impugnarem a decisão, se dela discordarem. Assim, em face dessa potencial lesividade da decisão prevista sobre a modalidade de venda, valor base dos bens a vender e eventual formação de lotes, não poderá deixar de admitir-se a possibilidade de ela ser impugnada através de reclamação, nos termos dos arts. 95.º, n.ºs 1 e 2, alínea j), da LGT e 276.º do CPPT, em consonância com a imposição constitucional da impugnabilidade de todos os actos lesivos, que resulta do n.º 4 do art. 268.º da CRP. (...)

As especialidades que caracterizam o processo de execução fiscal em relação ao processo de execução comum são justificadas pela maior celeridade que se quer imprimir àquele, mas a efectivação das notificações previstas no art. 886.º-A, n.º 4, do CPC não implica qualquer atraso na tramitação do processo. Na verdade, as notificações às partes são efectuadas por correio, pelo que se trata de um acto instantâneo que não impõe qualquer paragem do processo de execução fiscal, pelo que não vale como fundamento do seu afastamento a preocupação legislativa em inculcar celeridade ao processo de execução fiscal.»

E como também salienta JORGE LOPES DE SOUSA<sup>(4)</sup>, «... é certo que a maior celeridade que se pretende para o processo de execução fiscal, relativamente ao processo de execução comum, pode justificar que se suprimam diligências, mas este objectivo não pode, sob pena de inconstitucionalidade, ser conseguido à custa dos direitos dos cidadãos constitucionalmente protegidos, como é o caso da defesa em processos judiciais de direitos e interesses legalmente protegidos e o direito de participação nas decisões que lhes digam respeito, garantidos pelos arts. 20.º, n.º 1, e 267.º, n.º 5, da CRP e concretizado, nos processos judiciais (categoria em que se engloba o processo de execução fiscal, em face do disposto no art. 103.º, n.º 1, da LGT), no art. 3.º, n.º 2, do CPC, em que se estabelece que «o juiz deve observar e fazer cumprir, ao longo de todo o processo, o princípio do contraditório, não lhe sendo lícito, salvo caso de manifesta desnecessidade, decidir questões de direito ou de facto, mesmo que de conhecimento officioso, sem que as partes tenham tido a possibilidade de sobre elas se pronunciarem. Haverá manifesta desnecessidade em ouvir a parte contrária quando não seja aceitável séria controvérsia sobre as questões a apreciar por parte de quem possua os conhecimentos jurídicos exigíveis para intervenção em processos judiciais. No caso da opção não vinculada por uma modalidade de venda, não se está perante uma situação que, na perspectiva legislativa, se possa qualificar como sendo de manifesta desnecessidade de audição dos interessados, como resulta patentemente do facto de o art. 886.º-A, n.º 1 do CPC, a impor.

Por isso, nestas situações, justifica-se a audição prévia do exequente (se não for representado pelo órgão da execução fiscal), o executado e os credores com garantia sobre os bens a vender, nos termos previstos naquele art. 886.º-A, n.º 1, do CPC».

Concluimos, assim, que a garantia constitucional de tutela jurisdicional efectiva contida no art. 20.º da CRP e o princípio da boa-fé e da cooperação entre os intervenientes processuais justificam plenamente que valha também para o processo fiscal o dever de notificação existente nas execuções comuns, constituindo a aplicação subsidiária da norma do artigo 886.º-A, n.º 4, do CPC [expressamente prevista na alínea e) do art. 2.º do CPPT] a forma de assegurar a compatibilidade constitucional do processo de execução fiscal.

Em face do exposto, é de concluir que o art. 886º-A, n.º 4, do CPC é subsidiariamente aplicável ao processo de execução fiscal na parte em que impõe a notificação aos credores com garantia real do despacho que determina a modalidade de venda, fixa o valor base dos bens a vender (e eventual formação de lotes) e designa dia para a abertura de propostas em carta fechada, no caso de ser esta a modalidade de venda adoptada. Também no que se refere à fixação do valor base da venda, o STA afirmou a aplicabilidade do art. 886º-A, n.º 4, do CPC ao processo de execução fiscal, no acórdão de 12/9/2007, proc. n.º 699/07.

Devendo o credor com garantia real ser notificado do despacho determinativo da venda por negociação particular e do preço mínimo fixado, e não o tendo sido no caso vertente, torna-se inquestionável que foi omitida uma formalidade prescrita na lei, sendo que essa omissão só constitui nulidade se puder influir no exame ou na decisão da causa, nos termos do disposto no art. 201º do CPC).

Por outro lado, quanto à argumentação da Recorrente no sentido de que não pode ser anulada a venda dado o disposto no art. 864º n.º 10 do CPC, já que o exequente não foi o seu exclusivo beneficiário, sufragamos a posição firmada no acórdão de 22 de Abril de 2009, no proc. n.º 146/09, e reiterado no acórdão de 3 de Novembro de 2010, no proc. n.º 244/2010, segundo a qual o disposto na predita norma – onde se estipula que a falta das citações prescritas tem o mesmo efeito que a falta de citação do réu mas não importa a anulação das vendas das quais o exequente não haja sido exclusivo beneficiário – não tem aplicação à situação vertente, na medida em que «esta disposição legal tem a ver com

*a estabilidade das relações jurídicas, impedindo assim que uma venda, efectuada por exemplo anos atrás, venha ser anulada por falta de citação de algum dos interessados, que não o próprio executado (vide art. 909º, n.º 1, b) do CPC). Ao passo que a situação que analisamos tem a ver com uma nulidade processual, a arguir em prazo curto. O que é coisa diferente.»*

Resta então agora averiguar se as irregularidades ocorridas nos autos são de molde a determinar a anulação da venda, tal como decidido pela sentença recorrida.

A anulação da venda nos termos deste art. 201º do CPC depende, quer da ocorrência, relativamente ao acto de venda ou aos actos preparatórios a ela respeitantes, de qualquer omissão de acto ou formalidade prescrita na lei, quer da circunstância de a irregularidade verificada poder ter influência na venda (n.ºs. 1 e 2 do artigo referido). Ou seja, a regra, relativamente à prática de acto não admitido ou à omissão de acto ou formalidade prescrita, é a de que, se a lei não referir expressamente como consequência a invalidade do acto, o vício do acto processual só deve produzir nulidade quando dele resulte prejuízo para a relação jurídica contenciosa.

Deste modo, e como já ensinava ALBERTO DOS REIS <sup>(5)</sup>, é ao Tribunal que compete, no seu prudente arbítrio, decretar ou não a nulidade, conforme entenda que a irregularidade cometida pode ou não exercer influência no exame ou na decisão da causa, pois que *“os actos de processo têm uma finalidade inegável: assegurar a justa decisão da causa; e como a decisão não pode ser conscienciosa e justa se a causa não estiver convenientemente instruída e discutida, segue-se que o fim geral que se tem em vista com a regulação e organização dos actos de processo está satisfeito se as diligências, actos e formalidades que se praticarem garantem a instrução, a discussão e o julgamento regular do pleito; Pelo contrário, o referido fim mostrar-se-á prejudicado se se praticarem ou omitirem actos ou deixarem de observar-se formalidades que comprometem o conhecimento regular da causa e, portanto, a instrução, a discussão ou o julgamento dela”*. É neste sentido que deve entender-se o passo *“quando a irregularidade cometida possa influir no exame ou na decisão da causa”*.

Pelo que, o princípio da redução de nulidade à mera irregularidade, sem consequências, só acontece quando o acto haja atingido o seu fim, e só caso a caso e segundo a prudência e a ponderação dos juizes, pode resolver-se a questão de saber se o acto atingiu o seu fim. E, deste modo, a anulação da venda deve ser decretada se, no circunstancialismo em que ocorreram as irregularidades, puder afirmar-se a sua susceptibilidade para influenciar a venda.

Ora, no caso vertente, a falta de notificação do referido despacho inviabilizou a intervenção do credor com garantia real sobre o imóvel na fase da venda deste bem, o que nos permite precisar que a omissão dessa notificação não constitui uma mera irregularidade, sem consequências, na medida em que esse acto não atingiu o seu fim: assegurar a participação da reclamante credora na fase da venda e proteger os seus interesses, proporcionando-lhe quer o acompanhamento do desenvolvimento processual normal, quer a realização de diligências no sentido de alcançar a melhor proposta possível de venda e evitar ou minimizar a degradação do respectivo preço, garantindo que a venda se realize pelo preço mais alto possível.

Não fora a referida omissão e a venda poderia ter sido efectuada a diferente pessoa, por valor superior. Pelo que não se pode afastar a possibilidade de a omissão da referida notificação poder ter influenciado o resultado e o valor da venda.

É, pois, axiomático que a irregularidade cometida constitui uma nulidade nos termos do artigo 201.º, n.º 1º, do CPC, que importa não só a nulidade do acto da venda em si como dos actos subsequentes que dele dependam absolutamente.

Pelo que se impõe manter a sentença recorrida e negar provimento ao recurso.

**4.** Termos em que acordam os Juizes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso e manter a decisão recorrida.

Custas pela Recorrente.

Lisboa, 23 de Janeiro de 2013. — *Dulce Manuel Neto* (relatora) — *Isabel Marques da Silva* — *Lino Ribeiro*.

<sup>(1)</sup> Cfr. os acórdãos do STA proferidos em 24/04/90, no Rec. n.º 12139, em 1/03/98, no Rec. n.º 23323 e em 4/12/2002, no Rec. n.º 0882/02. E os acórdãos do TCAS proferidos em 18/10/05, no Rec. n.º 00715/05 e em 11/07/06, no Rec. n.º 01073/06.

<sup>(2)</sup> Enquanto nos acórdãos proferidos em 30/04/2008, 14/07/2008, 2/04/2009, 22/04/2009, 8/07/2009, 7/07/2010 (nos proc. n.º 117/08, 222/08, 805/08, 146/09, 431/09, 188/10, respectivamente) se entendeu que era aplicável o disposto no artigo 886º-A do CPC ao processo de execução fiscal, impondo-se, assim, a notificação ao credor reclamante dos aludidos despachos, já nos acórdãos proferidos em 17/12/2003, 28/03/2007, 28/11/2007 e 4/11/2009 (nos proc. n.º 1951/03, 26/07, 662/07 e 686/09, respectivamente) entendeu-se não haver lugar àquela aplicação supletiva.

<sup>(3)</sup> Por exemplo, optar pela venda por negociação particular, com fundamento em urgência, quando ela não exista, ou optar pela venda por propostas em carta fechada em situação em que, por haver urgência, deveria ser ordenada a venda por negociação particular.

<sup>(4)</sup> No “Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado”, Áreas Editora, 6.ª Edição, vol. IV, págs. 111/112.

<sup>(5)</sup> In “Comentário ao Código de Processo Civil”, vol II, pág. 486.

**Acórdão de 23 de Janeiro de 2013.****Assunto:**

*Sistema de incentivos. Prescrição. Início do prazo. Incentivos financeiros.*

**Sumário:**

- I — A concessão dos incentivos financeiros previstos no DL 194/90, de 19 de Junho, ficava condicionada à realização dos objectivos constantes do projecto de investimento, dentro dos correspondentes prazos, bem como à observância das demais condições eventualmente constantes da decisão que os concedia.*
- II — E só o não cumprimento de tais objectivos e condições implicava a declaração da caducidade dos incentivos atribuídos, com a consequente obrigação de restituição das importâncias correspondentes aos benefícios recebidos.*
- III — O facto que gera esta obrigação é a constatação do não cumprimento dos objectivos e condições a que ficou subordinada a concessão dos incentivos, operada através de despacho do Ministro das Finanças que declare a caducidade dos incentivos concedidos, com a consequente revogação do despacho que os concedeu.*
- IV — É a partir deste facto, pois, que se conta o prazo de prescrição de vinte anos das quantias indevidamente recebidas, correspondentes a esses benefícios (artigos 306.º, n.º 1 e 309.º do CC).*

Processo n.º 807/12-30.

Recorrente: A....., SA

Recorrido: Fazenda Pública.

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

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

**1 – RELATÓRIO**

A....., SA., pessoa colectiva n.º ....., com sede na Rua ....., n.º ....., Vila Nova de Gaia, deduziu oposição à execução fiscal n.º 3964200701096222, relativo a dívidas emergentes da caducidade de incentivos financeiros concedidos ao abrigo do DL n.º 194/80, de 19/06, no montante de €136.849,49.

Por sentença de 31 de Janeiro de 2012, o TAF do Porto julgou a oposição improcedente por não provada. Reagiu a recorrente, interpondo o presente recurso, cujas alegações integram as seguintes conclusões:

- i) A douta sentença de que ora se recorre não pode manter-se.
- ii) A 7 de Novembro de 2007, a Recorrente foi citada para o processo de execução fiscal com o n.º 3694200701096222 por dívidas relativas a subsídios concedidos no âmbito do Sistema Integrado de Incentivos ao Investimento previsto no Decreto-Lei n.º 194/80, de 19/06.
- iii) A dívida em causa encontra-se prescrita, senão vejamos.
- iv) Por requerimento apresentado em 27 de Março de 1981, a Recorrente solicitou a concessão dos incentivos previstos nos artigos 12.º e 13.º do Decreto-Lei n.º 194/80, de 19 de Junho.
- v) Complementarmente, por Despacho da Secretaria de Estado do Planeamento, com data de 11 de Setembro de 1981, com base nos efeitos previstos para o projecto de investimento, foi este deferido e enquadrado na classe “C” de incentivos fiscais, tendo-lhe sido fixada a taxa de bonificação financeira no valor inicial de 8,806%.
- vi) Posteriormente, em 21 de Maio de 1986, foi publicada a Portaria n.º 229/86, de 21 de Maio, que vem dispor sobre a fase de comprovação da realização dos investimentos.
- vii) Ora, com base na referida Portaria, a Recorrente apresentou, em 20 de Novembro de 1986, os modelos de comprovação de investimentos devidamente preenchidos, e expôs ao Senhor Ministro das Finanças as razões porque não atingiu os valores mínimos propostos no SIII.
- viii) A 6 de Agosto de 1996, a Recorrente foi notificada, mediante Despacho do Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais do cancelamento dos benefícios concedidos.
- ix) A Recorrente interpôs recurso contencioso de anulação de tal despacho, que veio a ser deferido.
- x) Subsequentemente, a 18 de Junho de 2001, foi proferido, pelo Senhor Ministro das Finanças, despacho a determinar a caducidade dos incentivos concedidos.

xi) Apenas em 7 de Novembro de 2007, a ora Recorrente foi citada como executada por alegada existência de dívidas emergentes da caducidade dos incentivos financeiros concedidos ao abrigo do Decreto-Lei n.º 194/80, de 19 de Junho.

xii) Em 7 de Dezembro de 2007, a ora Recorrente apresentou oposição à execução, com fundamento na prescrição.

xiii) Por sentença proferida em 31 de Janeiro de 2012, a Meritíssima Juíza “*a quo*” julgou a oposição improcedente, por não provada,

xiv) Por considerar que a declaração de caducidade dos incentivos foi proferida, por Despacho do Ministro das Finanças, em 10 de Junho 2001, pelo que é a partir dessa data que o prazo de prescrição começa a ser contado,

xv) o que faz com que o mesmo se esgote apenas em 2021.

xvi) A dita Sentença de que ora se recorre viola o disposto nos artigos 300.º, 306.º e 309.º do Código Civil.

xvii) Termos em que, salvo o devido respeito que nos merecem as opiniões e a ciência jurídica da Meritíssima Juíza “*a quo*”, entendemos que a Doute sentença, objecto do presente recurso, não pode manter-se.

xviii) Na verdade, a decisão ora recorrida não consubstancia a justa e rigorosa interpretação e aplicação das normas legais e dos princípios jurídicos competentes, afigurando-se como injusta e não rigorosa.

xix) De facto, a dívida em causa no presente processo de execução fiscal encontra-se prescrita.

xx) Nos termos do n.º 1 do artigo 306.º do Código Civil, “*o prazo de prescrição começa a correr quando o direito puder ser exercido*”.

xxi) Sendo este regime de prescrição imperativo.

xxii) Conforme ficou demonstrado, a Administração Fiscal podia ter exercido o seu direito de exigir a restituição das importâncias correspondentes aos benefícios financeiros já recebidos a partir do momento em que comprovou que a Recorrente não preencheu os condicionalismos legais necessários à manutenção dos incentivos concedidos.

xxiii) Assim sendo, o prazo de prescrição começou a correr em 20 de Novembro de 1986, data em que a Recorrente apresentou os modelos de comprovação de investimentos e expôs ao Senhor Ministro das Finanças as razões porque não atingiu os valores mínimos propostos no SIII.

xxiv) Admitir que o prazo de prescrição começou a contar em 2001, por ter sido nessa data proferida a declaração de caducidade dos incentivos, seria admitir que a Administração Tributária, neste caso, o credor, tivesse disponibilidade sobre o prazo de prescrição.

xxv) O que não pode de modo algum aceitar-se, até porque resultariam inelutavelmente postergados os princípios da certeza e da segurança jurídica, que o instituto da prescrição visa tutelar.

xxvi) Na esteira da jurisprudência fixada pelo STA em Acórdão de 23 de Junho de 2004, Processo n.º 380/04, verifica-se que «*à prescrição das dívidas inerentes aos incentivos financeiros a que se refere o artigo 13.º do DL 194/80, de 19-7, é aplicável o prazo de 20 anos a que se refere o artigo 309.º do C. Civil*».

xxvii) Deste modo, (i) sendo o prazo de prescrição aplicável de 20 anos, (ii) tendo o mesmo começado a correr em 20 de Novembro de 1986 e (iii) não se tendo verificado qualquer situação de suspensão ou interrupção da prescrição, constata-se que o direito da Administração Fiscal de exigir a restituição das importâncias correspondentes aos benefícios financeiros concedidos prescreveu em 20 de Novembro de 2006, ou seja, cerca de 1 (um) ano antes da citação para o processo executivo.

Termos em Que a doute sentença recorrida não deverá manter-se.

Assim se fará, como sempre, inteira **J U S T I Ç A !**

Não houve contra-alegações.

O EMMP pronunciou-se emitindo o seguinte parecer:

Conforme conclusões apresentadas pela recorrente A. . . . ., SA., coloca-se a questão de determinar se, quanto às dívidas relativas a subsídios concedidos no âmbito do Sistema Integrado de Incentivos ao Investimento previsto no Dec.-Lei n.º 194/80, de 19/6, da C.G.D. ocorreu a prescrição à data em que ocorreu a citação no respectivo processo de execução fiscal a 7-11-07.

Accepta-se que prazo o geral de 20 anos.

Põe-se em causa que o mesmo seja de contar desde o despacho ministerial a declarar os mesmos caducados.

Contudo, quer parecer que bem se decidiu ao se ter entendido que a Prescrição não ocorreu.

Tal é de entender conforme decidido foi desde 10/6/01.

Entendeu-se ser de fazer aplicação do art. 306.º n.º 1 do C. Civil, por referência à data em que no caso foi proferido o dito despacho.

É de concordar com tal entendimento, pois tal despacho corresponde a uma condição sem a qual os efeitos futuros da referida concessão de subsídios não se podiam produzir e porque o mesmo torna aquela resolutive — art. 270.º do C. Civil e art. 41.º n.ºs 1 e 3 do referido Dec. - Lei n.º 194/80.

Tal o que é entendimento dominante da jurisprudência do S.T.A. de que se transcreve acórdão na sentença recorrida, e de cujas razões não se vê que seja de divergir.

Cita a recorrente o acórdão do S.T.A. de 23/6/04 proferido no proc. n.º 380/04 em abono da tese que defende, de ser de contar o prazo desde 20-11-86, data em que apresentou os modelos de comprovação de investimento e expôs ao Sr. Ministro das Finanças as razões porque não atingiu os valores mínimos propostos no SIII o acórdão do S.T.A. de 23/6/04 proferido no proc. n.º 380/04.

No entanto, no mesmo se julgou que “a obrigação exequenda cuja constituição não é questionada pelo recorrente nasceu apenas, pelo menos, desde a notificação para restituição da importância correspondente ao benefício financeiro recebido, acrescido dos respectivos juros (art. 43º n.º 3 alínea a) DL n.º 194/80, 19 de Junho”.

E tal notificação, sendo posterior ao referido despacho, não corresponde ao manifestamente ao que se defende.

Concluindo, parece que, não sendo de acolher a interpretação que se defende no recurso interposto, a qual não tem sustentação no acórdão do S.T.A. que se cita, o recurso é de improceder.

## 2 – FUNDAMENTAÇÃO

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

a) A oponente resultou da transformação jurídica da empresa “B....., Lda.”, conforme escritura realizada em 29/12/1987 (cf. doc. de fls. 16 a 39 dos autos).

b) Por requerimento datado de 27/03/1981, a oponente solicitou a concessão de incentivos ao abrigo do disposto no art. 12º e 13º do DL 194/80, de 19 de Junho, diploma que regula o Sistema Integrado de Incentivos ao Investimento (SIII), os quais vieram a ser concedidos 11/09/1981 (cf. doc. de fls. 56 a 58 dos autos).

c) Em Abril de 1981, o Banco de ..... concedeu à oponente um empréstimo a longo prazo no montante de 66.000.000\$00 (€329.206,61), cuja utilização decorreria de Maio de 1981 a Maio de 1982 (cf. doc. de fls. 46 a 55 dos autos)

d) Em Novembro de 1986, a oponente apresentou os modelos de comprovação de investimentos devidamente preenchidos, e expôs ao Sr. Ministro das Finanças as razões pelas quais não atingiu os valores mínimos propostos no SIII (cf. doc. de fls. 59 a 72 dos autos).

e) Em 06/08/1996, a oponente foi notificada do Despacho proferido pelo Sr. Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, cancelando todos os incentivos que haviam sido concedidos em 11/09/1981 (cf. doc. de fls. 75 dos autos).

f) A oponente interpôs recurso contencioso de anulação do despacho referido em e), o qual veio a ser deferido (cf. doc. de fls. 76 a 89 dos autos).

g) Em 10/06/2001, o Sr. Ministro das Finanças proferiu despacho a determinar a caducidade dos incentivos concedidos em 11/09/1981, com o seguinte teor “*Nos termos dos n.s 1 a 4 do art. 43º do decreto-lei n.º 194/80, de 19 de Junho, conjugado com o n.º 1 do artigo 2º do Decreto-lei nº210/95, de 17 de Agosto, com as alterações introduzidas pelo Decreto-lei 246/96, de 21 de Dezembro, determino a caducidade dos incentivos fiscais e financeiros provisoriamente concedidos à empresa, dado se ter obtido uma pontuação final dos projectos de investimento igual a 2, 957 inferior, portanto ao limiar mínimo previsto no nº3 do artigo 8º do Decreto-lei n.º 194/80. A pontuação. (...)*” (cf. doc. de fls. 91 dos autos).

h) Contra a oponente foi instaurada em 06/11/2007, no Serviço de Finanças de Vila Nova de Gaia — 4, o processo de execução fiscal n.º 3964200701096222, relativo a dívidas no montante de €130.369,01, provenientes do Ministério das Finanças e Administração Pública e das bonificações concedidas (cf. doc. de fls. 131 a 152 dos autos).

## 3 – DO DIREITO

A meritíssima juíza do TAF do Porto, julgou a oposição improcedente por entender que (destacam-se apenas os trechos mais significativos e que interessam ao presente recurso):

“A....., SA., pessoa colectiva n.º ....., com sede na Rua ....., n.º ....., Vila Nova de Gaia, deduziu a presente oposição à execução fiscal n.º 3964200701096222, relativo a dívidas emergentes da caducidade de incentivos financeiros concedidos ao abrigo do DL n.º 194/80, de 19/06, no montante de €136.849,49.

Para o efeito alegou que por requerimento datado de 27/03/1981, solicitou a concessão de incentivos previstos nos artigos 12º e 13º do DL 194/80, de 19/06, o que lhe veio a ser concedido em 11/09/1981.

Por despacho de 06/08/1996, foi notificada do cancelamento de todos os incentivos fiscais que haviam sido concedidos por despacho de 11/09/1981.

Interpôs recurso contencioso de anulação de tal despacho, o qual veio a ser considerado procedente.

Posteriormente, o Sr. Ministro das Finanças, por despacho de 18/06/2001, determinou a caducidade dos incentivos concedidos por despacho de 11/09/1981.

Interpôs, novamente, recurso contencioso que veio a ser indeferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul, pronunciando-se, aquele Tribunal, no sentido da AT dever declarar a obrigação tributária prescrita.

Em 07/11/2007, foi citada como executada, por alegada existência de dívidas emergentes da caducidade de incentivos financeiros, que considera que se encontram prescritos atento o decurso do prazo de 20 anos para esse efeito.

Concluiu pedindo a procedência da oposição com a consequente declaração de prescrição da dívida exequenda.

Admitida a oposição, a Fazenda Pública foi notificada para contestar, querendo, o que veio a fazer a fls. 107 e ss. dos autos, ali defendendo a improcedência da oposição.

(...)

#### (...) 4-OS FACTOS E O DIREITO

Assente que se mostra a factualidade com interesse para a decisão da causa cumpre, agora, efectuar a sua subsunção jurídica.

Em causa estão as dívidas relativas a subsídios concedidos ao abrigo do SIII (Sistema Integrado de Incentivos ao Investimento) previstos no DL 194/80, de 19 de Junho, no montante de €136.349,48.

Para o efeito a oponente invoca a prescrição da dívida exequenda.

Vejamos.

Acerca desta questão já se pronunciou, por várias vezes, o Supremo Tribunal Administrativo, sendo clarificador o AC. do STA de 25/03/2009, processo 0918/08, o qual, com a devida vénia, sufragamos e que refere:

*“A dívida exequenda, refere-se a incentivos financeiros concedidos à ora oponente ao abrigo do DL 194/80, de 19 de Junho, que criou o chamado Sistema Integrado de Incentivos ao Investimento (SIII).*

*A concessão dos incentivos previstos neste diploma ficava condicionada à realização dos objectivos constantes do projecto de investimento, dentro dos correspondentes prazos, bem como à observância das demais condições eventualmente constantes da decisão que os concedia.*

*O não cumprimento desses objectivos e condições implicava, nos termos do n.º 3 do artigo 43.º do citado DL, além da caducidade de todos os benefícios concedidos à empresa promotora, a obrigação de, no prazo de trinta dias a contar da respectiva condição, restituir as importâncias correspondentes aos benefícios financeiros já recebidos, acrescidas de juros calculados à taxa aplicável a operações activas de prazo correspondente. A caducidade destes incentivos financeiros era declarada por despacho do Ministro das Finanças e do Plano, de acordo com o disposto no n.º 4 do artigo 43.º do DL 194/80, de 19/6.*

*A concessão de tais benefícios ficava, assim, sujeita a uma condição resolutiva (artigo 270.º do CC), isto é, a um evento futuro e incerto, sendo que tais benefícios só se consolidavam na esfera jurídica do beneficiário a partir do momento em que se verificassem as condições e objectivos esperados do investimento realizado. E só o não cumprimento destes implicava a declaração da caducidade dos incentivos atribuídos, com a consequente obrigação de restituição das importâncias correspondentes aos benefícios recebidos. Ou seja, nos termos do regime definido no aludido artigo 43.º do DL 194/80, de 19/6, criam-se, como contrapartida da concessão dos benefícios, obrigações autónomas de pagamento de quantias, subordinadas à condição resolutiva que impende sobre a concessão de incentivos de «não cumprimento dos objectivos e condições». No caso de incentivos financeiros, a obrigação que é contrapartida da concessão consiste na restituição das quantias recebidas.*

*A fonte desta obrigação não é o despacho de concessão dos benefícios financeiros mas sim o facto de não serem cumpridos os objectivos e as condições a que estava subordinada a concessão de incentivos.*

*Tal obrigação só se constitui, pois, pelo facto de não serem cumpridos tais objectivos e condições a que estava subordinada a concessão de incentivos, e tal incumprimento há-de resultar da declaração de caducidade dos incentivos efectuada por despacho do Ministro das Finanças.*

*Por isso, o direito a exigir a restituição de tais quantias só a partir daí pode ser exercido.*

*Ora, se o prazo de prescrição, por força do que dispõe o n.º 1 do artigo 306.º do CC, começa a correr assim que o direito puder ser exercido, no caso em apreço, esse prazo há-de contar-se, pois, a partir do momento em que, por despacho do Ministro das Finanças de 25/11/1993, foi declarada a caducidade dos incentivos financeiros concedidos à oponente, com a consequente revogação do despacho que os concedeu. E, aplicando-se a tal obrigação o prazo geral de prescrição de vinte anos, previsto no artigo 309.º do CC, é evidente que a dívida aqui em questão se não mostra, pois, ainda prescrita”.*

*In casu*, a declaração de caducidade dos incentivos foi proferida, por despacho do Ministro de Finanças, em 10/06/2001 (cf. matéria assente), pelo que é a partir dessa data que o prazo de prescrição começa a ser contado.

Aplicando o prazo geral de prescrição de 20 anos, facilmente se concluiu que o mesmo ainda não se encontra esgotado, pois tal só acontecerá em 2021(...).’

#### DECIDINDO NESTE STA

A dívida exequenda, refere-se a incentivos financeiros concedidos à ora recorrente ao abrigo do DL 194/80, de 19 de Junho, que criou o chamado Sistema Integrado de Incentivos ao Investimento (SIII).

A concessão dos incentivos previstos neste diploma ficava condicionada à realização dos objectivos constantes do projecto de investimento, dentro dos correspondentes prazos, bem como à observância das demais condições eventualmente constantes da decisão que os concedia.

O não cumprimento desses objectivos e condições implicava, nos termos do n.º 3 do artigo 43.º do citado DL, além da caducidade de todos os benefícios concedidos à empresa promotora, a obrigação de, no prazo de trinta dias a contar da respectiva condição, restituir as importâncias correspondentes aos benefícios financeiros já recebidos, acrescidas de juros calculados à taxa aplicável a operações activas de prazo correspondente.

A caducidade destes incentivos financeiros era declarada por despacho do Ministro das Finanças e do Plano, de acordo com o disposto no n.º 4 do artigo 43.º do DL 194/80, de 19/6.

A concessão de tais benefícios ficava, assim, sujeita a uma condição resolutive (artigo 270.º do CC), isto é, a um evento futuro e incerto, sendo que tais benefícios só se consolidavam na esfera jurídica do beneficiário a partir do momento em que se verificassem as condições e objectivos esperados do investimento realizado.

E só o não cumprimento destes implicava a declaração da caducidade dos incentivos atribuídos, com a consequente obrigação de restituição das importâncias correspondentes aos benefícios recebidos.

Ou seja, nos termos do regime definido no aludido artigo 43.º do DL 194/80, de 19/6, criaram-se, como contrapartida da concessão dos benefícios, obrigações autónomas de pagamento de quantias, subordinadas à condição resolutive que impende sobre a concessão de incentivos de «não cumprimento dos objectivos e condições».

No caso de incentivos financeiros, a obrigação que é contrapartida da concessão consiste na restituição das quantias recebidas.

A fonte desta obrigação não é o despacho de concessão dos benefícios financeiros mas sim o facto de não serem cumpridos os objectivos e as condições a que estava subordinada a concessão de incentivos.

Tal obrigação só se constitui, pois, pelo facto de não serem cumpridos tais objectivos e condições a que estava subordinada a concessão de incentivos, e tal incumprimento há-de resultar da declaração de caducidade dos incentivos efectuada por despacho do Ministro das Finanças.

Por isso, o direito a exigir a restituição de tais quantias só a partir daí pode ser exercido.

Ora, se o prazo de prescrição, por força do que dispõe o n.º 1 do artigo 306.º do CC, começa a correr assim que o direito puder ser exercido, no caso em apreço, esse prazo há-de contar-se, pois, a partir do momento em que, o Sr. Ministro das Finanças, em 10/06/2001, (vide alínea g) do probatório) proferiu despacho a determinar a caducidade dos incentivos concedidos em 11/09/1981 à oponente, com a consequente revogação do despacho que os concedeu.

E, aplicando-se a tal obrigação o prazo geral de prescrição de vinte anos, previsto no artigo 309.º do CC, é evidente que a dívida aqui em questão se não mostra, pois, ainda prescrita.

Assim se decidiu no Ac. Deste STA de 25/03/2009 tirado no recurso n.º 0918/08 disponível no site da DSGI. Esta jurisprudência mantém-se actual e colhe a nossa concordância.

#### 4 DECISÃO:

Termos em que, face ao exposto, acordam os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do STA em negar provimento ao recurso, mantendo-se a sentença recorrida.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 23 de Janeiro de 2013. — *Ascensão Lopes* (relator) — *Pedro Delgado* — *Valente Torrão*.

## Acórdão de 23 de Janeiro de 2013.

### Assunto:

*Reclamação para a conferência. Convolação. Execução por dívida à CGD. Reclamação de acto praticado pelo órgão de Execução Fiscal. Legitimidade da Fazenda Pública.*

### Sumário:

*Apesar da referência genérica constante do n.º 1 do art. 280º do CPPT, o RFP só pode recorrer, nos casos em que a lei admite a sua intervenção no processo em representação da Fazenda Pública ou outra entidade. O que não sucede nos casos em que a exequente é a Caixa Geral de Depósitos, que, aliás, constituiu mandatário nos autos.*

Processo n.º 935/12-30.  
 Recorrente: Fazenda Pública.  
 Recorrido: Caixa Geral de Depósitos, SA.  
 Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

### RELATÓRIO

1.1. A Fazenda Pública recorreu da sentença proferida no Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada, na qual se julgou procedente a reclamação deduzida pela Caixa Geral de Depósitos, S.A., nos termos dos arts. 276º e ss. do CPPT, contra o despacho do Chefe do Serviço de Finanças do Montijo que determinou a extinção do processo executivo instaurado a A..... e outra, para cobrança de dívidas à mesma Caixa Geral de Depósitos.

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

1 - Da exegese da petição apresentada pela ora Reclamante, verifica-se de forma clara e inequívoca que esta, subsume-se somente à questão da prescrição.

2 - No entanto, refere a douta Sentença ora recorrida que “Ora, não tendo a questão da prescrição sido suscitada por nenhuma das partes não cabe a este Tribunal sobre ela pronunciar-se.

3 - Segundo o disposto no artigo 125º, n.º 1, do Código de Procedimento e de Processo Tributário, é nula a sentença quando ocorra “a falta de pronúncia sobre questões que o juiz deva apreciar ou a pronúncia sobre questões que não deva conhecer”. (destacado nosso)

4 - Na esteira do disposto no n.º 2 do art. 660º do CPC “O juiz deve resolver todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, exceptuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras. Não pode ocupar-se senão das questões suscitadas pelas partes, salvo se a lei lhe permitir ou impuser o conhecimento oficioso de outras.” (destacado nosso)

5 - Sendo certo que, nos termos da alínea d) do n.º 1 do art. 668º do CPC “A sentença é nula quando “O juiz deixe de pronunciar-se sobre questões que devesse apreciar ou conheça de questões de que não podia tomar conhecimento”. (destacado nosso).

6 - Ora, in casu, tendo a Reclamante pedido a anulação do Despacho proferido pelo órgão de execução fiscal, com o fundamento da não prescrição da dívida exequenda, o Tribunal só deveria e poderia conhecer da verificação ou não da alegada prescrição.

7 - O que, in casu, e por o que foi aqui referido, é nosso entendimento que a sentença é nula por excesso de pronúncia, nos termos do disposto nos termos da alínea d) do n.º 1 do art. 664º do CPC.

8 - O seja, a Douta Sentença violou o disposto no art. 125º n.º 1 do CPPT, art. 660º n.º 2 do CPC, sendo nula por aplicação da alínea d) do n.º 1 do art. 668º do CPC.

Termina pedindo a procedência do recurso e que em consequência a sentença recorrida seja declarada nula, por excesso de pronúncia.

1.3. Não foram apresentadas contra-alegações.

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

«1. A recorrente elegeu como única questão decidenda para apreciação no âmbito do recurso a nulidade da sentença por excesso de pronúncia.

A arguida nulidade não se verifica porque o tribunal apreciou a questão submetida à sua apreciação na petição de reclamação: ilegalidade da decisão de extinção da execução fiscal e da consequencial decisão de indeferimento de pedido de prosseguimento da execução.

2. A sentença não enferma igualmente de nulidade por omissão de pronúncia sobre a questão da prescrição (embora sem arguição formal nas conclusões das alegações), pelos motivos seguintes:

a) a reclamação tem como objecto a decisão do órgão da execução fiscal (OEF) de indeferimento de pedido de prosseguimento da execução fiscal para cobrança de juros de mora incluídos na quantia exequenda (probatório n.º 26).

b) a decisão de indeferimento não invoca como fundamento uma eventual prescrição do remanescente da dívida exequenda; antes a prévia extinção da execução e a impossibilidade da instauração de novo processo executivo para cobrança de juros de mora (processo de execução fiscal fls. 351).

c) a prescrição não pode ser relevantemente invocada pela exequente reclamante, à qual não aproveita porque conflituante com o propósito de cobrança coerciva da dívida.

d) não pode ser considerada suscitação da questão o erróneo entendimento manifestado na petição de reclamação sobre um inexistente fundamento da decisão reclamada configurado na prescrição da dívida exequenda.

e) a natureza civil da dívida exequenda (emergente de incumprimento de contrato de mútuo celebrado entre a exequente CGD e os executados), apesar da utilização do processo de execução fiscal para a sua cobrança coerciva, exige a invocação da prescrição por aquele a quem aproveita, obstando ao conhecimento oficioso da questão pelo tribunal (art. 303º CCivil).»

1.5. Suscitada que foi, pelo relator, oficiosamente, por despacho de 26/9/2012 (fls. 94 verso) a questão prévia da ilegitimidade da Fazenda Pública para interpor o presente recurso e ordenada, con-



sequentemente, a notificação das partes para se pronunciarem, querendo, sobre tal questão, nada veio aos autos.

E, no seguimento, foi proferido, em 24/10/2012, pelo relator, o despacho de fls. 98 a 105, que, em síntese, julgou findo, por falta de legitimidade da recorrente Fazenda Pública, o recurso interposto.

2.1. Notificada dessa decisão, veio a Fazenda Pública, invocando o disposto nos arts. 669º, n.º 2, als. a) e b) e 716º n.ºs. 1 e 2 do CPC, requerer a reforma do «Acórdão proferido, a fls. ..., em 2º grau de jurisdição, que julgou findo o recurso jurisdicional interposto pela Fazenda Pública por falta de legitimidade, e, em consequência, ficou prejudicada apreciação das questões nele suscitadas, o que faz nos termos do art. 669º n.º 2, alínea a) e b) e 716º n.º 1 e 2 do CPC ...»

Alegando, em síntese, o seguinte:

- Decidiu o douto Acórdão ora reclamado, julgar findo o Recurso Jurisdicional interposto pela recorrente por considerar que a Fazenda Pública não tem legitimidade para recorrer.

- Ora, parece que o douto Acórdão, ao fazer a interpretação que faz, dos factos, para aferir da legitimidade da Fazenda Pública, errou na apreciação dos factos provados nos autos, e no direito aplicável.

- No acórdão entende-se que a Fazenda Pública não ficou vencida, nem afectada pela decisão da sentença proferida na 1ª Instância, referindo-se o seguinte: «Ora, no caso presente, a decisão de que se recorre é, como se viu, a decisão judicial que julgou procedente a reclamação (deduzida, nos termos do art. 276º do CPPT, pela reclamante - e exequente - Caixa Geral de Depósitos), anulando o acto que indeferiu o pedido de prossecução do processo executivo e determinando a prossecução do mesmo até final. (...) Não sendo a Fazenda Pública parte nos autos, nem tendo, por qualquer forma, ficado vencida quanto à decisão neles proferida, carece, assim de legitimidade para interpor o presente recurso, cabendo apenas, portanto, ao Serviço de Finanças, proceder de acordo com o julgado na reclamação interposta pela exequente Caixa Geral de Depósitos (isto é, no sentido do ordenado prosseguimento a tramitação do presente processo executivo).»

- Porém, ao contrário do entendimento manifestado no douto Acórdão, a Fazenda Pública teve intervenção como legal representante nos termos do art. 15º do CPPT, e tal legitimidade não foi posta em causa na sentença proferida.

- E nesses autos foi apreciada a Reclamação de um acto do Órgão de Execução Fiscal, nos termos do art. 276º do CPPT, onde a exequente/reclamante invocando a ilegalidade do acto, pretendia que fosse anulado o acto que indeferiu o pedido de prossecução do processo executivo.

- Na referida sentença, conforme transcrição do ponto 8 do douto Acórdão, foi determinado que: «A sentença recorrida julgou procedente a presente reclamação (deduzida, nos termos do art. 276º do CPPT) anulando o acto que indeferiu o pedido de prossecução do processo executivo e determinando a prossecução do mesmo até final, com a fundamentação seguinte (em síntese): (...) E no caso concreto e tendo o processo executivo sido extinto ilegalmente, não estamos perante uma situação em que seja necessário instaurar novo processo, mas sim e apenas prosseguir na tramitação do presente processo executivo.»

- Salvo o devido respeito, torna-se evidente que o Serviço de Finanças perante a sentença proferida, viu anulado o seu acto - tendo sido considerado ilegal - e é afectado pela decisão.

- Ora, na sentença proferida nos autos de Reclamação de acto do OEF, o Serviço de Finanças representado pela RFP, interveio como reclamado, e foi considerado parte legítima na 1ª Instância.

- Assim sendo, e tendo a referida decisão dado procedência à reclamação, foi, consequentemente, desfavorável ao reclamado - OEF representado nos termos do art. 15º do CPPT -, que ficou vencido nos autos, e foi condenado a prosseguir na tramitação do presente processo executivo.

- Pelo que, não podia o douto Acórdão concluir que «Não sendo a Fazenda Pública parte nos autos, nem tendo, por qualquer forma, ficado vencida quanto à decisão neles proferida, carece, assim de legitimidade para interpor o presente recurso».

- Do que se trata é pois, de uma errada interpretação dos factos provados e de interpretação e aplicação dos arts. 280º e 15º do CPPT, que implicam necessariamente uma decisão diversa da proferida.

- Acresce que nos termos do art. 669º n.º 2 b) do CPC, é lícito pedir a reforma da sentença quando constem do processo documentos ou quaisquer elementos que só por si impliquem necessariamente decisão diversa da proferida.

- Donde, face aos elementos que constam do processo, o douto Acórdão cuja reforma se requer, salvo o devido respeito, fez uma incorrecta qualificação jurídica dos factos, não atendendo, por lapso manifesto, a que a FP decaiu no processo, tendo sido anulada por sentença o acto do OEF, e condenado o Serviço de Finanças na prossecução do processo executivo, nunca poderia ter decidido pela ilegitimidade da Fazenda Pública para interpor o presente recurso.

- Pelo que, devia o Acórdão ora reclamado ter concluído pela errada interpretação e consequente aplicação do art. 280º do CPPT, que por ter considerado que a Fazenda Pública não tem ilegitimidade para recorrer, se mostra incorrectamente interpretado e aplicado.

2.2. Notificada a CGD da apresentação do presente requerimento, nada veio aos autos.

3.1. Importa, antes de mais, considerar o seguinte:

A decisão notificada à reclamante substancia-se em despacho do relator e não em acórdão da secção como, certamente por lapso, a reclamante pressupõe.

De todo o modo, apesar de se aceitar que também os despachos são susceptíveis de pedido de reforma (n.º 3 do art. 666.º do CPC), esta teria, necessariamente, que versar a matéria de custas ou multa, ou, não cabendo recurso da decisão, assentar em alguma das situações mencionadas nas als. a) e b) do n.º 1 do mesmo art. 669.º (aplicável por força do disposto no art. 716.º do mesmo Código).

O que não é o caso, como se depreende do alegado.

Com efeito, o que substancialmente a requerente invoca é a sua discordância com o decidido e não qualquer lapso do juiz substanciado na ocorrência de fundamentos de que a lei faz depender a possibilidade de a parte requerer a reforma. Ou seja, invocando, embora, o disposto nas als. a) e b) do n.º 2 do art. 669.º do CPC e alegando (i) que o despacho em causa faz uma errada interpretação dos factos provados e uma errada interpretação e aplicação dos arts. 280.º e 15.º do CPPT, que implicam necessariamente uma decisão diversa da proferida e alegando (ii) que face aos elementos que constam do processo, o mesmo despacho procede a uma incorrecta qualificação jurídica dos factos, não atendendo, por lapso manifesto, a que a Fazenda Pública decaiu no processo e foi anulado o acto do OEF e condenado o Serviço de Finanças a prosseguir com o processo executivo, o que a reclamante acaba por manifestar é uma discordância quanto ao decidido, no entendimento de que o despacho em questão, ao decidir julgar findo o recurso, por falta de legitimidade da recorrente Fazenda Pública, errou na interpretação do disposto nas citadas normas dos arts. 280.º e 15.º do CPPT.

Mas, assim sendo, e dado que os despachos do relator são, nos termos gerais, susceptíveis de reclamação para a conferência (n.º 3 do art. 700.º do CPC), entende-se, por a tanto nada obstar, proceder à convalidação deste formulado pedido de reforma, em requerimento de reclamação para a conferência, que será a forma adequada.

3.2. E em face da convalidação ora ordenada, cumpre, portanto, apreciar, em conferência, tal reclamação, com dispensa de vistos, dada a natureza urgente do processo.

#### FUNDAMENTOS

4. É o seguinte o teor da decisão do Relator, na parte que ora releva:

*«7. Na sentença recorrida julgaram-se provados os factos seguintes:*

*1. Em 06/04/1993 foi recebida no Serviço de Finanças do Montijo uma carta precatória n.º 115/93 para execução fiscal n.º 614/90 proveniente do Tribunal de 1.ª instância das Contribuições e Impostos de Lisboa, 5.º Juízo, para proceder à citação e todas as demais diligências para cobrança da dívida no montante de Esc.: 7.894.909\$00 em que era exequente a Caixa Geral de Depósitos, S.A. e executados A..... e B..... (cfr. doc. junto a fls. 2 do processo de execução fiscal junto aos autos);*

*2. Em 08/04/2002 foi autuado o processo de execução fiscal n.º 2194200201011413 que corre termos no Serviço de Finanças do Montijo contra os executados A..... e B..... para cobrança de dívidas à Caixa Geral de Depósitos, S.A., no montante de € 39.379,64, proveniente do incumprimento por parte dos executados de um contrato de Mútuo (cfr. fls. 1 a 14 do processo executivo junto aos autos);*

*3. No âmbito do processo de execução fiscal identificado no ponto anterior foi vendido o imóvel penhorado pelo valor de Esc.: 13.255.760\$00 (cfr. doc. junto a fls. 109 a 110 e 127 do processo de execução fiscal junto aos autos);*

*4. No âmbito do mesmo processo de execução fiscal foi penhorado todo o recheio do imóvel alienado e promovida a sua venda (cfr. docs. juntos a fls. 220 a 224 do processo de execução fiscal junto aos autos);*

*5. Em 03/05/2007, foi efectuada a liquidação do julgado na reclamação e graduação de créditos e a conta de custas do processo identificado no ponto 1 de acordo com a qual a CGD recebeu o capital do empréstimo – € 18.747,97 – mais os juros referentes aos três anos – €20.631,67 – sendo certo que dos juros restantes, ou seja, os juros entre 09/07/90 a 10/07/2001, apenas recebeu € 8.595,39 dos € 67.037,60 a que teria direito (cfr. docs. juntos a fls. 236 a 237 do processo de execução fiscal junto aos autos);*

*6. Na parte que respeita aos créditos da Caixa Geral de Depósitos, S.A. há uma nota da qual consta que no que respeita à parte restante dos créditos exequendos apenas é paga a quantia de € 8.595,39 uma vez que o produto da venda não chega para mais (cfr. doc. junto a fls. 236 do processo executivo junto aos autos);*

*7. Por requerimento de 15 de Maio de 2007 a CGD reclama da conta de custas e liquidação do julgado (cfr. doc. junto a fls. 239 do processo executivo junto aos autos);*

*8. A reclamação identificada no ponto anterior é indeferida (cfr. doc. junto a fls. 247 do processo executivo junto aos autos);*

*9. Em 20/06/2008, a CGD vem solicitar que sejam penhorados diversos bens dos executados para pagamento do remanescente da dívida que não lhe foi paga por insuficiência do produto da venda do*

bem inicialmente penhorado e que são juros devidos entre 90/06/08 a 08/02/14 (cfr. doc. junto a fls. 263 a 269 do processo executivo junto aos autos);

10. Em 28/11/2008, a CGD vem solicitar ao Serviço de Finanças informação sobre o andamento do processo uma vez que tendo requerido a penhora de diversos bens propriedade dos executados desconhece o despacho que recaiu sobre o mesmo pedido, bem como requerer a penhora das contas bancárias n.ºs 014034288600 e 234002963400 tituladas pelo executado A..... num montante que rondará os € 30.000,00 (cfr. doc. junto a fls. 274 a 280 do processo executivo junto aos autos);

11. Em 08/09/2009, foi elaborada pelo Serviço de Finanças uma informação da qual consta que o executado A..... já tem penhora de vencimentos desde Junho de 2007 e a executada B..... teve penhora de vencimento desde Fevereiro de 2007 até Abril de 2009 pelo valor de € 76.537,74, o veículo encontra-se com Registo Definitivo desde 27/11/2008, o imóvel encontra-se com divergência na Conservatória quanto à descrição em virtude de ser um prédio Misto e que não se encontra avaliado pelo IMI. O valor total de dívida à data é de € 10.129,75 (cfr. doc. junto a fls. 287 e 288 do processo executivo junto aos autos);

12. Em 08/09/2009, foi proferido despacho no sentido de informar o credor (cfr. doc. junto a fls. 288 do processo executivo junto aos autos);

13. Por requerimento de 22/09/2009 veio a CGD requerer a venda do veículo automóvel bem como do prédio misto, bem como a transferência para a CGD de todas as quantias já arrecadadas provenientes da penhora dos vencimentos, bem como das verbas que resultam da penhora das contas bancárias oportunamente efectuada (cfr. doc. junto a fls. 296 do processo executivo junto aos autos);

14. Em 23/02/2010, veio a CGD solicitar informação sobre o despacho que recaiu sobre o seu requerimento identificado no ponto anterior, uma vez que nada lhe foi transmitido e que apenas teve conhecimento da notificação da CGD para proceder à entrega do montante do saldo bancário apenas de uma das contas, a conta n.º 0141034288600 nada sabendo relativamente à penhora da segunda conta bem como requerer informação sobre se foi penhorado o vencimento da executada, por trabalho prestado à empresa “C....., Lda.” que havia sido também requerida (cfr. doc. junto a fls. 306 a 308 do processo executivo junto aos autos);

15. Em 12/03/2010 foi elaborada uma informação pelo Serviço de Finanças da qual consta que o processo identificado no ponto 1 deste probatório foi extinto por pagamento, desde 11/02/2010, pagamento este que foi efectuado através de depósitos de penhora de vencimentos dos executados e posteriormente com a de pensão do executado. Ainda não foram removidas as divergências relativamente ao prédio misto pelo que não existe data prevista para a realização da venda do mesmo. A dívida exequenda é de € 565,97. A entidade depositante dos valores penhorados em nome de B..... é “C....., Lda.” (cfr. doc. junto a fls. 313 do processo executivo junto aos autos);

16. Em 13/05/2010, procedeu-se à penhora do prédio misto indicado pela CGD no âmbito dos processos executivos n.ºs. 2194200001505327, 2194200401009419 e apensos e 2194200601033654 (cfr. doc. junto a fls. 314 do processo executivo junto aos autos);

17. Por ofício de 29/04/2010 foi a CGD informada que relativamente ao processo executivo n.º 2194200201011413 não existe data prevista para a realização da venda do imóvel indicado, bem como que desde Maio de 2007 sobre o executado A..... incide penhora cujos valores têm vindo a ser devidamente aplicados nos processos executivos e entregues à exequente por transferência automática. O montante referente à penhora do saldo bancário – CGD – também foi devidamente aplicado e que no que respeita ao outro saldo bancário a CGD ainda não respondeu ao pedido de penhora (cfr. doc. junto a fls. 319 do processo executivo junto aos autos);

18. Por requerimento de 13/07/2010 veio a CGD requerer a transferência das verbas provenientes da penhora do saldo bancário em falta e ainda que seja designada a venda do imóvel penhorado (cfr. doc. junto a fls. 320 a 322 do processo executivo junto aos autos);

19. Por ofício de 20/07/2010 foi a CGD informada que o processo executivo em causa, 2194200201011413 se encontra extinto por pagamento coercivo desde 11/02/2010 (cfr. doc. Junto a fls. 324 do processo executivo junto aos autos);

20. Por requerimento de 30/07/2010 veio a CGD alegar que o processo executivo não podia ter sido extinto uma vez que em 27/07/2010 a dívida dos executados à CGD é de € 81.877,03 à qual vão acrescendo juros moratórios pelo que requer a anulação do despacho que declarou o processo extinto por pagamento coercivo ordenando-se a prossecução dos autos (cfr. doc. junto a fls. 325 a 327 do processo executivo junto aos autos);

21. Por despacho de 20/12/2010 foi solicitado à CGD informação sobre se a dívida persiste, qual o seu valor incluindo os juros moratórios e a formula de calculo, bem como informação sobre o período a que a mesma respeita (cfr. doc. Junto a fls. 334 do processo executivo junto aos autos);

22. Em 14/01/2011 vem a CGD informar que a dívida persiste e tem o valor de €83.044,70 à data de 06/01/2011 juntando a nota de débito (cfr. doc. junto a fls. 336 do processo executivo junto aos autos);

23. Por despacho de 31/01/2011 do Chefe do Serviço de Finanças foi determinado que se procedesse aos averbamentos necessários na aplicação SEFWEB (cfr. doc. junto a fls. 339 do processo executivo junto aos autos):

24. Em 21/02/2011 o Serviço de Finanças do Montijo solicitou informação à Divisão de Gestão Processual da DGCI da qual consta o seguinte: "(...) O processo executivo n.º 2194200201011413 foi instaurado em 06/04/1993, por dívida à Caixa Geral de Depósitos em nome dos contribuintes supra identificados, pelo montante àquela data de 7.894.909\$00 (39.379,64 €), correspondendo 3.758.630\$00 (18.747,97 €) a capital e 4.136.279\$00 (20.631,67 €) a juros desde 08/07/1984 a 08/07/1990. Em face da tramitação (venda do imóvel e penhora, nomeadamente de vencimento e saldos bancários), ficou o referido processo extinto por pagamento em 2010/02/11. Na sequência de tal acontecimento, veio o mandatário da entidade exequente apresentar petição no sentido do processo prosseguir para cobrança da dívida ainda subsistente, à data de 27/07/2010 – € 81.877,03, alegando que o montante da dívida deriva do facto das nossas aplicações informáticas não contabilizarem os juros, nos termos convencionados pelo contrato celebrado entre os executados e a Caixa Geral de Depósitos. Em face de tal petição foi o assunto remetido à Direcção de Finanças de Setúbal – Divisão de Justiça Tributária para a competente apreciação, tendo a mesma se pronunciado no sentido de revogação do Despacho de extinção e prosseguimento do processo para cobrança da dívida persistente (cópia junta). Para o efeito foi solicitado à entidade exequente informação sobre qual o montante em dívida, incluindo juros moratórios, forma de cálculo e a que períodos respeitavam. Em 14/01/2011, veio o mandatário daquela entidade juntar aos autos nota de débito no montante total de € 83.044,70, respeitando € 13.408,74 a capital e €69.635,96 a juros contados de 08/07/1990 a 06/01/2011 (cópia junta), com vista ao prosseguimento dos mesmos. Nestes termos, para efeitos de resolução da situação descrita e de forma a conhecer qual o procedimento a adoptar em futuras situações idênticas, cumpre-nos solicitar esclarecimentos relativamente ao seguinte: Quais os procedimentos a adoptar, a nível informático, com vista à continuação da tramitação do processo, sendo que nesta data já se encontra reactivada a tramitação. Considerando que a cobrança das dívidas da Caixa Geral de Depósitos já não é efectuada através da instauração de processo executivo, poderá colocar-se a hipótese de ser instaurado novo processo, pelos montantes agora indicados? Mesmo com a instauração de novo processo e atendendo à divergência na forma de cálculo dos juros pelas nossas aplicações informáticas e pela entidade exequente, ocorrendo no processo o pagamento total da dívida (por ex. nos próximos 2/3 anos), terá que ser instaurado novo processo para os montantes que naquela data se mostrarão em dívida na entidade exequente? (...)" (cfr. doc. junto a fls. 340 a 341 do processo executivo junto aos autos):

25. A Direcção de Serviços de Gestão dos Créditos Tributários por informação de 27/04/2011, confirmada por despacho de 22/09/2011, entendeu que os tribunais tributários deixaram de ser competentes para cobrança das dívidas coercivas da Caixa Geral de Depósitos sendo no entanto, certo que os processos pendentes devem continuar a ser tramitados até final. Considera que no caso concreto a dívida já se encontra extinta e que teria de ser instaurado novo processo para os juros de mora que não se tinham conseguido cobrar, concluindo que o serviço de finanças não deve instaurar novo processo. (cfr. doc. junto a fls. 343 e 344 do processo executivo junto aos autos);

26. Em 10/10/2011, foi proferido o seguinte despacho: Em face da petição apresentada nos presentes autos, datada de 30/07/2010, com vista ao prosseguimento dos mesmos (extintos por pagamento), por existirem valores em dívida perante a entidade exequente (Cx.G.D.) conforme nota de débito junta aos autos em 14/01/2011, e atendendo ao entendimento sancionado através da informação 683/2011 da Direcção de Serviços de Gestão dos Créditos Tributários, cumpre Despachar no sentido de: INDEFIRO o pedido apresentado com os seguintes fundamentos: Decorre do Dec. Lei 287/93 de 20/08 que a cobrança coerciva de dívidas de que é credora a Caixa Geral de Depósitos, deixou de ser da competência dos Tribunais Tributários, sendo que as execuções pendentes à data da entrada em vigor do mesmo, cfr. disposto no art. 9º n.º 5, deveriam prosseguir até final por aqueles. No caso específico e por a execução já se encontrar extinta, na eventualidade de prosseguimento da cobrança coerciva através de processo executivo, verifica-se que a divergência quanto ao cálculo dos juros de mora por parte dos serviços e pela entidade exequente, levaria a que com o pagamento do montante em dívida, voltaria a ter de ser instaurado novo processo para os juros de mora que entretanto tinham sido calculados. Notifique-se (...)" (cfr. doc. junto a fls. 351 do processo executivo junto aos autos);

27. Por ofício de 20/06/2012 veio o Serviço de Finanças informar que após o pagamento efectuado decorrente da graduação de créditos foram pagos mais € 5.020,52, bem como que o processo foi informaticamente dado como extinto porquanto a aplicação informática da AT não consegue calcular os juros de acordo com a taxa de juro clausulada no contrato de mútuo (cfr. doc. junto a fls. 40 a 51 dos autos);

8. A sentença recorrida julgou procedente a presente reclamação (deduzida, nos termos do art. 276º do CPPT), anulando o acto que indeferiu o pedido de prossecução do processo executivo e determinando a prossecução do mesmo até final, com a fundamentação seguinte (em síntese):

— Embora a reclamante alegue que o Serviço de Finanças declarou extinto o processo executivo de forma ilegal, tendo considerado que os juros que se encontram em dívida já se encontram prescri-

tos, pela leitura do despacho recorrido vê-se que em nenhum momento a questão da prescrição foi levantada pelo Serviço de Finanças.

Por isso, não tendo a questão da prescrição sido suscitada por nenhuma das partes, também não há que emitir pronúncia sobre essa questão dado que estamos perante dívidas civis em relação às quais, embora cobradas no âmbito do processo de execução fiscal, não se aplica o disposto no art. 175º do CPPT, antes se aplicando o regime constante do art. 303º do CCivil, não podendo o tribunal suprir, de ofício, a prescrição, que, no caso, necessita, para ser eficaz, de ser invocada, judicial ou extrajudicialmente, por aquele a quem aproveita, pelo seu representante ou, tratando-se de incapaz, pelo Ministério Público.

— Já quanto à questão da extinção do processo executivo contra a qual se insurge a CGD, decorre do probatório que nem a dívida exequenda foi integralmente paga (art. 261º do CPPT), nem o processo foi declarado em falhas (art. 272º do CPPT) — nem o podia ser — porquanto existiam outros bens dos executados que eram passíveis de ser penhorados (aliás, nem este foi o argumento para findar o processo executivo). E mais decorre do probatório que a questão que levou à extinção do processo executivo foi apenas a incapacidade do sistema informático da AT de calcular os juros clausulados no contrato de mútuo e não o pagamento integral da dívida exigida pela reclamante.

Ou seja, em causa não está o facto de o processo executivo ter sido integralmente pago mas uma questão de ordem técnica pela qual não pode ser prejudicada a CGD.

— Sendo que, relativamente à competência do Serviço de Finanças para tramitar o presente processo, o n.º 5 do art. 9º do DL n.º 287/93 de 20/8 — diploma que determinou a incompetência dos tribunais tributários para tramitar as execuções em que seja credora a Caixa Geral de Depósitos — ressalva as execuções pendentes que naqueles Serviços deveriam prosseguir até final. E no caso concreto e tendo o processo executivo sido extinto ilegalmente não estamos perante uma situação em que seja necessário instaurar um novo processo mas sim e apenas prosseguir na tramitação do presente processo executivo.

9. Do assim decidido interpõe a Fazenda Pública o presente recurso, alegando, como se viu, que a sentença é nula, por excesso de pronúncia (nº 1 do art. 125º do CPPT e alínea d) do n.º 1 do art. 668º do CPC) pois que da exegese da PI da reclamação se verifica de forma clara e inequívoca que a ali reclamante invoca somente a questão da prescrição, pelo que tendo a reclamante pedido a anulação do despacho proferido pelo OEF com fundamento na não prescrição da dívida exequenda, o Tribunal só deveria e poderia conhecer da verificação ou não dessa alegada prescrição (nº 2 do art. 660º do CPC), mas já não poderia conhecer de qualquer outra questão, nomeadamente da questão atinente à extinção do processo executivo, que veio a determinar a procedência da reclamação.

10. Como acima se disse, importa, antes de mais, apreciar e decidir a suscitada questão prévia da ilegitimidade da Fazenda Pública para interpor o presente recurso.

Vejamos.

10.1. Refira-se, no entanto, desde já, a duvidosa atribuição de natureza urgente à presente reclamação.

Com efeito, apesar de o despacho reclamado ter sido proferido na consideração de que se encontra finda a execução (ou seja, depois de realizada a penhora e a venda, pelo que a reclamação sempre teria que ser remetida ao Tribunal nos termos do n.º 1 do art. 278º do CPPT) não foi alegado prejuízo irreparável. E, assim, não estão verificados os pressupostos constantes dos n.ºs. 3 e 5 do mesmo art. 278º, para a atribuição de natureza urgente a este processo.

10.2. Quanto à suscitada questão prévia, afigura-se-nos que ocorre ilegitimidade da Fazenda Pública para a interposição do recurso.

Com efeito, como aponta o cons. Jorge Lopes de Sousa, «A legitimidade para interposição do recurso cabe a quem na decisão judicial fique vencido, como se refere no n.º 1 deste art. 280º, em que se inclui uma lista incompleta das pessoas que usualmente terão legitimidade para interpor recurso.

A possibilidade de recurso por parte do representante da Fazenda Pública, apesar da referência genérica feita nesta disposição, não poderá existir, naturalmente, nos casos em que a lei não admitir a sua intervenção no processo em representação da Fazenda Pública ou outra entidade. Assim, embora as acções para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária sigam os termos do processo de impugnação, é a entidade que tiver competência para apreciar do pedido que tem legitimidade para intervir no processo em representação da Administração Tributária (art. 145º, n.º 4, do CPPT) e, por isso, será esta quem tem a correlativa possibilidade de interpor recursos jurisdicionais.

No n.º 3 deste artigo esclarece-se o conceito de ficar vencido, considerando-se como tal a parte que não obteve plena satisfação dos seus interesses na causa.

A legitimidade para recorrer é um aspecto da legitimidade processual, pelo que deve entender-se que fica vencido quem é prejudicado ou afectado pela decisão.» (Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e comentado, Vol. IV, 6ª ed., Areas Editora, 2011, anotação 6 ao art. 280º, pp. 413/414).

Ora, no caso presente, a decisão de que se recorre é, como se viu, a decisão judicial que julgou procedente a reclamação (deduzida, nos termos do art. 276º do CPPT, pela reclamante — e exequente

- Caixa Geral de Depósitos), anulando o acto que indeferiu o pedido de prossecução do processo executivo e determinando a prossecução do mesmo até final.

*Ou seja, apesar de a dívida aqui em causa ser cobrada através do processo de execução fiscal, a exequente é a Caixa Geral de Depósitos e não a Administração Tributária sendo que aquela (CGD) é representada no processo pelo respectivo mandatário nele constituído (cfr: fls. 267/268), intervindo o Serviço de Finanças no processo apenas a título de entidade competente para a respectiva tramitação (já que o n.º 5 do art. 9º do DL n.º 287/93 de 20/8 – diploma que determinou a incompetência dos tribunais tributários para tramitar as execuções em que seja credora a Caixa Geral de Depósitos – ressalva as execuções pendentes que naqueles Serviços deveriam prosseguir até final).*

*Não sendo a Fazenda Pública parte nos autos, nem tendo, por qualquer forma, ficado vencida quanto à decisão neles proferida, carece, assim de legitimidade para interpor o presente recurso, cabendo apenas, portanto, ao Serviço de Finanças, proceder de acordo com o julgado na reclamação interposta pela exequente Caixa Geral de Depósitos (isto é, no sentido do ordenado prosseguimento da tramitação do presente processo executivo).*

*II. Neste contexto, e por falta de legitimidade da recorrente, julgo findo o presente recurso, ficando, consequentemente, prejudicada a apreciação das demais questões nele alegadas.*

*Custas pela recorrente».*

#### 5. Apreciando.

5.1. Diz a Fazenda Pública que o despacho reclamado (supra transcrito) errou na apreciação dos factos provados nos autos, e no direito aplicável, ao entender que a Fazenda Pública não ficou vencida, nem afectada pela decisão da sentença proferida na 1ª Instância e ao referir que ela (Fazenda Pública) não é parte nos autos e não ficou, por qualquer forma, vencida quanto à decisão neles proferida.

E mais alega que ao contrário do entendimento manifestado no despacho reclamado, a Fazenda Pública teve intervenção como legal representante nos termos do art. 15º do CPPT, e tal legitimidade não foi posta em causa na sentença proferida e, por outro lado, tendo nesses autos sido apreciada a Reclamação de um acto do OEF, nos termos do art. 276º do CPPT, onde a exequente/reclamante invocando a ilegalidade do acto, pretendia que fosse anulado o acto que indeferiu o pedido de prossecução do processo executivo e tendo a sentença julgado procedente a reclamação, anulando o acto que indeferiu o pedido de prossecução do processo executivo e determinando a prossecução do mesmo até final, torna-se evidente que o Serviço de Finanças perante a sentença proferida, viu anulado o seu acto - tendo sido considerado ilegal - e é afectado pela decisão.

Além disso, o Serviço de Finanças representado pela RFP, interveio como reclamado, e foi considerado parte legítima na 1ª Instância, pelo que tendo a referida decisão dado procedência à reclamação, foi, consequentemente, desfavorável ao reclamado - OEF representado nos termos do art. 15º do CPPT -, que ficou vencido nos autos, e foi condenado a prosseguir na tramitação do presente processo executivo.

Pelo que, não podia o despacho reclamado concluir que a Fazenda Pública não é parte nos autos, nem por qualquer forma ficou vencida quanto à decisão neles proferida e que, por isso, carece de legitimidade para interpor o presente recurso.

#### 5.2. A reclamante carece, porém, de razão legal.

Na verdade, tal como, citando o Cons. Lopes de Sousa, se diz no despacho reclamado, a possibilidade de recurso por parte do representante da Fazenda Pública, apesar da referência genérica feita no n.º 1 do art. 280º do CPPT, não poderá existir, naturalmente, nos casos em que a lei não admitir a sua intervenção no processo em representação da Fazenda Pública ou outra entidade. Como sucede no presente caso, em que a exequente é a Caixa Geral de Depósitos, que, aliás, constituiu mandatário nos autos.

É certo que em 1ª instância, foi ordenada a notificação do Exmo. Representante da Fazenda Pública (e não o executado!) para contestar a reclamação e que a sentença, em sede de apreciação dos pressupostos processuais, exara que «As partes têm personalidade e capacidade judiciárias e são legítimas».

Ora, se quanto a tal notificação não se impunha que o despacho reclamado equacionasse a questão da eventual nulidade da mesma, já que se trata de matéria que não foi arguida e não é de conhecimento oficioso, também quanto à pronúncia sobre a legitimidade das partes, se a AT não é parte no processo, não será por via do assim exarado na sentença que passa a deter tal qualidade jurídica: a sentença não afirma que a AT é parte no processo; apenas afirma que as partes (e estas só podem ser o exequente e executado) são legítimas.

Acresce que, este segmento da sentença, correspondente ao despacho saneador, se reconduz a um saneador tabelar, sendo que, como constitui jurisprudência corrente, após a entrada em vigor do DL n.º 329-A/95, de 12/5 e do DL n.º 180/96, de 25/9, a declaração genérica feita no saneador sobre a legitimidade das partes não faz caso julgado formal, ou seja, a mera afirmação tabelar de que o tribunal é competente, as partes são legítimas não constitui apreciação concreta de tais questões (art. 510º, n.º 3, 1ª parte, do CPC) não se formando aí caso julgado, pois o despacho saneador transitado só tem força de caso julgado quanto às questões concretamente apreciadas (cfr. entre outros, o ac. do STJ, de 5/12/2002, rec. 2479/02 – 1ª).

Daí que a circunstância de ter sido ordenada, em sede da reclamação, a notificação do RFP, não obste a que se conclua pela respectiva ilegitimidade para interpor o presente recurso.

E porque, como igualmente se refere no despacho reclamado, a Fazenda Pública não é parte lesada, nem o RFP representa nenhuma das partes, não se vê que possa considerar-se que o mesmo teve intervenção como legal representante nos termos do art. 15º do CPPT, pois que não representa, no caso, a AT ou, nos termos da lei, qualquer outra entidade pública e não intervém, por isso, em patrocínio da Fazenda Pública, na posição de recorrente ou recorrida, sendo que, o n.º 3 do mesmo normativo na afirmação de que, quando a representação do credor tributário não for do representante da Fazenda Pública (como é o caso), as competências deste são exercidas pelo mandatário judicial que aquele designar.

Carecendo, aliás, de fundamento a alegação de que foi o OEF quem ficou vencido nos autos e foi condenado a prosseguir na tramitação do presente processo executivo. Com efeito, a procedência da reclamação (deduzida pela exequente CGD, nos termos do art. 276º do CPPT), com a consequente anulação do acto que indeferira o pedido de prossecução do processo executivo e a determinação da prossecução do mesmo até final, não é assimilável ao decaimento do OEF na acção executiva: tal como não decai ou é vencido na causa o juiz que, por via de provimento de recurso interposto de decisão por si proferida, vê esta revogada ou anulada pelo Tribunal superior.

Ou seja, como em outro local também salienta o Cons. Lopes de Sousa, «*O direito de intervenção dos representantes da Fazenda Pública em recursos jurisdicionais, que é reconhecido pelo art. 280º do CPPT, reporta-se ao litígio que é objecto do processo judicial, limitando-se ao patrocínio daquela, visando permitir que aquela aí possa fazer valer os seus interesses (art. 53º do ETAF de 2002)*» pelo que «*Está fora da competência dos representantes da Fazenda Pública, assim, qualquer intervenção que não tenha em vista fazer valer a posição da Fazenda Pública no litígio que é objecto do processo, nem vise a defesa dos seus interesses patrimoniais.*»<sup>(1)</sup>

Em suma, como refere o despacho ora reclamado, não sendo a Fazenda Pública parte nos autos, nem tendo, por qualquer forma, ficado vencida quanto à decisão neles proferida, carece de legitimidade para interpor o presente recurso, cabendo apenas, portanto, ao Serviço de Finanças, proceder de acordo com o julgado na reclamação interposta pela exequente Caixa Geral de Depósitos (isto é, no sentido do ordenado prosseguimento da tramitação do presente processo executivo).

E uma vez que o despacho reclamado, concluindo pela falta de legitimidade da recorrente, julgou findo o recurso e que ficava, consequentemente, prejudicada a apreciação das demais questões nele alegadas, tal prejudicialidade estendeu-se, necessariamente, à apreciação da questão da eventual nulidade da notificação da Fazenda Pública para contestar a reclamação, a qual, embora não tivesse sido arguida, seria de conhecimento officioso.

#### DECISÃO

Termos em que, sem necessidade de outras considerações, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em desatender a reclamação e confirmar o despacho reclamado.

Custas pela reclamante, fixando-se a taxa de justiça em 2 UC.

Lisboa, 23 de Janeiro de 2013. – *Casimiro Gonçalves* (relator) – *Francisco Rothes* – *Fernanda Maçãs*.

<sup>(1)</sup> Obra citada, Vol. I, 6ª edição, Áreas Editora, 2011, anotação 20 ao art. 15º, p. 211.

## Acórdão de 23 de Janeiro de 2013.

### Assunto:

*Incompetência em Razão da Hierarquia. Matéria de Facto. Matéria de Direito.*

### Sumário:

*I – Se nas conclusões de recurso é afirmada a existência de deficit instrutório e, também, contrariado o juízo conclusivo fáctico formulado na sentença, segundo o qual não existem outras causas de interrupção ou suspensão dos autos, o que determinou o juízo de prescrição da obrigação tributária que é contrariado no presente recurso, deve entender-se que o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito.*

- II – *A questão da competência hierárquica é, uma questão prévia que tem de ser decidida abstraindo da solução de direito que o tribunal ad quem tomaria se fosse competente.*
- III – *Versando o recurso, também, matéria de facto, e não exclusivamente matéria de direito, será competente para dele conhecer o Tribunal Central Administrativo Norte – arts. 280º, n.º 1 do Código de Procedimento e de Processo Tributário e 26º alínea b) e 38º alínea a) do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais.*

Processo n.º 946/12-30.  
 Recorrente: Fazenda Pública.  
 Recorrido: A.....  
 Relator: Exm.º. Sr. Cons.º. Dr. Ascensão Lopes.

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

### 1 – RELATÓRIO

A....., NIF ....., com os demais sinais nos autos, impugnou, as liquidações adicionais de IVA dos anos de 1994 e 1995 e juros compensatórios.

Por sentença de 27 de Janeiro de 2012, o TAF de Viseu, julgou procedente a excepção de prescrição, julgando extinta a instância por inutilidade superveniente da lide. Reagiu a Fazenda Pública interpondo o presente recurso, cujas alegações integram as seguintes conclusões:

**a)** Incide o presente recurso sobre a douta sentença que julgou extinta a instância por inutilidade superveniente da lide, por se ter considerado verificada a prescrição das obrigações tributárias em causa na presente impugnação;

**b)** Em função do sentido decisório recorrido torna-se imperativa a junção dos documentos referentes à penhora de bens para efeitos de garantia do processo de execução fiscal n.º 2666200001001396 (instaurado para a cobrança das dívidas impugnadas, relativas a IVA de 1994 e 1995);

**c)** Tendo o presente recurso por fundamento, exclusivamente matéria de direito (questão da suspensão do processo executivo em virtude de apresentação de impugnação judicial com prestação de garantia e seus efeitos na prescrição das dívidas impugnadas; não obstante o prazo de prescrição aplicável ser de 10 anos constante do CPT, aos factos interruptivos e/ou suspensivos da prescrição aplica-se a lei em vigor à data da sua ocorrência, nos termos do art.º 12º do Código Civil), uma vez que se decide mediante uma exclusiva atividade de aplicação e interpretação de normas jurídicas, afigura-se-nos que a competência em razão da hierarquia para conhecer o objeto do presente recurso pertence à Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo;

**d)** A discordância com a sentença sob recurso reside, portanto, no facto do Tribunal “a quo” ter considerado como verificada a prescrição das dívidas impugnadas, não aceitando a Fazenda Pública a desconsideração do efeito suspensivo decorrente da interposição de impugnação judicial com prestação de garantia que da mesma faz a douta sentença recorrida;

**e)** Porquanto tendo sido informada a penhora de bens para suspensão do processo executivo, não podia o Mmo Juiz decidir a prescrição sem antes, à luz do princípio do inquisitório e de forma a apurar a efectiva prescrição das dívidas, solicitar esclarecimentos sobre tal informação;

**f)** Considerando, antes de mais, que o decurso do prazo de prescrição da obrigação tributária se suspende com prestação de garantia na impugnação judicial e consequente suspensão do processo de execução fiscal (artigos 49º, n.º 3 da LGT e 169.º do CPPT);

**g)** Assim, a douta sentença recorrida padece de erro de julgamento ao desconsiderar tal factualidade e a aplicação do direito em conformidade;

**h)** Para determinar se o prazo de prescrição aplicável é o do CPT ou o da LGT apenas há que verificar se, no caso concreto, faltava em 1 de Janeiro de 1999 menos tempo para se completar o prazo de prescrição de 10 anos previsto na lei antiga do que o de 8 anos previsto na lei nova — única situação em que se deixará de aplicar o novo e encurtado prazo contido na LGT;

**i)** Reportando-se as dívidas exequendas a IVA de 1994 e 1995 é inquestionável que o prazo prescricional aplicável é, nos termos do art.º 297º do Código Civil, o prazo de dez anos previsto no CPT;

**j)** Uma coisa, porém, é o prazo de prescrição, sendo aplicável em caso de sucessão de regimes legais o disposto no art.º 297º do Código Civil, e outra são os factos interruptivos e/ou suspensivos da prescrição, aos quais se aplica a lei em vigor à data da sua ocorrência, conforme resulta do art.º 12º do Código Civil e o STA tem afirmado repetidamente (Acórdãos de 11-03-2009 - Processo n.º 01033/08 e 050/09, de 06.11.2008 - Processo n.º 0828/08 e de 24-03-2010

— recurso n.º 01187/09);

**k)** Deste modo, nada impede que se aplique o prazo de prescrição previsto no CPT e se possam aplicar factos suspensivos ou interruptivos da prescrição previstos noutros diplomas. Tudo depende do momento em que tais factos ocorram e da lei vigente nesse momento;



l) Neste sentido veja-se a elucidativa argumentação vertida nos Arestos do STA, de 13-01-2010 e de 27-07-2011, recursos 0710/11 e 01148/09, respectivamente;

m) Assim, não obstante o prazo de prescrição aplicável ser o prazo de 10 anos previsto no CPT, haverá que apreciar as causas suspensivas e interruptivas da prescrição constantes da LGT;

n) Dispõe o art.º 49º n.º 1 da LGT que a citação, a reclamação, o recurso hierárquico, a impugnação e o pedido de revisão oficiosa da liquidação do tributo interrompem a prescrição;

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

p) Por sua vez o n.º 3 preceitua que o prazo de prescrição legal suspende-se por motivo de paragem do processo de execução fiscal em virtude de pagamento a prestações legalmente autorizado, ou de reclamação, impugnação ou recurso;

q) No caso em análise, nos termos do 49º n.º 1 da LGT, a primeira causa interruptiva, com os efeitos do artigo 326º n.º 1 do C.C., foi a interposição da Impugnação judicial em 2000-02-14 (vide fls. 1 dos presentes autos);

r) por outro lado, em 06-04-2004, no âmbito dos processos de execução fiscal n.º “2666200001001027 e 2666200001001396, foi efectuada a penhora do imóvel (casa com destino a café, sita em ..... ) artigo matricial 267, Freguesia do ....., Concelho do Sátão, nos termos do artº 169º do CPPT e 199º do CPPT, para suspensão do processo executivo instaurado até à decisão do pleito, ou seja, até à decisão da impugnação judicial que havia sido interposta;

s) Refira-se ainda que foi efectuada a penhora dos cheques do tesouro n.º 6917228277, n.º 6017228278, e n.º 0817228273 para efeitos de garantia à impugnação deduzida;

t) Verificando-se a suspensão do processo de execução fiscal, deverá que entender-se pela suspensão do prazo prescricional, tal como resulta do art.º 49º n.º 3 da LGT;

u) Isto é, tal como tem sido repetidamente afirmado pelo STA (cfr., entre outros, os acórdãos proferidos em 04/03/2009, em 07/12/2010, em 26/01/2011, em 25/05/2011, em 07-09-2011 e em 14-12-2011 nos recursos n.ºs 0160/09, 0490/10, 01/11, 0465/11 e 0655/11, respectivamente), a prestação de garantia ou a realização de penhora de bens suficientes para garantia do pagamento da dívida e acrescido, aliada à pendência da impugnação, suspende a execução até à decisão do pleito e determina, igualmente, a suspensão do prazo de prescrição da respectiva dívida tributária;

v) Assim, deve ser entendido que, suspendendo o processo de execução fiscal, a prestação de garantia suspende, igualmente, a contagem do prazo de prescrição até à decisão do pleito;

w) Tal como resulta dos artigos 52º n.º 1 da LGT e 169º n.º 1, 195º e 199º, todos do CPPT;

x) Verifica-se então que até à data da suspensão acima referida — 06-04-2004 (data da penhora) / 13-04-2005 (data da notificação da penhora do imóvel e dos cheques do tesouro) — ainda não haviam decorrido os dez anos necessários para se completar a prescrição;

y) Mostrando-se penhorados bens suficientes para garantia da dívida e do acrescido, ao abrigo do art.º 169º do CPPT a execução fiscal é suspensa, com suspensão também do prazo de prescrição (artº 49º, n.º 3 da LGT, então em vigor), no caso de impugnação judicial da dívida;

z) Assim, a douda sentença recorrida incorreu em erro de julgamento ao desconsiderar as causas interruptivas ou suspensivas da prescrição ocorridas na vigência da LGT ao prazo de prescrição de 10 anos contido no CPT, violando o disposto no art.º 12º do Código Civil, pelo que se impõe a respectiva revogação.

**Termos em que, nos melhores de direito e sempre com o mui Douto suprimento de Vossas Excelências, se requer que seja concedido provimento ao presente recurso e, em consequência, seja revogada a douda decisão recorrida e se julgue não verificada a prescrição dos tributos impugnados, ordenando-se, em consequência, a baixa do processo ao Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu, a fim de aí prosseguir os seus termos.**

**O particular A....., contra-alegou formulando as seguintes conclusões:**

**A** — O Recorrido apresentou, em 11 de Fevereiro de 2000, no Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu, impugnação da liquidação de IVA n.º 99.165.195, referente ao ano fiscal de 1994, e respectivas liquidações de juros compensatórios n.º 99.165.191, n.º 99.165.192, n.º 99.165.193, n.º 99.165.194; e da liquidação de IVA n.º 99.165.190, referente ao ano fiscal de 1995, e respectivas liquidações de juros compensatórios n.º 99.165.186, n.º 99.165.187, n.º 99.165.188, n.º 99.165.189, e, em 14 de Fevereiro de 2000 foi citado, pelo Serviço de Finanças do Sátão, para o processo de execução fiscal n.º 2666 200001001396; 5.323.135.066 e n.º 5.323.136.338 relativas a IRS e respectivos juros compensatórios, respeitantes aos períodos fiscais de 1994 e 1995, respectivamente, e, em 14 de Fevereiro de 2000 foi citado, pelo Serviço de Finanças do Sátão, para o processo de execução fiscal n.º 2666 200001001027;

**B** — As dívidas tributárias em causa nos presentes autos referem-se aos anos de 1994 e 1995, ocorrendo o termo inicial do seu prazo de prescrição, respectivamente, em 1 de Janeiro de 1995 e 1 de Janeiro de 1996 — conforme estipula o Código de Processo Tributário (CPT), vigente à data da verificação dos respectivos termos, no seu art. 34º, n.º 2;

**C** — Em 11 de Fevereiro de 2000, com a apresentação da impugnação judicial relativa às liquidações *sub judice*, ocorre o primeiro facto interruptivo do prazo prescricional e, com a citação, em 14 de Fevereiro de 2000, do ora Recorrido para o processo de execução fiscal, ocorre o segundo facto interruptivo do prazo prescricional;

**D** — Fruto da alteração legislativa operada no direito fiscal adjectivo com a entrada em vigor da Lei Geral Tributária em 1 de Janeiro de 1999, a qual veio prever um prazo prescricional mais curto, nesta data, faltavam 6 anos para as dívidas referentes ao ano fiscal de 1994 prescreverem e 7 anos para as dívidas fiscais referentes ao ano fiscal de 1995 prescreverem;

**E** — Assim, obedecendo ao disposto no art. 297, n.º 1 do Código Civil, concluiu, e bem, a Mma. Juíza *a quo* pela aplicação do CPT no que diz respeito ao prazo prescricional a que obedecem ambas as dívidas fiscais impugnadas, pois faltando menos tempo do que o previsto no novo prazo, é de aplicar o prazo da lei antiga;

**F** — No que respeita lei aplicável aos efeitos jurídicos do(s) facto(s) interruptivo(s) sobre o prazo prescricional, decorre do art. 12º, n.º 2 do CC que aqueles efeitos são determinados pela lei vigente no momento em que eles ocorrem;

**G** — Pelo que, relativamente ao facto interruptivo “*impugnação*” não remanescem dúvidas de que este tem a virtualidade de fazer interromper o prazo prescricional, interrompendo-se em 11 de Fevereiro de 2000 relativamente a ambas as dívidas tributárias *sub Judice*, pois tanto a lei antiga (CPT) como a lei nova (LGT) prevêm os mesmos efeitos;

**H** — Já no que respeita ao facto interruptivo “*citação*”, uma vez que o CPT não o previa como sendo interruptivo, mas sim a “*instauração da execução*” (art. 34º, n.º 3 do CPT), e a LGT veio prever a citação como o facto que confere efeito interruptivo ao prazo prescricional (art. 49, n.º 1 da LGT, com a redacção dada pela Lei 100/99, de 26 de Julho, vigente à data da citação efectuada pelo Serviço de Finanças do Sátão), tendo em consideração que “*é a lei nova a única competente para determinar os efeitos sobre o prazo de prescrição que têm os factos que ocorreram na sua vigência*” (Jorge Lopes de Sousa, *op. cit.*), e que a citação ocorreu já na vigência da LGT, ocorreu uma segunda interrupção do prazo prescricional em 14 de Fevereiro de 2000);

**I** — Contudo, compulsados os autos, constata-se que, tanto o processo judicial de impugnação como o processo de execução fiscal tiveram, posteriormente à ocorrência dos factos interruptivos supra enunciados, uma paragem superior a um ano — entre 14 de Fevereiro de 2000 (data do último facto interruptivo do prazo prescricional — citação) e 16 de Março de 2002 (data relativa a um despacho de mero expediente do Mmo.Juiz) — por facto não imputável ao sujeito passivo.

**J** — Atendendo ao estipulado no art. 49º, n.º 2 da LGT (na redacção que lhe foi dada pela Lei 100/99, de 26 de Julho, vigente à data dos factos), verifica-se que em 11 de Fevereiro de 2001 e em 14 de Fevereiro de 2001 ocorreu a cessação dos efeitos interruptivos atribuídos à impugnação e à citação, respectivamente;

**L** — Razão pela qual, em 15 de Fevereiro de 2001, ter-se-á reiniciado a contagem do prazo prescricional, transformando em suspensivo aquele efeito interruptivo, passando a somar-se o tempo que veio a decorrer ao que já havia decorrido anteriormente à ocorrência do primeiro facto interruptivo.

**M** — Assim, no que respeita às dívidas fiscais referentes ao ano fiscal de 1994, ter-se-á que somar aos quatro anos decorridos até 11 de Fevereiro de 2000 seis anos de forma a perfazer os dez anos de prazo prescricional previsto no CPT, o que levará a concluir terem as dívidas fiscais referentes ao ano fiscal de 1994 prescrito em 15 de Fevereiro de 2006, e, no que respeita às dívidas fiscais referentes ao ano fiscal de 1995, ter-se-á que somar aos três anos decorridos até 11 de Fevereiro de 2000 sete anos de forma a perfazer os dez anos de prazo prescricional previsto no CPT, o que levará, por sua vez, a concluir terem as dívidas fiscais referentes ao ano fiscal de 1995 prescrito em 15 de Fevereiro de 2007;

**N** — O TAF de Viseu encontrava-se, assim, em condições - nomeadamente, tendo em conta o ofício n.º 1137 de 02/12/2009 emanado pelo Serviço de Finanças do Sátão - de se pronunciar, acerca dos factos ora elencados, da sua relevância para o instituto da prescrição e consequência para a inutilidade superveniente da lide, uma vez que havia decorrido, com larga margem, o prazo prescricional relativamente a ambas as dívidas tributárias *sub judice*;

**O** — *Sem prescindir* no que diz respeito ao argumento invocado pela Fazenda Pública nas suas alegações — prazo prescricional esteve suspenso por motivo de paragem do processo de execução fiscal em virtude da apresentação de impugnação judicial e posteriores penhoras efectuadas em 06 de Abril de 2004 e notificadas em 13 de Abril de 2005 —, tal não poderá considerar-se admissível uma vez que, para se considerar o efeito suspensivo da impugnação, o Impugnante teria que, ao abrigo do disposto no art. 169º do CPPT, ter constituído garantia nos termos do art. 195º, tê-la prestado nos termos do art. 199º, ou ter requerido a isenção de prestação de garantia (nos termos do art. 52º, n.º 4 da LGT), o que não fez, ou, em alternativa, teriam as penhoras, efectuadas pelo órgão da execução fiscal, que garantir a totalidade da quantia exequenda e do acrescido, o que não se verifica.

**P** — Tendo a AF procedido à penhora de uma casa inscrita sob o art. 267º da matriz predial urbana da freguesia de ....., concelho de Sátão com o valor patrimonial de € 304, 21 (trezentos e

quatro euros e vinte e um cêntimos) e ainda de três cheques do tesouro na quantia total de € 3.540,81 (três mil quinhentos e quarenta euros e oitenta e um cêntimos) no âmbito de dois processos de execução fiscal, é manifesta a insuficiência dos bens penhorados para garantia da dívida e do acrescido nos correspondentes processos de execução, pois as penhoras efectuadas (no valor global de € 3.845,02) destinavam-se a garantir € 45.155,81 em dívidas tributárias, valor ao qual deveria ainda somar-se os respectivos acréscimos legais — cfr. art. 169º, nº1 do CPPT.

**Q** — Ora, atendendo ao princípio da legalidade tributária (art. 8º da LGT, especialmente e com interesse absoluto para o presente caso, a alínea e) do seu n.º 2), inexistente qualquer efeito suspensivo da impugnação judicial, porquanto não foram cumpridos os seus requisitos legais, na medida em que a dívida tributária em causa nos presentes autos não se encontra garantida em conformidade com o art. 169º da CPPT, devendo considerar-se - como correctamente considerou o tribunal *a quo* — como nunca tendo sido suspenso o prazo prescricional das dívidas tributárias *sub judice*;

**R** — Termos em que deve ser mantida a douta decisão proferida pelo tribunal *a quo*, por ter ocorrido, de facto, a prescrição das dívidas tributárias *sub judice* e, bem assim, pelo facto de que o processo de execução fiscal nunca esteve suspenso por não ter havido penhoras de bens suficientes para garantia das dívidas e respectivos acréscimos no âmbito dos processos de execução fiscal em que foram efectuadas.

**S** — No que respeita aos documentos juntos pela Fazenda Pública com as suas alegações, esta só não os forneceu em tempo, única e exclusivamente, por culpa sua, além do mais, não visam fazer prova de factos posteriores aos articulados, nem a sua apresentação se tornou necessária por virtude de ocorrência posterior, pois se os reputava como essenciais deveria tê-los apresentado na sequência do pedido de informação efectuado pelo tribunal *a quo* em 14 de Julho de 2009 ou até mesmo antes, pois bem sabia que aquele pedido era no sentido de aferir da eventual prescrição das dívidas tributárias *sub judice*;

**T** — Devem assim tais documentos ser mandados desentranhar e devolvidos ao apresentante — dada a sua intempestividade e, outrossim, por serem inócuos para prova do alegado pela Fazenda Pública -, sob pena de violação de princípios essenciais do processo, e do próprio ordenamento jurídico no seu todo, como será o caso dos princípios da legalidade, da igualdade de armas e do processo equitativo;

Assim se fazendo inteira **JUSTIÇA!**

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

A recorrente acima identificada vem sindicar a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu, exarada a fls. 141/145, em 27 de Janeiro de 2012.

A sentença recorrida julgou extinta por inutilidade superveniente da lide a impugnação judicial deduzida contra as liquidações adicionais de IVA de 1994/1995, por prescrição da dívida tributária.

A recorrente termina as suas alegações com as conclusões de fls. 162/166, que, como é sabido, delimitam o objecto do recurso, nos termos do estatuído nos artigos 684.º/3 e 690.º/1 do CPC, e que aqui se dão por inteiramente reproduzidas.

O recorrido contra-alegou, tendo concluído nos termos de fls. 189/194, que aqui, também, se dão por inteiramente reproduzidos para todos os feitos legais.

O STA é competente para conhecer dos recursos jurisdicionais interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância se estiver apenas em causa matéria de direito, conforme estatuído nos artigos 26.º/b) e 38.º/a) do ETAF e 280.º/1 do CPPT.

Ora, salvo melhor juízo, o presente recurso jurisdicional não se funda, exclusivamente, em matéria de direito pelo que se verifica a excepção de incompetência do Tribunal, em razão da hierarquia, que merece imediata e prioritária apreciação, nos termos do disposto no artigo 13.º do CPTA e 16.º/2 do CPPT.

Como refere o ilustre Juiz Conselheiro Jorge Lopes de Sousa <sup>1</sup> (Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado e comentado, 2006, I volume, página 213.), “Na delimitação da competência do STA em relação à dos Tribunais Centrais Administrativos, a efectuar com base nos fundamentos do recurso, deve entender-se que o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito sempre que nas conclusões das respectivas alegações, que fixam o objecto do recurso (art. 684.º, n.º 3, do CPC), o recorrente pede a alteração da matéria de facta fixada na decisão recorrida ou invoca, como fundamento da sua pretensão, factos que não têm suporte na decisão recorrida, independentemente da atendibilidade ou relevo desses factos para o julgamento da causa”.

O recurso não tem exclusivamente por fundamento matéria de direito se nas respectivas conclusões se questionar a questão factual, manifestando-se divergência, por insuficiência, excesso ou erro, quanto à matéria de facto provada na decisão recorrida, quer porque se entenda que os factos levados ao probatório não estão provados, **quer porque se considere que foram esquecidos factos tidos por relevantes, quer porque se defenda que a prova produzida foi insuficiente, quer ainda porque se divirja nas ilações de facto que se devam retirar dos mesmos.** <sup>2</sup> (Acórdão do STA, de 2009.12.16, proferido no recurso n.º 0738/09, disponível no sítio da Internet [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt))

Ora, na conclusão e), a recorrente defende que a prova produzida foi insuficiente, pois que imputa à sentença recorrida défice instrutório ao sustentar que o tribunal recorrido, antes de decidir a prescrição, à luz do princípio do inquisitório, deveria solicitar esclarecimentos sobre a informação que consta de fls. 126 e a que se reporta a alínea E) do probatório.

Por sua vez, a conjugação das conclusões r), s) e t) contraria o juízo conclusivo fáctico formulado na fundamentação jurídica da sentença recorrida, fundado na factualidade apurada, segundo o qual inexistem outros factos interruptivos/suspensivos da prescrição, para além da instauração da impugnação judicial.

Por outro lado, na alínea t) a recorrente sustenta a suspensão do PEF, por via da penhora do imóvel e cheques, facto que não tem qualquer apoio na factualidade apurada na sentença e da qual pretende tirar óbvias consequências jurídicas.

Na verdade da factualidade assente na alínea E) do probatório, com referência à informação que faz fls. 126, resulta que o valor total dos bens penhorados é de €3.791,02 (304,21+1248,64+1076,61+1215,56) e o valor da obrigação exequenda é de 45.155,81, sendo, pois, óbvia a insuficiência dos bens penhorados para garantir o pagamento da totalidade da obrigação exequenda, pelo que não se poderia equacionar a eventual suspensão do PEF.

Este STA é, pois, incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso, sendo competente para o efeito o TCAN.

O recorrente poderá requerer a remessa do processo ao Tribunal competente, nos termos do estatuído no artigo 18.º/2 do CPPT.

**Termos em que deve ser julgada verificada a excepção de incompetência deste STA, em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso, por ser competente para o efeito o TCAN.**

## 2 – FUNDAMENTAÇÃO

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

A) Nestes autos são impugnadas as liquidações adicionais de IVA dos anos de 1994 e 1995 e juros compensatórios.

B) Os presentes autos foram instaurados em 11.02.2000 e pararam por razões estranhas ao Impugnante, entre 06.04.2004 e 27.07.2006, cfr. fls. 80.

C) No SF foi instaurado, em 13.04.2000, processo de execução fiscal com o n.º 2666200001001396 destinado à cobrança coerciva das quantias originadas nas liquidações em causa nestes autos, cfr. fls. 1216

D) Pelo Tribunal foi proferido despacho a solicitar informação ao SF, com o seguinte teor:

*Tendo por base a data dos tributos a que se reportam as liquidações em causa nestes autos, e com vista a aferir da eventual prescrição, oficie à AF solicitando que informe, documentando, se ocorreu pagamento ou outro facto interruptivo ou suspensivo da prescrição, nomeadamente se foi instaurada execução e na afirmativa quando; data da citação do executado e se nesta ocorreram paragens superiores a um ano por razões estranhas ao mesmo.*

E) Na sequência de pedido de informação mencionado na alínea C., pelo Chefe do SF de Viseu, através de ofício de 02.12.2009, foi esclarecido que no âmbito da execução identificada em C.:

“... ”

3. O referido PEF não teve paragens superiores a um ano até 2000.04.13;

4. Não foram efectuados quaisquer pagamentos;

5. Em 13.04.2005 foi notificado o impugnante da penhora de uma casa inscrita sob o art. n.º 267 da matriz predial urbana... e da penhora dos seguintes cheques...

6. Não são conhecidos outros factos interruptivos ou suspensivos da prescrição.

## 3 – DO DIREITO

A competência em razão da hierarquia integra pressuposto processual relativo ao Tribunal, constituindo requisito de interesse e ordem pública devendo, por isso mesmo, o seu conhecimento preceder o de qualquer outra matéria – cf. artigos 16º n.º 1 e 2 do CPPT e 13º do CPTA.

Ora, de harmonia com o disposto nos artigos 26º alínea b) e 38º alínea a) do ETAF e 280º n.º 1 do CPPT-, à Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo compete apenas conhecer dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1ª Instância, com exclusivo fundamento em matéria de direito,

Sendo que aos Tribunais Centrais Administrativos compete, por sua vez conhecer dos recursos de decisões dos tribunais tributários de 1ª Instância, com excepção dos referidos na alínea b) do n.º 1, do citado art. 26.º do referido Estatuto.

A jurisprudência deste Supremo Tribunal tem vindo a entender que na delimitação da competência do Supremo Tribunal Administrativo em relação à do Tribunal Central Administrativo deve entender-se que o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito sempre que nas conclusões das respectivas alegações o recorrente pede a alteração da matéria fáctica fixada na decisão recorrida ou invoca, como fundamento da sua pretensão, factos que não têm suporte na decisão recorrida, ou que

contrariem o juízo conclusivo fáctico formulado na sentença, desde que estes, em abstracto, não sejam indiferentes para serem ponderados no julgamento da causa.

A questão da competência hierárquica é, ainda, uma questão prévia que tem de ser decidida abstractando da solução de direito que o tribunal ad quem tomaria se fosse competente.

Nestas condições, o que há a fazer para decidir a questão da competência hierárquica, é apenas verificar se o recorrente pede a alteração da matéria de facto ou invoca factos nos termos acabados de referir. Se o faz, o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito.

Ora como bem refere o Exm<sup>o</sup> Procurador-Geral Adjunto neste Supremo Tribunal Administrativo, nas conclusões das suas alegações a recorrente questiona não só matéria de direito mas também matéria de facto nomeadamente nas conclusões e), r), s), t). Na conclusão e), a recorrente imputa à sentença recorrida défice instrutório.

E, nas conclusões r), s) e t) contraria o juízo conclusivo fáctico formulado na fundamentação jurídica da sentença recorrida, fundado na factualidade apurada, segundo o qual inexistem outros factos interruptivos/suspensivos da prescrição, para além da instauração da impugnação judicial, sendo ainda que na última conclusão destacada sustenta a suspensão do PEF, por via da penhora do imóvel e cheques, facto que não tem qualquer apoio na factualidade apurada na sentença e da qual pretende tirar óbvias consequências jurídicas.

**Com efeito, afirma-se na sentença recorrida; ”(...)Resulta da factualidade provada, que:**

*O processo de execução destinado à cobrança coerciva das quantias originadas nas liquidações em causa nestes autos foi instaurado depois da instauração da Impugnação, pelo que a citação ocorreu depois da apresentação da impugnação.*

*A Impugnação foi instaurada em 11-02-2000, aí interrompendo-se o prazo de prescrição, todavia como esteve parada por mais de um ano por causas estranhas ao impugnante, passou a causa de suspensão, na execução fiscal conforme ofício remetido pelo SF não ocorreu outro facto interruptivo ou suspensivo da prescrição, não importando averiguar a data da citação, pois que o SF informa somente a data da instauração da execução, que ocorreu em 13.04.2000, e a instauração da execução, não é causa de interrupção, alias após a entrada em vigor da LGT (art. 49<sup>o</sup>) só a citação tinha a virtualidade de interromper o prazo de prescrição, fruto da alteração operada à LGT pela Lei n.º 100/99 de 26 de Julho.*

*Dada a sequência de diplomas supre referidos, para verificarmos qual o preceito legal a aplicar, temos que nos socorrer do artigo 297<sup>o</sup>, n.º 1 do C. Civil que refere:*

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

*Começando o prazo de prescrição a correr em 1 de Janeiro de 1995, 1996 (ver art. 34<sup>o</sup> do CPT), resulta evidente que o prazo a aplicar é o de 10 anos, visto que em 1.1.1999, aquando da entrada em vigor da LGT, faltava mais tempo para ocorrer a prescrição.*

*Atenta a norma transcrita do CC, é de aplicar, neste caso, o prazo previsto no CPT.*

*Este entendimento é o que nos parece ser defendido no Acórdão e reflexões apresentada pelo ilustre Conselheiro e Doutrinador Dr. Jorge de Sousa, respectivamente Ac. do STA.*

*0244/07, 24-10-2007, PLENO DA SECÇÃO DO CT, BAETA DE QUEIROZ, PRESCRIÇÃO INTERRUPTIVA e Notas sobre a aplicação no tempo das normas sobre prescrição da obrigação tributária datadas de 28-04-2008, maxime pags. 15 e 16.*

*Assim, a última dívida via a sua prescrição a ocorrer em Janeiro de 2006, contudo temos a interrupção da Impugnação que ocorreu em 2000, mas dada a paragem superior a um ano, por facto não imputável ao contribuinte, aquela converteu-se em suspensão, terminando em 2007 o prazo de prescrição, sem necessidade de fazer muitas contas, visto a grande amplitude do prazo. Se assim o é para as dívidas de 1995, por maioria de razão, também o é para as dívidas de 1994.*

*Não existem outras causas de interrupção ou suspensão dos autos. (sublinhado nosso)*

*Impõe-se, assim, concluir que as obrigações tributárias em causa nestes autos encontram-se prescritas, o que determina a extinção da instância por inutilidade superveniente da lide, ”. Neste contexto o recurso não tem por exclusivo fundamento matéria de direito.*

*Pelo que, está vedado a este STA o conhecimento do recurso.*

*Assim sendo, não se limitando o recurso à matéria de direito, é este Supremo Tribunal incompetente em razão da hierarquia. Neste sentido o acórdão de 23 de Fevereiro de 2012, proferido no Proc. n.º 16/12. Vide, ainda, Jorge Lopes de Sousa (Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado e comentado, 2006, I volume, página 213.)*

Ocorre, pois, a incompetência deste Supremo Tribunal Administrativo já que versando o recurso, também, matéria de facto, e não exclusivamente matéria de direito, será competente para dele conhecer o Tribunal Central Administrativo Norte – arts. 280<sup>o</sup>, n.º 1 do Código de Procedimento e de Processo Tributário e 26<sup>o</sup> alínea b) e 38<sup>o</sup> alínea a) do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais.

**4-DECISÃO**

Termos em que, face ao exposto, se decide julgar a Secção de Contencioso Tributário do STA incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso jurisdicional, declarando-se competente para o efeito o Tribunal Central Administrativo Norte (Secção do Contencioso Tributário) nos termos do artº 18º, n.º 3, do CPPT., para o qual a recorrente já requereu a remessa do processo.

Custas a cargo da recorrente.

Lisboa, 23 de Janeiro de 2013. – *Ascensão Lopes* (relator) – *Lino Ribeiro* – *Valente Torrão*.

**Acórdão de 23 de Janeiro de 2013.****Assunto:**

*Despacho de reversão. Fundamentação. Descrição no despacho de reversão de factos materiais integradores da gerência.*

**Sumário:**

- I — Sendo o efetivo exercício de funções pressuposto da responsabilidade subsidiária prevista no artigo 24.º da LGT, em face do disposto na parte final do n.º 4 do artigo 23.º da mesma lei é necessário que do despacho de reversão conste a alegação de que o pretense responsável exerceu efetivamente o cargo.*
- II — Não será, contudo, necessário, que constem do despacho de reversão os factos concretos nos quais a Administração fiscal fundamenta a sua alegação relativa ao exercício efetivo das funções do gestor, pois que um “non liquet” relativamente a essa questão será necessariamente valorado contra a administração tributária, dada a inexistência de presunção legal relativa a tal exercício.*

Processo n.º 953/12-30.

Recorrente: A.....

Recorrida: Fazenda Pública.

Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Valente Torrão.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

I – A....., com os demais sinais dos autos, recorreu para o Tribunal Central Administrativo Norte da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel que julgou improcedente a oposição à execução fiscal n.º 3565200801052020, que por reversão contra si corre e foi originariamente instaurada contra a sociedade de B..... Lda, por dívidas relativas a IVA, referente ao exercício de 2003 no valor de € 14.031,89, apresentando para o efeito, alegações nas quais conclui:

1ª) Por aplicação das disposições conjugadas dos artºs 22º, n.º 4, 23º, n.º 4 e 70º da LGT, é possível constatar que com vista à fundamentação da decisão de reversão da execução contra o obrigado subsidiário, deverá a entidade decisora: i) de forma objetiva, e fundamentada demonstrar na própria decisão a qualidade de administrador de facto do oponente, invocando factos que demonstrassem o exercício efetivo do cargo; ii) apurar o grau de insuficiência do património da devedora originária, para satisfação da dívida tributária; iii) determinar de forma exata o montante pelo qual o revertido será responsabilizado em sede de reversão.

2ª) Da fundamentação da decisão que determinou a reversão contra o Alegante, emerge o seguinte (cfr. alínea G) da matéria de facto dada como provada):

*«Não havendo bens da executada que respondam pelo pagamento da dívida, verificam-se assim as condições previstas no n.º 2 do artº. 153º do Código do Procedimento e Processo Tributário para a chamada à execução dos responsáveis subsidiários de acordo com a legislação vigente aquando do cargos e o momento de constituição de responsabilidade, contra estes a execução (...).*

*1. Relativamente ao facto tributário:*

*1.1. O facto tributário que está na génese de todas as certidões ocorreu na vigência da Lei Geral Tributária (LGT), assim, nos termos da alínea a) do n.º 1 do seu artigo 24º, os gerentes e administradores são subsidiariamente responsáveis pelas dívidas da sociedade mediante prova de culpa da insuficiência do património da sociedade, por parte da Fazenda Nacional.*

2. *Relativamente à obrigação de pagamento:*

2.1. *Verifica-se que a obrigação de pagamento ocorreu na vigência da LGT, assim, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artº 24º, os gerentes e administradores que exerçam, ainda que somente de facto, funções de gestão em pessoas coletivas ou equiparadas, serão subsidiariamente responsáveis pelas dívidas tributárias cujo prazo legal de pagamento tenha terminado no período de exercício do seu cargo, quando não provem que não lhes foi imputável a falta de pagamento.*

*Assim, em face da informação que antecede e considerando os momentos da constituição da responsabilidade subsidiária, ao conjugar estes com a legislação então vigente temos que e (são) (solidariamente) responsável (eis) pelo pagamento das seguintes importâncias por dívidas de IVA: (...).*

*A..... responde pelo pagamento de € 36.997,79 relativo ao período da sua gerência.”*

3ª) Da nota de citação, por via do qual se comunica a decisão de reversão ao aqui Alegante, apenas consta que: *“Não havendo bens da executada que respondam pelo pagamento da dívida, verificam-se assim as condições previstas no n.º 2 do artº. 153º do Código do Procedimento e Processo Tributário (CPPT) para a chamada à execução dos responsáveis subsidiários de acordo com a legislação vigente a quando do seu exercício do cargo e o momento da constituição de responsabilidade, revertendo contra estes a execução.”*

4ª) A A.F., apurou o grau de insuficiência patrimonial da devedora originária, pois que, efetuadas as diligências necessárias conclui-se pela inexistência de património societário.

5ª) A A.F. também aquilatou do quantum de dívida cuja responsabilidade poderia imputar ao responsável subsidiário.

6ª) Ao contrário de quanto inculca a decisão a quo, não resulta de nenhum excerto da fundamentação do ato de reversão da execução fiscal que o Alegante, no período a que se reportam as dívidas em execução, ou no período em que correu o prazo para pagamento voluntário, exerceu de facto funções de gerente da sociedade devedora originária.

7ª) Em momento algum a A.F., enuncia, e elenca todo um conjunto de factos, que pela sua configuração, demonstrem de forma cabal que o Alegante no prazo legal de pagamento das dívidas em execução, de facto, representava perante terceiros, que dava orientações a entidades subordinadas, ou que se assumia direitos e obrigações em nome da devedora originária.

8ª) É precisamente neste ponto que a decisão em recurso se encontra ferida de ilegalidade, na medida em que, ao contrário de quanto considerou nos pontos 9 e 10 do acervo probatório, em momento algum são invocados ou descritos factos demonstrativos do exercício efetivo da gerência por parte do aqui alegante, postergando, assim, o dever de prova (cfr. artº. 74º, n.º 1 da LGT) a par do dever geral de fundamentação (cfr. arts. 23º, n.º 4 e 77º da LGT).

9ª) A concretização da gerência de facto por parte do Alegante surge apenas em sede de contestação à oposição, onde a Fazenda Pública (cfr. pontos 17 e 19), alega e documenta a concretização de tais atos por parte do Alegante.

10ª) A fundamentação da decisão tem de ser contemporânea, no sentido de que, deve ser efetuada no momento em que a mesma é comunicada ao sujeito passivo administrado, não podendo a A.F. em momento posterior, no sentido de colmatar um lapso ou erro de procedimento, vir fundamentar uma decisão que já produziu efeitos na esfera de atuação do sujeito passivo, e com base na qual, exerceu a sua defesa.

11ª) Uma fundamentação, realizada à posteriormente à comunicação da decisão ao sujeito administrado, não satisfaz os requisitos do dever geral de fundamentação, como é evidente, uma vez que o destinatário do ato não fica a saber que factos concretos determinaram a reversão.

12ª) As razões que o Tribunal a quo alegou na sua decisão para justificar a improcedência da oposição à execução, não constam da motivação do ato.

13ª) Salvo o devido respeito foram violados os artigos 268º, n.º 3 da CRP, arts. 214º, 125º e 123º, n.º 2 do CPA e arts. 22º, n.º 4, 23º, n.º 4 e 70º da LGT.

Julgando o recurso procedente, será feita justiça.

II. A Fazenda Pública não apresentou contra alegações.

III. Por acórdão de 31 de maio de 2012, o Tribunal Central Administrativo Norte declarou-se incompetente em razão da hierarquia para conhecer do presente recurso, sendo competente para o efeito, a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

IV. O MºPº emitiu parecer no sentido no qual defende a improcedência do recurso, devendo manter-se na ordem jurídica a sentença recorrida.

V. Colhidos os vistos legais cabe agora decidir.

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

1º) - Contra a Sociedade de B....., Lda, NIPC ..... foi instaurado pelo Serviço de Finanças de Valongo 2 Ermesinde, o processo de execução fiscal n.º 3565200801052020, por dívidas de IVA do exercício de 2003.

2º) - Em cumprimento do mandato de penhora datado de 31.10.2008, não foram encontrados quaisquer bens pertencentes à executada originária – cfr. auto de diligências da mesma data.

3ª) - Por consulta à certidão da Conservatória do Registo Comercial de Valongo, verificou-se que desde 18.11.2002 e até à presente data, constou como gerente o ora Oponente.

4º) - Em face disso e, por não serem conhecidos bens à originária devedora, em 06.11.2008, foi proferido projeto de reversão contra o ora Oponente, na qualidade de responsável subsidiário.

5º) - O projeto do despacho de reversão tem como fundamentos:

*1. Relativamente ao facto tributário:*

1.1. O facto tributário que está na génese deste processo executivo ocorreu na vigência da LGT, assim, nos termos da alínea a) do n.º 1 do art.º 24º, os gerentes e administradores serão subsidiariamente responsáveis pelas dívidas da sociedade mediante prova de culpa da insuficiência do património da sociedade por parte da Fazenda Nacional

*2. Relativamente à obrigação de pagamento:*

2.1. Verifica-se que a obrigação de pagamento ocorreu na vigência da LGT, assim, nos termos da alínea b) do n.º 1 do art.º 24º, os gerentes e administradores que exerçam, ainda que somente de facto, funções de gestão em pessoas coletivas ou equiparadas, serão subsidiariamente responsáveis pelas dívidas tributárias cujo prazo legal de pagamento tenha terminado no período de exercício do seu cargo, quando não provem que não lhes foi imputável a falta de pagamento.

Assim, em face da informação que antecede e considerando os momentos de constituição da responsabilidade subsidiária, ao conjugar estes com a legislação então vigente temos que é (são) (solidariamente) responsável (is) pelo pagamento das seguintes importâncias por dívidas de IVA:

C..... responde pelo pagamento de 14 031,89 euros, relativo ao seu período de gerência.

A..... responde pelo pagamento de 14 031,89 euros, relativo ao seu período de gerência – cfr. doc. de fls. 27 dos autos.

6º)- Em 10.11.2008 foi expedida notificação através de carta registada, para audição prévia, nos termos dos artigos 23º, n.º 4 e 60º da LGT, a qual foi recebida em 11.11.2008.

7º) - Em 05.03.2009 e, na ausência do exercício do direito de audição, foi proferido despacho de reversão contra o ora Oponente.

8º) - O mesmo foi citado pelo ofício n.º 1233 do referido Serviço de Finanças, sendo o competente AR sido assinado em 12.03.2009.

9º)- O Oponente em 30.11.2006 vendeu um imóvel na qualidade de sócio gerente da executada - cfr. cópia de escritura de compra e venda junta aos autos.

10º) - O Oponente foi remunerado desde novembro de 2002 durante o período da sua gerência, como membro de órgão estatutário da executada - cfr. cópia de folhas de remunerações declaradas pela executada à Segurança Social.

**VII.** A única questão a apreciar no presente recurso é a de saber se o despacho de reversão da execução contra o recorrente se encontra ou não legalmente fundamentado.

Na verdade, o recorrente nem sequer alega não ter sido gerente da executada originária. Simplesmente entende que o despacho de reversão deveria ter indicado factos demonstrativos do exercício efetivo da gerência relativamente à sua pessoa (v. conclusão 7ª), pelo que, não os contendo, ocorre falta de fundamentação com violação do disposto nos art.ºs 23º, n.º 4 e 77º da LGT (conclusão 8ª).

Diferente entendimento manifestou a decisão recorrida segundo a qual o despacho de reversão se encontrava devidamente fundamentado, dando ainda como provados os factos 9º e 10º do probatório supra, dos quais resulta a gerência de facto do oponente.

Vejamos então se a decisão recorrida deve ou não manter-se.

**VII.** O art.º 24º, n.º 1 da LGT, estabelece o seguinte:

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

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

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

Relevam ainda para a questão os art.ºs 22º, n.º 4 e 23º, n.ºs 1, 2 e 4 do mesmo diploma que estabelecem, respetivamente, o seguinte:

*“4- As pessoas solidária ou subsidiariamente responsáveis poderão reclamar ou impugnar a dívida cuja responsabilidade lhes for atribuída nos mesmos termos do devedor principal, devendo, para o efeito, a notificação ou citação conter os elementos essenciais da sua liquidação, incluindo a fundamentação nos termos legais”.*



*“1. A responsabilidade subsidiária efetiva-se por reversão do processo de execução fiscal.*

*2. A reversão contra o responsável subsidiário depende da fundada insuficiência dos bens penhoráveis do devedor principal e dos responsáveis solidários, sem prejuízo do benefício da excussão.*

*4. A reversão, mesmo nos casos de presunção legal de culpa, é precedida de audição do responsável subsidiário nos termos da presente lei e da declaração fundamentada dos seus pressupostos e extensão, a incluir na citação”.*

Temos então que constituem pressupostos da reversão:

1º) A fundada insuficiência dos bens penhoráveis do devedor principal;

2º) A existência de responsabilidade subsidiária, de acordo com o artº 24º, n.º 1 acima transcrito (para o caso que nos interessa).

Para efeitos desta responsabilidade exige-se o efetivo exercício da gerência, o que significa, de acordo com a jurisprudência uniforme dos tribunais tributários, que não pode ser responsabilizado aquele que apenas tiver exercido a gerência de direito, sem ter praticado atos materiais em que a gerência de uma empresa ou sociedade se traduz.

Porém, não é de exigir que a Administração Tributária descreva ou prove no despacho de reversão os factos materiais em que se traduz o exercício da gerência, tal como resulta do recente acórdão deste STA de 31.10.2012, proferido no Processo n.º 580/12, em que se levantou a mesma questão e com conclusões e matéria de facto muito idênticas.

No referido aresto, ficou escrito, para além do mais, o seguinte:

*“É manifesto que não há no despacho de reversão cuja fundamentação é sindicada nos presentes autos a invocação de factos concretos nos quais a Administração tributária alicerce a alegação relativa ao efetivo exercício de funções por parte do ora recorrente, alegação esta que, embora constante do despacho de reversão, quase surge despercebida, resultando tão só da referência ao período da sua gerência ou a quando do seu exercício do cargo.*

*Por outro lado, resulta claramente do disposto no n.º 4 do artigo 23.º da Lei Geral Tributária (LGT) que: «A reversão, mesmo nos casos de presunção legal de culpa, é precedida de audição do responsável subsidiário nos termos da presente lei e da declaração fundamentada dos seus pressupostos e extensão, a incluir na citação» (sublinhados nossos).*

*Ora, um dos pressupostos da responsabilidade tributária prevista no artigo 24.º da LGT é o exercício efetivo de funções no período de tempo a que respeita a dívida revertida, daí que não pode a Administração tributária deixar de alegar no próprio despacho de reversão que o efetivo exercício do cargo se verificou no período considerado.*

*Não nos parece porém, ao contrário do alegado, que seja necessário que do despacho de reversão constem os factos concretamente identificados nos quais a Administração tributária fundamenta a sua convicção relativa ao efetivo exercício de funções, pois que em causa não está uma acusação em matéria sancionatória e persistindo dúvida acerca do efetivo exercício de funções o “non liquet” não poderá deixar de ser valorado contra a Administração fiscal, que invoca o direito a responsabilizar o gerente, pois que inexistente presunção legal no sentido de que o gerente de direito exerça de facto as suas funções, daí que não possa seriamente defender-se que a não invocação no despacho de reversão de tais factos possa comprometer a defesa do responsável subsidiário.*

*No caso dos autos, encontra-se no despacho de reversão alegação quanto à gerência de facto”.*

Concorda-se com o que ficou escrito no transcrito aresto, sendo certo que no projeto de reversão (depois convertido em despacho de reversão) se referia claramente que o oponente respondia pelo *“pagamento de 14.031,89 euros relativo ao seu período de gerência”*, período este apurado de acordo com a informação da respetiva Conservatória do Registo Comercial (v. fls. 26-vº, 27 e 30-vº).

É certo que nesta frase não se refere expressamente *gerência de facto*, mas, anteriormente, o despacho havia referido a norma legal aplicável na qual estava expressa a frase *período de exercício do seu cargo*. Deste modo, o despacho tem de ser interpretado no seu todo.

De qualquer forma, o recorrente não nega o exercício da gerência de facto, a qual foi confirmada na produção de prova e nem sequer se pronunciou sobre esta matéria no exercício do direito de audição, pelo que improcede o invocado vício do despacho de reversão.

Assim sendo, o recurso improcede.

**VIII.** Nestes termos e pelo exposto, nega-se provimento ao recurso, confirmando-se a decisão recorrida.

Custas pelo recorrente.

Lisboa, 23 de janeiro de 2013. – *Valente Torrão* (relator) – *Pedro Delgado* – *Ascensão Lopes*.

## Acórdão de 23 de Janeiro de 2013.

### Assunto:

*Empreendimentos turísticos. Empreendimentos constituídos em propriedade plural. Instalação. Isenção de sisa e redução de um quinto do imposto do selo. Interpretação das normas fiscais. Benefícios fiscais.*

### Sumário

- I — *Na determinação do sentido e alcance das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam são observadas as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis”, sendo que “Sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer directamente da lei” (art. 11º, n.ºs. 1 e 2, da LGT).*
- II — *No âmbito do regime jurídico da instalação, exploração e funcionamento dos empreendimentos turísticos, estabelecido no Decreto-Lei n.º 39/2008, de 7 de Março, o conceito de instalação de um empreendimento turístico compreende o conjunto de actos jurídicos e os trâmites necessários ao licenciamento (em sentido amplo, compreendendo comunicações prévias ou autorizações, conforme o caso) das operações urbanísticas necessárias à construção de um empreendimento turístico, bem como a obtenção dos títulos que o tornem apto a funcionar e a ser explorado para finalidade turística (cfr. Capítulo IV, arts. 23º ss).*
- III — *Quando o legislador utiliza a expressão aquisição de prédios ou de fracções autónomas com destino à «instalação», para efeitos do benefício a que se reporta o n.º 1 do art. 20º, do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, não pode deixar de entender-se como referindo-se precisamente à aquisição de prédios (ou de fracções autónomas) para construção de empreendimentos turísticos, depois de devidamente licenciadas as respectivas operações urbanísticas, visando beneficiar as empresas que se dedicam à actividade de promoção/criação dos mesmos.*
- IV — *Este conceito de «instalação» é o que se mostra adequado a todo o tipo de empreendimentos turísticos e não é posto em causa pelo facto de os empreendimentos poderem ser construídos/instalados em regime de propriedade plural, uma vez que esta tem a ver com a «exploração» e não com a «instalação».*
- V — *Nos empreendimentos turístico constituídos em propriedade plural (que compreendem lotes e ou fracções autónomas de um ou mais edifícios, nos termos do disposto no art. 52º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 39/2008, de 7 de Março), destacam-se dois procedimentos distintos, ainda que possam ocorrer em simultâneo: um relativo à prática das operações necessárias a instalar o empreendimento; outro, relativo às operações necessária a pô-lo em funcionamento e a explorá-lo, sendo que a venda das unidades projectadas ou construídas faz necessariamente parte do segundo.*
- VI — *O legislador pretendeu impulsionar a actividade turística prevendo a isenção /redução de pagamento de Sisa /Selo, para os promotores que pretendam construir/criar estabelecimentos (ou readaptar e remodelar fracções existentes) e não quando se trate da mera aquisição de fracções (ou unidades de alojamento) integradas nos empreendimentos e destinadas à exploração, ainda que sejam adquiridas em data anterior à própria instalação/licenciamento do empreendimento.*
- VII — *Quem adquire as fracções não se torna um co-financiador do empreendimento, com a responsabilidade da respectiva instalação, uma vez que está a adquirir um produto turístico que foi posto no mercado pelo promotor, seja a aquisição feita em planta ou depois de instalado o empreendimento, como um qualquer consumidor final, tanto mais que as fracções podem ser adquiridas para seu uso exclusivo e sem qualquer limite temporal (no caso de empreendimentos turísticos constituídos em propriedade plural).*
- VIII — *Não estando em causa a aquisição de prédios ou de fracções autónomas destinados à construção/instalação de empreendimentos turísticos, mas sim a aquisição de unidades de alojamento por consumidores finais, ainda que porque integradas no empreendimento em causa se encontrem afectas à exploração turística, a mesma não pode beneficiar das isenções consagradas no art. 20º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 423/83.*

IX — *Este resultado interpretativo é o que resulta do elemento histórico, racional/teleológico e também literal das normas jurídicas em causa.*

X — *“Os benefícios fiscais são medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes e que sejam superiores aos da própria tributação que impedem (artigo 2.º/1 do EBF) (...)” e embora admitindo a interpretação extensiva (artigo 10.º do EBF), não pode ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência, ainda que imperfeitamente expresso (artigo 9.º/2 do C. Civil), para além de que porque representam uma derrogação da regra da igualdade e do princípio da capacidade contributiva que fundamenta materialmente os impostos, os benefícios fiscais devem ser justificados por um interesse público relevante.*

Processo n.º 968/12-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A....., S.A.

Relatora: Exm<sup>a</sup>. Sr<sup>a</sup>. Cons<sup>a</sup>. Dr<sup>a</sup>. Fernanda Maçãs. (por vencimento e sorteio).

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

#### I- RELATÓRIO

1. A FAZENDA PÚBLICA recorre da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé que julgou procedente a impugnação judicial que a sociedade A....., S.A., deduziu contra a decisão de indeferimento expresso de reclamação graciosa que apresentou contra a liquidação de Imposto de Selo – Verba 1.1., DUC n.º 163.309.001.257.829, no montante de € 7.840,00, reclamação onde pedira a devolução de 4/5 do imposto liquidado e pago, ou seja, a devolução de € 6.272,00, com base na ilegalidade dessa liquidação face ao direito à redução do imposto a 1/5 por força do disposto no art.º 20º, n.º 1, do Decreto Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro.

2. Terminou a sua alegação de recurso com as seguintes conclusões:

a) *A questão decidenda é saber se a aquisição imóvel se destinou à instalação do empreendimento ou se este já se encontrava instalado;*

b) *In casu, não existindo ampliação ou melhoramento em mais de 50%, o reconhecimento dos benefícios respeitantes à isenção de IMT e redução de Imposto de Selo dependem de se considerar que a aquisição do impugnante se destinou a instalar um empreendimento qualificado de utilidade turística como o exige o art. 20º n.º 1 do Decreto-Lei n.º 423/83 de 05/12;*

c) *O DL n.º 423/83, de 5/12, reestruturou profundamente o instituto de utilidade turística e previu, no seu art. 7º, a concessão da utilidade turística a título prévio caso fosse atribuída antes da entrada em funcionamento dos empreendimentos:*

i) *novos;*

ii) *já existentes que fossem objecto de remodelação, beneficiação ou de reequipamento totais ou parciais;*

iii) *já existentes que aumentassem a sua capacidade em, pelo menos, 50%;*

d) *E previu a concessão da utilidade turística a título definitivo, caso fosse atribuída a empreendimentos já em funcionamento ou quando resultasse da confirmação da utilização turística a título prévio:*

e) *E foi precisamente ao abrigo destes normativos que, em 25-02-2011, foi publicado no Diário da República a atribuição da utilidade turística a título definitivo ao Aldeamento Turístico B'..... de 5 estrelas, cujo funcionamento já iniciara em 2008/09/04;*

f) *Assim, não faz sentido, e carece de apoio legal, sustentar, como se faz na sentença recorrida, que a aquisição da fracção identificada nos autos integra a fase de instalação do empreendimento turístico, pois este não só já se encontrava instalado, como também já se encontra em funcionamento desde 2008/09/04;*

g) *A interpretação que a Fazenda Pública faz da norma em questão, é a de que esta apenas reconhece a possibilidade de ser atribuída a utilidade turística a empreendimentos que resultem de um directo investimento, traduzido quer na construção de empreendimentos novos, quer na remodelação, beneficiação ou reequipamento totais ou parciais, quer na realização de obras conducentes ao aumento da capacidade em, pelo menos, 50%;*

h) *Por esse motivo, o legislador entendeu atribuir benefícios fiscais em sede de Imposto de Sisa (IMT) e do Selo, às empresas proprietárias que realizam o esforço do investimento. Pretendeu o legislador impulsionar este sector de actividade, prevendo isenção/redução de pagamento de Sisa/Selo, mediante determinadas condições, a quem vai criar estabelecimentos turísticos, e não a quem se limita a adquirir fracções pertencentes a empreendimentos já instalados;*

i) Na verdade, quando o legislador diz, no n.º 1 do artigo 20º, “**destino à instalação**”, tal significa que se trata apenas de aquisições de prédios efectuadas com o intuito de neles construir/melhorar empreendimentos turísticos, e não da mera aquisição de prédios/fracções integradas em empreendimentos já construídos e instalados, como sucedeu no caso concreto;

m) Este é o entendimento e interpretação perfilhados pela Administração Tributária, e que decorre do elemento histórico, racional/teleológico, mas também literal das normas jurídicas em apreço;

n) Entendimento também perfilhado pelo TCA do Sul, Acórdão n.º 4424/10, de 2011/10/18;

o) Ao julgar que a aquisição da fracção se destinou à instalação do empreendimento turístico, a decisão contida no aresto ora recorrido viola o disposto naquela norma legal, incorrendo em erro de julgamento, porque não está preenchido um dos condicionalismos que a lei impõe para que se verifique a isenção prevista no n.º 1 do art. 20º do DL n.º 423/83, nomeadamente, que o imóvel adquirido se destine à instalação do empreendimento turístico.

Face ao exposto, deve ser dado provimento ao presente recurso e, conseqüentemente, revogada a sentença recorrida, só assim se fazendo JUSTIÇA”.

**3. A Recorrida apresentou Contra-alegações para sustentar a manutenção do julgado, concluindo da foram como se segue:**

“1ª. A recorrente foi notificada, por carta registada datada de 26 de Junho do corrente, da admissão do recurso interposto, tendo o prazo de 15 dias para apresentação de alegações (cfr artigo 282º, n.º 3 do CPPT) terminado a [4 de Julho (sábado)].

2ª. As alegações deveriam ter sido apresentadas no 1º dia útil seguinte ao do término do prazo.

3ª. Porém, não o foram, apenas tendo dado entrada em juízo a 9 de Agosto.

4ª. É certo que correm férias judiciais entre 15 de Julho e 31 de Agosto, de acordo com o artigo 12º da Lei n.º 3/99, de 13 de Janeiro, na redacção em vigor.

5ª. Não obstante, o seu decurso em nada interfere com a contagem do prazo da recorrente para alegar, pois este terminou **precisamente antes do início de férias judiciais**.

6ª. A prática do acto no 1º dia útil seguinte ao do termo do prazo não obsta o artigo 143º, n.º 1 do CPC segundo o qual “não se praticam actos processuais nos dias em que os tribunais estiverem encerrados nem durante o período de férias judiciais”, já que este artigo só tem aplicabilidade nos casos em que, estando em curso um prazo processual, sobrevêm as férias judiciais, suspendendo-se, então, mesmo.

7ª. O que neste caso não aconteceu já que o **prazo para apresentação de alegações decorreu todo antes de férias judiciais**, razão pela qual não tem aplicação o disposto no artigo 144º do CPC, nem, conseqüentemente, o disposto no artigo 143º do mesmo diploma.

**8ª. As alegações apresentadas são extemporâneas, o que equivale à sua falta, devendo, por isso, o recurso ser julgado deserto pelo tribunal recorrido, por força do disposto no artigo 282º, n.º 3 do CPPT.**

Sem conceder, sempre se dirá acerca dos fundamentos do recurso que:

9ª. Ao contrário do alegado pela recorrente, a sentença recorrida não padece de qualquer erro no julgamento nem fez uma errada interpretação do artigo 20º do Decreto-lei 423/83, de 5 de Dezembro.

10ª. Da jurisprudência do STA resulta que sempre foi tido como suficiente, para o reconhecimento dos benefícios fiscais nele previstos, que o imóvel adquirido, em empreendimento turístico declarado como de utilidade turística, fosse destinado à exploração turística e não, como pretende recorrente, que se trate da primeira aquisição de um prédio onde venha a ser construído um empreendimento turístico novo ou, tratando-se de um já existente, que venha a sofrer obras de melhoria.

11ª. O que resulta do artigo 20º, n.º 1 do mencionado DL 423/83, de 5 de Dezembro como condição para que os benefícios fiscais de isenção de IMI e de redução de imposto de selo sejam concedidos é que o **uso ou fim a que se destine o imóvel não possa ser outro senão a exploração turística do mesmo**.

12ª. O conceito de instalação apresentado pela recorrente reduz inaceitavelmente o âmbito de aplicação do preceito.

13ª. O entendimento do Tribunal a quo ao decidir que o empreendimento apenas estará definitivamente instalado quando todas as unidades de alojamento iniciarem o seu funcionamento, estando a primeira aquisição de cada fracção integrada nesse processo de instalação é o que se mostra mais consentâneo quer com a letra quer com espírito da lei, quer, ainda com a interpretação sistemática da norma nele contida.

14ª. Entendimento este que já o Ministério Público tinha adoptado no parecer que precedeu a sentença.

15ª. A posição da recorrente é diametralmente oposta, fazendo com que o Estado, representado pelo Ministério Público e pela Fazenda Pública assumam, em relação ao mesmo assunto, duas posições antagónicas, situação que inadmissível num Estado de Direito em que a lei é única e se aplica a todas as entidades.

16ª. A interpretação do artigo 20º do DL 423/83, de 5 de Dezembro, deve tomar em consideração o que actualmente se encontra previsto em matéria de instalação, exploração e funcionamento de empreendimentos turísticos consagrado no Decreto-lei 39/2008, de 7 de Março, com as alterações introduzidas pelo Decreto-lei n.º 228/2009, de 14 de Setembro.

17ª. Este diploma consagra um novo paradigma em termos de exploração e funcionamento, encontrando-se as unidades de alojamento permanentemente em regime de exploração turística (artigo 45º).

18ª. Quem adquire uma unidade de alojamento num empreendimento turístico constituído ao abrigo do regime previsto no Decreto-lei n.º 39/2008, de 7 de Março, **não pode dar-lhe outro destino senão a exploração para fins turísticos**, sendo inclusivamente obrigado a mantê-lo equipado e pronto para ser locado para essa finalidade.

19ª. Pelo que, tal aquisição não constitui um negócio imobiliário, mas sim um investimento turístico, encontrando-se a propriedade, embora plena, limitada quanto ao uso a dar ao imóvel e quanto à possibilidade de a explorar, já que não pode ser o adquirente a fazê-lo mas sim a entidade exploradora do aldeamento.

20ª. Além do mais, estando o empreendimento constituído em propriedade plural, o mesmo é composto, incindivelmente por cada uma das fracções autónomas que o integram, chamadas unidades de alojamento, de tal forma que cada uma delas constitui, em si, uma parte do empreendimento e sem cada uma delas o empreendimento não existe como tal.

21ª. Se cada unidade de alojamento tem obrigatoriamente de ser afectada à exploração turística como foi, de facto, a da recorrida - e se cada uma dessas unidades constitui ela própria uma parte do empreendimento, significa isso que quem adquire uma dessas unidades de alojamento, o faz para nela instalar (parte indivisível) de um empreendimento turístico,

22ª. De forma que não corresponde à realidade que só o promotor que adquire um imóvel para nele construir um empreendimento turístico ou para nele realizar obras de melhoria realiza investimentos turísticos.

23ª. Até porque, na realidade, quem, realiza o investimento logo na fase de licenciamento e construção do empreendimento (dita de “instalação” pela recorrente) são os adquirentes das fracções, através do pagamento do sinal e dos reforços de sinal por força dos contratos promessa.

24ª. O promotor é que só realiza um investimento imobiliário porque constrói e vende as unidades de alojamento.

25ª. Além do mais, são os proprietários das unidades de alojamento que garantem o nível de serviços do aldeamento e não o promotor, ao pagarem uma prestação periódica mensal, cujo valor para o primeiro ano tem que ficar inscrito no contrato promessa e na escritura de compra e venda sob pena de nulidade dos mesmos, nos termos do disposto 54º, n.º 7 do DL 39/2008, de 7 de Março.

26ª. Mesmo antes da entrada em vigor do DL 39/2008, de 7 de Março, sempre foi pacificamente admitido que basta que o imóvel adquirido em empreendimento classificado de utilidade turística venha a ser explorado turisticamente para que possa haver lugar aos benefícios fiscais de isenção de IMT e de redução de imposto de selo, não tendo de se tratar da primeira aquisição do imóvel para nele construir o próprio empreendimento (cfr. Acórdão do STA de 12 de Janeiro de 1999, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)).

27ª. A data de abertura 04.09.2008 não significa o funcionamento do empreendimento nem a sua instalação tanto assim que essa abertura (através de título válido de abertura) também é anterior à licença de utilização turística n.º 43/09 emitida em 05 de Março de 2009.

28ª. O pleno funcionamento das 141 unidades de alojamento que compõem a totalidade do empreendimento só se conclui com a venda e concomitante cedência das mesmas à exploração por via de contratos de exploração turística celebrados em simultâneo com a escritura pública, entrando a partir daí em funcionamento, como bem entende o tribunal recorrido, não padecendo, por isso a sentença recorrida de qualquer erro ou vício.

#### TERMOS EM QUE

A) DEVE O RECURSO SER JULGADO DESERTO EM VIRTUDE DA EXTEMPORANEIDADE DAS ALEGAÇÕES APRESENTADAS PELA RECORRENTE; CASO ASSIM NÃO SE ENTENDA,

B) DEVE SER NEGADO PROVIMENTO AO RECURSO MANTENDO-SE A DOUTA DECISÃO RECORRIDA, DESSA FORMA FAZENDO V/ EXAS, A COSTUMADA JUSTIÇA”.

4. O Exmo. Procurador-Geral-Adjunto, junto deste Supremo Tribunal, emitiu douto parecer no sentido de que devia ser concedido provimento, revogada a sentença recorrida e proferido acórdão declaratório da improcedência da impugnação judicial, com a seguinte argumentação:

“1. Questão decidenda: interpretação do inciso com destino à instalação de empreendimentos qualificados de utilidade turística integrante da previsão da norma constante do art. 20º n.º 1 DL n.º 423/83, 5 Dezembro, enquanto pressuposto da isenção de IMT e da redução do Imposto de Selo para um quinto, na aquisição de prédios ou de fracções autónomas

*A norma controvertida deve ser interpretada com um duplo sentido propugnado, segundo o qual:*

*- a aquisição dos prédios ou fracções autónomas deve ser prévia à instalação do empreendimento de utilidade turística;*

*- a instalação do empreendimento turístico precede necessariamente o seu início de funcionamento.*

*2. A adesão do Ministério Público a este entendimento ancora-se no argumentário seguinte:*

*a) o elemento teleológico da concessão do benefício fiscal, consistente na promoção do investimento dirigido à criação de empreendimentos turísticos novos, à remodelação beneficiana, reequipamento ou aumento substancial da capacidade dos empreendimentos existentes; e não na promoção da aquisição de fracções integradas em empreendimentos já instalados (art. 7º DL n.º 423/83, 5 dezembro);*

*b) o DL n.º 167/97, 4 Julho considerava instalação de empreendimentos urbanísticos o licenciamento da construção e ou da utilização de edifícios destinados ao funcionamento daqueles empreendimentos (art. 9º); o DL n.º 55/2002, 11 março fez recuar a data da instalação ao início do processo de licenciamento ou de autorização para a realização de operações urbanísticas relativas à construção e ou utilização de edifícios ou fracções destinadas ao funcionamento daqueles empreendimentos (nova redacção conferida ao art. 9º DL n.º 55/2002, 11 março);*

*c) o DL n.º 39/2008, 7 março (novo regime jurídico da instalação, exploração e funcionamento dos empreendimentos turísticos) revogou os diplomas indicados na alínea precedente sem estabelecer um conceito normativo de instalação de empreendimento turístico;*

*d) no entanto, o elemento histórico e o elemento sistemático do diploma apontam inequivocamente no sentido da distinção em progressão cronológica das fases de instalação e de funcionamento;*

*e) no caso concreto não suscita dúvida razoável que a aquisição em 3 agosto 2009 [por mero lapso material do probatório alínea A) consta 3 de Agosto de 2011] da fracção autónoma cuja transmissão foi sujeita à incidência de Imposto de Selo foi posterior ao início de funcionamento do empreendimento turístico em 4 Setembro 2008, data da emissão do título de abertura e, por maioria de razão, da instalação do empreendimento (probatório alínea A), B) e G)».*

**5. Colhidos os vistos legais, cumpre apreciar e decidir.**

## **II- FUNDAMENTOS**

### **1- DE FACTO**

Na sentença recorrida deu-se por assente a seguinte factualidade:

*“A- Em 3 de Agosto de 2011 [a referência ao ano de 2001 constitui um manifesto lapso de escrita, que importa aqui, e desde já, rectificar, pois conforme resulta de todos os elementos documentais juntos aos autos e é confirmado pelas partes, se trata do de 2009 e não do ano de 2011] entre a Impugnante, na qualidade de segundo outorgante e “B..... LDA”, com sede nas Dunas Douradas Loulé,....., freguesia de Almancil, concelho de Loulé, pessoa colectiva ....., na qualidade de primeiro outorgante e outros, foi celebrada a escritura pública de compra e venda de fls. 26 a 31, que aqui se dá por integralmente reproduzida para todos os legais efeitos.*

*B-Declarou a Primeira Outorgante (fls. 21):*

*«Que vende à sociedade representada do segundo outorgante, pelo preço de NOVECIENTOS E OITENTA MIL EUROS, já recebido, o seguinte: Fracção autónoma designada pelas letras “DD” Bloco B 18, Zona do Jardim, fracção J 24, primeiro andar Tipo T- dois, destinada a habitação no âmbito de serviços de exploração turística, com direito ao uso exclusivo de uma área de Sessenta e três vírgula, trinta e oito metros quadrados, dos quais 1091 m<sup>2</sup> correspondem um compartimento para arrumos na cave e uma zona de terraços no 1º andar com a área de 52,47 m<sup>2</sup>, do prédio urbano em regime de propriedade horizontal sito em....., denominado B..... ou B’ ....., freguesia de Almancil, concelho de Loulé, inscrito na respectiva matriz, sob o artigo 12.988, descrito na Conservatória do Registo Predial de Loulé sob o número dez mil duzentos e oitenta e dois, da referida freguesia, registada a aquisição a favor da sociedade vendedora pelas apresentações quatro e seis, quarenta e sete e quarenta e oito todas de onze de Março de dois mil e três, a constituição de empreendimento turístico com propriedade horizontal pela Apresentação cinco mil duzentos e doze de dezasseis de Março de dois mil e nove (...).»*

*C- Em 03/08/2009, a Impugnante efectuou o pagamento do IS, cfr. fls. 44.*

*D- Em 03/08/2009, entre a Impugnante e B’..... S.A., foi celebrado um contrato de exploração turística relativo à fracção a que se refere a alínea B), cfr. fls. 25 e segs. da reclamação graciosa.*

*E- Resulta do contrato a que se refere a alínea anterior:*

*«É celebrado o presente contrato, em conformidade com o disposto o artigo 45, número 3 do Decreto-Lei n.º 39/2008, de 7 de Março, através do qual o signatário, na qualidade de proprietário de uma fracção considerada unidade de alojamento do Aldeamento Turístico – B’..... habilita a entidade exploradora à exploração da sua fracção, nos termos e condições constantes do clausulado que se anexa, rubricado pelas partes.»*

F-Em 05/03/2009, a Câmara Municipal de Loulé emitiu a “LICENÇA DE UTILIZAÇÃO TURÍSTICA n.º 43/09” a favor do B....., Lda, que aqui se dá por integralmente reproduzido, donde resulta com interesse para a decisão (fls. 29 e 96):

«8 CLASSIFICAÇÃO PROVISÓRIA - QUATRO ESTRELAS

9 CAPACIDADE MÁXIMA PROVISÓRIA

Efectivo total do CLUBHOUSE é de 483 pessoas, efectivo total nos blocos de apartamentos de 650 pessoas — efectivo total nas moradias de 48 pessoas.

10 CLASSIFICAÇÃO DEFINITIVA CINCO ESTRELAS

11 CAPACIDADE MÁXIMA DEFINITIVA

372 camas fixas individuais e 140 duplas, equivalente a 652 utentes, distribuídas por **140 unidades de alojamento** (9 T1, 76 T2 e 55 T3), uma das quais adaptada a pessoas com mobilidade condicionada. Por despacho do Turismo Portugal, I.P. de 13/02/2009».

G- Resulta do despacho n.º 3716/2011, publicado na II Série n.º 40, de 25/02/2011:

«Atento o pedido de atribuição da utilidade turística a título definitivo ao Aldeamento Turístico B'..... de 5 estrelas, sito no concelho de Loulé, de que é requerente a sociedade B....., Lda.; e

Tendo presentes os critérios legais aplicáveis e o parecer do Turismo de Portugal, I. P., que considera estarem reunidas as condições para a atribuição da utilidade turística a título definitivo ao empreendimento, decido:

1 - Atribuir utilidade turística a título definitivo ao Aldeamento Turístico B'....., de 5 estrelas, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 2.º e no n.º 3 do artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro.

2 - Fixar a validade da utilidade turística em sete anos contados da data do título (comunicação de abertura) ao abrigo do qual o empreendimento iniciou o seu funcionamento (4 de Setembro de 2008), ou seja, até 4 de Setembro de 2015.

3 - Determinar que, ao abrigo do disposto na alínea b) do n.º 1 e no n.º 4 do artigo 16º Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, na redacção que lhe foi dada pelo Decreto-Lei n.º 38/94, de 8 de Fevereiro, a proprietária e exploradora do empreendimento fique isenta das taxas devidas à Inspeção Geral das Actividades Culturais, pelo mesmo prazo fixado para a utilidade turística, caso as mesmas sejam ou venham a ser devidas.

4 - Nos termos do disposto no artigo 8.º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, a utilidade turística fica sujeita ao cumprimento dos seguintes condicionamentos:

a) O empreendimento não poderá ser desclassificado;

b) A requerente deverá promover, até ao termo do segundo ano após a publicação do presente despacho, a realização de uma auditoria de qualidade de serviço, por uma entidade independente, cujo relatório deve remeter ao Turismo de Portugal, IP. Caso a requerente disponha de um sistema de gestão de qualidade implementado no empreendimento, o relatório de auditoria pode ser substituído pela descrição detalhada do referido sistema, evidenciando, nomeadamente, a política de qualidade prosseguida, a monitorização e medição da satisfação do cliente e o tratamento das reclamações, a frequência e metodologia das auditorias internas e o envolvimento da gestão de topo;

c) Não poderão ser realizadas quaisquer obras que impliquem a alteração do empreendimento sem prévia comunicação ao Turismo de Portugal, I. P., para efeitos da verificação da manutenção da utilidade turística que agora se atribui, sem prejuízo de outros pareceres ou autorizações legalmente devidos por parte daquele organismo.

4 de Fevereiro de 2011. - O Secretário de Estado do Turismo,.....»

H- Em 24/06/2011, a ora Impugnante apresentou reclamação graciosa contra a liquidação de IS, cfr. fls. 6 e segs da reclamação graciosa em apenso.

I-Na reclamação graciosa a que se refere a alínea anterior foi prestada a seguinte informação (fls. 49 e segs. da reclamação graciosa):

«Vem a fls. 6 dos autos A..... S.A, NIPC ....., representada por Dr.ª C....., NIF ..... com domicílio profissional na Rua ..... n.º ..... - ..... em Faro, apresentar reclamação graciosa nos termos do art. 68º do CPPT, a solicitar a devolução de 6.272,00€ correspondente a 4/5 do valor do Imposto Selo - Verba 1.1 (IMT), DUC n.º 163309001257829 -Declaração n.º 2009/194762 alegando que a requerente é proprietária da fracção autónoma designada pelas letras “DD” do prédio urbano inscrito sob o art. 12988 da freguesia de Almancil, concelho de Loulé, destinado a habitação, serviços de exploração turística, integrado no prédio urbano em regime de propriedade horizontal denominado B....., Lda ou B'....., ao qual foi atribuído o estatuto de utilidade turística a título definitivo com validade de 7 anos contados da data do título, ao abrigo do qual o empreendimento iniciou o seu funcionamento em 04 de Setembro de 2008, ou seja até 04 de Setembro de 2015, e que implica a isenção de IMT e a redução a 1/5 do Imposto de Selo devido na transmissão.

Para efeitos do disposto no n.º 1 do artigo 75.º do CPPT, tenho a honra de informar V. Ex.ª do seguinte:

1. O processo é o meio próprio, a reclamação tempestiva (cf. n.º 1 do art.º 70º do CPPT, art. 49º CIS), o reclamante tem legitimidade para o acto (cf. n.º 1 art. 68º CPPT).

2. De acordo com o disposto no art. 19º do Código de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis, a liquidação do IMT é de iniciativa dos interessados para cujo efeito devem apresentar uma declaração de modelo oficial, Mod. 1;

3. Em 2009-12-07 foi apresentada pela reclamante, a declaração Mod. 1 n.º 2009/194 762 para liquidação do IMT e respectivo imposto de Selo Verba 1.1., referente à aquisição do direito de propriedade plena da fracção autónoma DD do prédio urbano inscrito na matriz predial urbana da freguesia de Almancil, concelho de Loulé sob o art. 12988, conforme prints informáticos que se juntam em anexo e se dão por integralmente reproduzidos;

4. Da supramencionada declaração resultou o DUC n.º 163309001257829, no valor de 7.840,00€, pago em 2009-08-03, conforme comprovativo de pagamento extraído do sistema de gestão de fluxos financeiros;

5. Por escritura de compra e venda lavrada em 2009-08-03, no Cartório Notarial do notário ....., verifica-se a aquisição a B....., Lda. do art. 12988-DD pelo valor de 980.000,00€ efectuada pela reclamante, conforme cópia da escritura que se junta e se dá por integralmente reproduzida;

6. Junta cópia do contrato de cessão de posição contratual de exploração turística do aldeamento turístico B'..... entre a alienante e a ora reclamante sobre a fracção autónoma objecto da presente reclamação;

7. Pelo despacho n.º 3716/2011 de 04 de Fevereiro, do Secretário de Estado do Turismo publicado no Diário da República, 2ª série n.º 40 de 25 de Fevereiro de 2011, no qual foi requerente a sociedade B..... Lda., foi atribuído o estatuto de utilidade turística a título definitivo ao Aldeamento Turístico B'..... nos termos do disposto no n.º 1 do art.º 2º e no n.º 3 do art.º 7º do Decreto-Lei n.º 423/83 de 5 de Dezembro, fixando a validade em sete anos contados da data do título (comunicação de abertura) ao abrigo do qual o empreendimento iniciou o seu funcionamento (4 de Setembro de 2008), ou seja até 4 de Setembro de 2015, concedendo-lhe no seu n.º. à proprietária e exploradora isenção de taxas devidas à Inspeção Geral das Actividades Culturais;

8. Ao definir o conceito de “utilidade turística”, o art. 1º do Dec-Lei n.º 423/83 de 05 de Dezembro tem por objectivo o fomento e melhoria qualitativa do sector turístico, prevendo o seu art. 3º que a utilidade turística “só” poderá ser atribuída aos empreendimentos que sejam estabelecimentos hoteleiros e similares, conjuntos turísticos, parques de campismo, equipamentos, instalações termais e casas afectas a turismo de habitação, devidamente apreciados pelas autoridades competentes;

9. Dispõe ainda o art. 20 n.º 1 do Dec-Lei n.º 423/83 de 5 de Dezembro que “São isentas de sisa e do imposto s/ as sucessões e doações, sendo o imposto de selo reduzido a 1/5, as aquisições de prédios ou de fracções autónomas com destino à instalação de empreendimentos qualificados de utilidade turística, ainda que tal quantificação seja atribuída a título prévio, desde que esta se mantenha válida e seja observado o prazo fixado para a abertura ao público do empreendimento” pronunciando-se no mesmo sentido o art. 47º do EBF;

10. No caso concreto estamos perante uma transmissão de uma fracção autónoma na matriz predial descrita com afectação de serviços e não de um estabelecimento no seu todo, fazendo a mesma parte de um empreendimento já constituído, e não ser uma aquisição destinada exclusivamente à instalação de empreendimentos turísticos não se podendo vincular o comprador, dado que este não efectuou qualquer pedido no sentido da utilidade turística, limitando-se única e exclusivamente a comprar uma fracção autónoma do empreendimento, não se verificando assim os requisitos que constituem os pressupostos da aplicação do art. 20º do Dec-Lei n.º 423/83, como se consubstancia ainda da informação, parecer e despacho proferido pela Direcção de Serviços de IMT no pedido de esclarecimento efectuado pelo Sr. Notário .....

Nesta conformidade, sou de parecer que deverá ser proferida decisão a INDEFERIR o pedido, no entanto V Ex. a melhor decidirá.».

J-Na Direcção de Finanças de Faro, foi proferida a informação de fls. 63 e segs. da reclamação graciosa em apenso, que aqui se dá por integralmente reproduzida e donde resulta com interesse para a decisão:

«(...)

Para uma boa apreciação e decisão da causa decidenda, que se resume à questão de saber se a transmissão da fracção em causa está ou não isenta de IMT importa fazer um breve percurso pelos principais e mais pertinentes diplomas legais que estabeleceram a disciplina jurídica relativamente à actividade da indústria hoteleira e similar, com especial enfoque nas normas que incidem sobre matéria fiscal.

A Lei n.º 2073, de 23 de Dezembro de 1954, constituiu o quadro legal regulador da actividade da indústria hoteleira e similar e dividiu os estabelecimentos “de interesse para o turismo” e “sem interesse para o turismo”. A declaração de utilidade turística assumia relevância, desde logo ao nível fiscal.

Disponha o artigo 12º da Lei 2073, de 23 de Dezembro de 1954:

“As empresas proprietárias e as que venham a explorar os estabelecimentos hoteleiros ou similares classificados de utilidade turística são isentas, relativamente à propriedade e exploração dos mesmos,



de contribuição predial e de contribuição industrial, e bem assim de quaisquer impostos e taxas para os corpos administrativos, durante o prazo de 10 anos, contado a partir do primeiro ano de exploração dos estabelecimentos; e beneficiarão, nos quinze anos seguintes, de uma redução de 50 por cento nas mesmas contribuições, impostos e taxas.

§ 1º Os estabelecimentos hoteleiros abertos nos últimos cinco anos e classificados de utilidade turística terão, a partir da entrada em vigor desta lei, o tratamento tributário previsto no corpo deste artigo.

§ 2º Aos estabelecimentos não compreendidos no parágrafo anterior, mas que realizem nos cinco anos, contados da entrada em vigor desta lei, obras e melhoramentos que lhes permitam obter a classificação de utilidade turística, aplicar-se-á a redução de impostos referida na última parte do corpo deste artigo, pelo prazo e nos termos aí definidos.”

E continuava o artigo 13º:

“São isentas de sisa e de imposto de sucessões e doações, ficando sujeitas apenas a um quinto do imposto do selo devido, as aquisições de prédios com destino à construção e instalação de estabelecimentos hoteleiros ou similares previamente declarados de utilidade turística, cujas empresas beneficiarão também das isenções estabelecidas no corpo do artigo anterior, desde a aquisição dos prédios até à abertura dos estabelecimentos à exploração, se for observado para esta o prazo fixado pelo Presidente do Conselho.”

Em primeiro lugar, importa realçar que estes dois normativos reconhecem, mediante as circunstâncias ali descritas, uma série de benefícios fiscais às empresas proprietárias e às empresas exploradoras do estabelecimento hoteleiro, Tal está taxativamente previsto no artigo 12º, mas também no artigo 130 quando, na sua segunda metade refere “(...), cujas empresas beneficiarão também (...)”.

Assim, conclui-se que apenas estavam isentas de sisa (actual IMT) as aquisições, por parte das empresas, de prédios com destino à construção e instalação de estabelecimentos hoteleiros.

Aliás, todos os benefícios referidos nestes artigos 12º, 13º e 14º desta Lei, são reconhecidos às empresas referidas naquele artigo 12º (i. é, as empresas proprietárias e as empresas que venham a explorar os estabelecimentos hoteleiros ou similares classificados de utilidade turística).

Posteriormente, em 04 de Junho de 1956 foi publicada a Lei n.º 2081, que veio inserir disposições de interpretação e aplicação da Lei n.º 2073. Com relevância para o caso em apreço, temos o artigo 12º (o único que faz referência ao imposto de sisa), segundo o qual “Poderão ser restituídas as importâncias correspondentes à sisa e ao imposto sobre as sucessões e doações e aos quatro quintos do imposto do selo pagos pela aquisição de prédios com destino à construção de estabelecimentos hoteleiros e similares, feita posteriormente à entrada em vigor da Lei n.º 2073, desde que esses estabelecimentos venham a ser declarados de utilidade turística e sejam abertos à exploração no prazo fixado para o efeito pelo Presidente do Conselho.”

Note-se que este dispositivo legal impõe como uma das condições para a devolução da sisa paga, que a aquisição do prédio tenha sido efectuada com destino à construção de estabelecimentos hoteleiros e similares. Por conseguinte, trata-se da restituição da sisa a efectuar à empresa que adquiriu um prédio para nele construir e instalar um estabelecimento hoteleiro.

Com a entrada em vigor do Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações (CIMSISD), através da publicação do DL 41969 de 24 de Novembro de 1958, a isenção de sisa passou a estar prevista no seu artigo 13º, sendo que o n.º 8 dispunha que ficavam isentos da sisa, as aquisições de prédios com destino à construção e instalação de estabelecimentos hoteleiros ou similares, previamente declarados de utilidade turística, nos termos do artigo 13º da Lei n.º 2073, de 23 de Dezembro de 1954.

Ou seja, este normativo praticamente reproduz o já referido artigo 12º da Lei n.º 2081.

Foram vários os despachos ministeriais que vieram esclarecer/clarificar as situações fácticas subsumíveis à previsão normativa do artigo 13º, n.º 8 do CIMSISD. Todos eles convergem no sentido de reconhecer que apenas estão abrangidos pela isenção deste normativo legal as aquisições de prédios com o fim de nele construir e instalar estabelecimentos hoteleiros, considerados de utilidade turística, deixando de fora a aquisição de prédios quando nele já estejam construídos e instalados os referidos estabelecimentos hoteleiros.

*Assim, o despacho ministerial de 12-07-1960, veio esclarecer que a aquisição de prédios urbanos onde se encontram instalados **hotéis** está sujeita ao pagamento da sisa, não lhes aproveitando a isenção da sisa prevista no n.º 8 do art. 13º do CIMSISD, que é restrita às aquisições de prédios destinados à construção e instalação de novos estabelecimentos hoteleiros ou similares, previamente declarados, de utilidade pública. Também o despacho ministerial de 23-11-1960 veio dizer que se o terreno foi adquirido para construção de um estabelecimento hoteleiro e vendido antes de concluída a construção e iniciada a exploração, não é de restituir a sisa paga pela primeira transmissão.*

*O despacho ministerial de 02-05-1966 veio dizer que a isenção em apreço, apenas é de aplicar no caso de criação de novas unidades hoteleiras, previamente consideradas de utilidade turística, e não da transmissão das já existentes (vide Código do Imposto Municipal da Sisa e do Imposto Sobre as*

*Sucessões e Doações - Anotado e Comentado por F. Pinto Fernandes e Nuno Pinto Fernandes – 4ª ed., págs. 255 e 256)*

*Actualmente, o diploma legal que disciplina a atribuição da utilidade turística, está consagrado no Decreto-Lei n.º 423/83 de 5 de Dezembro, que revogou a Lei n.º 2073. O n.º 1 do artigo 20º daquele diploma legal, reza assim:*

*“São isentas de sisa e do imposto sobre sucessões e doações, sendo o imposto do selo reduzido a um quinto, as aquisições de prédios ou de fracções autónomas com destino à instalação de empreendimentos qualificados de utilidade turística, ainda que tal qualificação seja atribuída a título prévio, desde que esta se mantenha válida e seja observado o prazo fixado para a abertura ao público do empreendimento.”*

*E acrescenta o n.º 2: “A isenção e a redução estabelecidas no número anterior verificar-se-ão também na transmissão a favor da empresa exploradora, no caso de a proprietária ser uma sociedade de locação financeira e a transmissão se operar ao abrigo e nos termos do contrato de locação financeira que determinou a aquisição do empreendimento pela sociedade transmitente.”*

*A lei continua a referir-se a aquisições de prédios (ou fracções) com destino à instalação de empreendimentos de reconhecida utilidade turística. Ou seja, trata-se de isenção nas aquisições de prédios para construir/installar e não dos já instalados, e que não sejam alvo de obras de remodelação, beneficiação, reequipamento ou ampliação. Aliás, na senda do que já vinha sendo estabelecido, com as necessárias adaptações, desde a Lei n.º 2073 (artigo 13º, in fine).*

*O Decreto-Lei n.º 423/83 constituiu um instrumento jurídico de fomento e incentivo ao investimento no sector do turismo, que se quer de qualidade. Este impulso que se pretendeu dar ao sector do turismo, está bem patente desde logo no artigo 5º. Com efeito, a lei apenas reconhece a possibilidade de ser atribuída a utilidade turística a empreendimentos que resultem de um directo investimento, traduzido quer na construção de empreendimentos novos, quer na remodelação, beneficiação ou reequipamento totais ou parciais, quer na realização de obras conducentes ao aumento da capacidade em, pelo menos, 50%.*

*Por esse motivo, o legislador entendeu atribuir benefícios fiscais em sede de imposto de sisa e do selo, às empresas proprietárias que realizam o esforço do investimento. Pretendeu o legislador impulsionar este sector de actividade, prevendo isenção/redução de pagamento de sisa e do selo, mediante determinadas condições, a quem vai criar estabelecimentos turísticos, e não a quem se limita a vender fracções pertencentes a empreendimentos já instalados. Este é o entendimento e interpretação perfilhados pela DCCI, e que decorre do elemento histórico, racional/teleológico, mas também literal das normas jurídicas em apreço.*

*Na verdade, quando o legislador diz, no n.º 1 do artigo 20º, “destino à instalação”, tal significa que se trata apenas de aquisições de prédios efectuadas com o intuito de neles construir/melhorar empreendimentos turísticos, e não, como pretende a reclamante, de aquisição de prédios/fracções integradas em empreendimentos já construídos e instalados.*

*Da mesma forma, quando o legislador utiliza a expressão “será observado” o prazo fixado para a abertura ao público do empreendimento, sugere a ideia de mais uma condição que é imposta ao promotor do investimento (empresa proprietária), no sentido de que esta, para além de ter de ver reconhecida a utilidade turística ao empreendimento que construiu/ampliou/melhorou, terá ainda de cumprir o prazo que foi estipulado para a abertura do mesmo ao público.*

*O próprio artigo 20º, no seu n.º 2, estabelece a única situação em que a isenção da sisa e a redução do imposto do selo, também ocorre, para além das situações já referidas: quando a empresa proprietária for uma sociedade de locação financeira e, no âmbito deste contrato de locação que previu a aquisição do empreendimento, vende à empresa exploradora os prédios/fracções.*

*Portanto, fora destes casos, não está prevista qualquer isenção da sisa (actual IMT). Assim, quando é efectuada a aquisição de uma fracção que integra um empreendimento turístico, já instalado, esta operação não está isenta de sisa/IMT, por inexistência de norma jurídica que a preveja.*

*Consequentemente, entendemos que se torna irrelevante o facto da fracção em causa continuar afecta à exploração turística, já que é a operação em si mesma (o facto tributário em causa) que cai fora da previsão estabelecida no artigo 20º do Decreto-Lei n.º 423/83, que reconhece a isenção do pagamento do imposto da sisa/IMT (Neste sentido os pareceres emitidos pela DSIMT, de fls. 51 a 60 dos autos)*

*Requer ainda a reclamante o reconhecimento da Isenção do IMI. Ora a reclamação graciosa visa atacar a ilegalidade da liquidação e a conseqüente anulação total ou parcial dos actos tributários (art.º 68º do Código de Procedimento e de Processo Tributário). Pelo que, este não é o meio procedimental próprio para apreciação do pedido de reconhecimento de Isenção do IMI.*

*Consequentemente, a pretensão da reclamante está votada ao insucesso.*

### **III - PROPOSTA DE DECISÃO**

*Nos termos do presente Parecer, propõe-se que a reclamação seja:*

*(...)*

*Indeferida*

*Devendo notificar-se a reclamante para o exercício do direito de audição, nos termos do artigo 60º da Lei Geral Tributária.*

*No entanto, submete-se à consideração de V Exa., que superiormente decidirá. Direcção de Finanças de Faro, 28-07-2011»*

*K-Sobre a informação a que se refere a alínea anterior recaiu o seguinte projecto de despacho (fls. 63 da reclamação graciosa):*

*«Concordo.*

*Indefiro nos termos propostos.*

*2011/07/28»*

*L-A Impugnante, devidamente notificada, exerceu o direito de audição, cfr: fls. 73 da reclamação graciosa.*

*M-Em apreciação do direito de audição foi elaborada a informação de fls. 78 a 81 da reclamação graciosa, que aqui se dá por integralmente reproduzida e donde resulta com interesse para a decisão:*

*«A reclamante foi devidamente notificada do projecto de despacho, na pessoa do seu mandatário, através de carta registada de 2011/07/29 (RM644868900 PT).*

*A reclamante exerceu o seu direito de audição, por escrito, em 02-08-2011 (doc. fls. 73 a 77, dos autos).*

*Alega a reclamante que a interpretação que a Administração Fiscal faz do artigo 20º do Decreto-Lei n.º 423/83 de 5 de Dezembro, não se mostra consentânea com a ratio legis da criação do instituto da utilidade turística pois, tal entendimento conduz a que os benefícios fiscais previstos naquele normativo legal “não passem de letra morta, acabando por nunca ser aplicáveis na prática. Sustenta esta conclusão, com a argumentação de que, apesar da atribuição de utilidade turística a título prévio poder ser requerida com base em anteprojecto aprovado do empreendimento, na realidade e em regra, o que se passa é que quando o promotor do empreendimento adquire um prédio destinado a nele implantar um empreendimento turístico, inexistente qualquer projecto aprovado, pelo que inexistente a declaração de utilidade turística. E, desta forma, nunca pode beneficiar da isenção do IMT ou da redução do imposto do selo.*

*Alega ainda a reclamante que o conceito de “instalação” de empreendimento turístico adoptado no projecto de despacho não se coaduna com o conceito de instalação previsto no Decreto-Lei n.º 39/2008, de 7 de Março, que estabelece o regime jurídico da instalação, funcionamento e exploração de empreendimentos turísticos. Pois a aprovação do projecto do empreendimento constitui a primeira etapa do processo de instalação, o que faz com que, em bom rigor, a declaração de utilidade turística ocorra sempre numa fase posterior à conclusão da primeira fase da instalação. Concluindo que, nessa medida, não se pode dizer que só se aplicam os benefícios fiscais em causa a empreendimentos declarados de utilidade turística antes da sua instalação. Por isso, a expressão “com destino à instalação” contida no artigo 20º do Decreto-Lei n.º 423/83, deve ser interpretada no sentido de que o que releva é a afectação do prédio (exploração turística), quer se trate da primeira transmissão onde há-de vir a ser implantado um empreendimento turístico ou a aquisições subsequentes.*

## *II - ANÁLISE DO DIREITO DE AUDIÇÃO*

*Não faz sentido, nem corresponde à verdade, que o entendimento que a Administração Fiscal faz do artigo 20º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro conduz a que, na prática, os benefícios fiscais ali previstos não passem de letra morta, acabando por nunca serem aplicáveis.*

*Desde logo, e porque ao contrário do que afirma a reclamante, muitos promotores, antes de adquirem os prédios, elaboram o projecto e candidatam-se à atribuição de utilidade turística a título prévio que, uma vez reconhecida, lhes permite beneficiarem da isenção do IMT e redução do imposto do selo, relativamente à aquisição do imóvel onde futuramente será instalado o empreendimento turístico. For vezes, pode não existir interesse nesse pedido, nomeadamente para efeitos fiscais. No caso concreto, o promotor não requereu o reconhecimento a título prévio. Mas também não houve pagamento de SISA pela aquisição do terreno. Pois, a aquisição do terreno que esteve na origem do prédio onde foi construído o empreendimento, pela sociedade B....., Lda, foi efectuada no âmbito de uma concentração de empresas, pelo que a isenção da SISA foi atribuída nos termos do Decreto-Lei n.º 404/90, de 21 de Dezembro.*

*Acresce que, os promotores que pagaram o imposto municipal de sisa /IMT pela aquisição do imóvel destinado à instalação de estabelecimentos turísticos, sempre podem pedir a restituição, quando posteriormente seja reconhecida a utilidade turística, desde que observados determinados condicionamentos legalmente estabelecidos.*

*Quanto à interpretação do conceito de “instalação” que a reclamante entende ser a correcta, consideramos que é uma interpretação demasiado rebuscada e forçada. Com efeito, o capítulo IV do Decreto-Lei n.º 39/2008 de 7 de Março intitulado “instalação dos empreendimentos turísticos” trata do procedimento respeitante à instalação, leia-se, tendente à instalação. Naturalmente que existem*

várias etapas ou procedimentos administrativos conducentes à instalação de um determinado empreendimento turístico, que pode ir, nomeadamente, desde o pedido de licenciamento ou comunicação prévia de operações urbanísticas, passando pelos pareceres e aprovação das várias entidades oficiais competentes, até à emissão dos títulos válidos de abertura do empreendimento. Se lermos o disposto nos artigos 5º e 6º deste diploma legal, teremos que concluir que o sentido da palavra “instalação” se refere a empreendimentos turísticos a criar/construir. E é a estes que também se refere a norma do artigo 20º do Decreto-Lei n.º 423/83, como já explanámos no projecto de despacho, que aqui se dá por integralmente reproduzido.

Por fim, a propósito do Acórdão do STA referido na p.i, importa focar a questão que ali foi abordada. No Acórdão pode ler-se:

“(…) não prevendo o legislador que os benefícios em causa tenham que constar do despacho de atribuição de utilidade turística, ao contrário do que sucede nas situações do n.º 4 do artigo 16º citado, declarada a utilidade turística e destinando-se o imóvel à instalação de um empreendimento turístico, é evidente que a isenção de IMT e a redução do IS operam directa e automaticamente.

Ou seja, o juiz a quo, considerou que, pelo facto de no despacho que reconheceu a utilidade turística não constarem os benefícios fiscais de isenção de IMT ou redução do imposto do selo, não poderia o impugnante gozar de tais benefícios. E contra esta interpretação que vai a decisão contida no Acórdão do STA, ao concluir que os benefícios previstos no artigo 20º do Decreto-Lei n.º 423/82 operam automaticamente desde que verificados os pressupostos legalmente definidos. E neste ponto, também para a Administração Fiscal não restam dúvidas de que a atribuição dos benefícios fiscais decorre automaticamente da lei, não necessitando os mesmos de serem mencionados no despacho que atribui a utilidade turística.

É certo que o Acórdão afirma que a transmissão ali em causa também está abrangida pela isenção/redução estabelecida na lei. Salvo o devido respeito, tal conclusão assenta porventura numa apressada interpretação da norma em questão. O entendimento que a Administração Fiscal perflha, explanada no projecto de relatório, assenta numa interpretação literal, sistemática e histórica do normativo contido no artigo 20º do Decreto-Lei n.º 423/82, de 5 de Dezembro, que não contempla as situações como as que estão em causa nos presentes autos de reclamação graciosa.

### III – PARECER

Perante os factos vertidos nos autos a lei aplicável, conclui-se que o pedido da reclamante não pode proceder.

### III - PROPOSTA DE DECISÃO

Nos termos do presente Parecer, propõe-se que a reclamação seja:

(...)

Indeferida

No entanto, submete-se à consideração de V. Exa., que superiormente decidirá, Direcção de Finanças de Faro, 2011/08/08».

N-Sobra a informação a que se refere a alínea anterior recaiu o seguinte despacho (fls. 78 da reclamação graciosa).

«Concordo.

Torno definitivo o projecto de despacho de indeferimento de 2011/07/28 Faro, 2011/08/08»

O-A Impugnante foi notificada do despacho a que se refere a alínea anterior por carta registada expedida em 09/08/2011, cfr. fls. 82 e 83 da reclamação graciosa.

P-A petição inicial foi apresentada em 24/08/2011, cfr. fls. 2.

Q-Resulta do DUC 160.611.013.985.003, de 11/05/2011, de fls. 36 da reclamação graciosa:

<b>Sujeito Passivo</b>
D.....
AV..... E.....
ALMANGIL
Território Nacional
Estado Civil: Cas. Regime Casamento: separação de bens NIF do Cônjuge:.....
<b>Facto Tributário</b>
1 - Aquisição do direito de propriedade plena sobre Imóveis
<b>Bem - 1</b>
Prédio: U-12968-BE Concelho: LOULE Freguesia: ALMANGIL Localização: Urb. .... Sítio do ....., Apartado ..... RC Almangil 8136-.... ALMANGIL Tipo: Presente Destino: Serviços
<b>Alienante do Bem - 1</b>
Identificação Fiscal: ..... Nome: B"..... LDA Parte: 1/1 Nº Liquidação: 4270958 Valor Patrimonial IMT: € 172.490,00 Valor Declarado: € 640.000,00 Benefícios: 33 - Utilidade Turística (Artº 20º do D.L. 423/83), 100% sobre a matéria colectável Matéria Colectável: € 640.000,00 Taxa: 6,50 % Colecta: € 0,00
Valor Global do Acto ou Contrato: € 640.000,00

R-Resulta do DUC 163.811.000.243.048, de 11/05/2011, de fls. 38 da reclamação graciosa:

<b>Sujeito Passivo</b> - .....
D.....
AV.....
ALMANCIL
Território Nacional
Estado Civil: Cas. Regime Casamento: separação de bens NIF do Cônjuge: .....
<b>Facto Tributário</b>
1 - Aquisição do direito de propriedade plena sobre Imóvel
<b>Bem - 1</b>
Prédio: U-12968-BE Concelho: LOULE Freguesia: ALMANCIL Localização: Urb,....., Sítio do ....., Apartado ..... RC Almancil 8135-.....ALMANCIL Tipo: Presente Destino: Serviços
<b>Alienante do Bem - 1</b>
Identificação Fiscal: ..... Nome: B'..... LDA Part: 1/1 Nº Liquidação: 1508504 Valor Patrimonial IMT: €172.400,00 Valor Declarado: €640.000,00 Beneficiosa: 33 - Utilidade Turística (Artº 20º do D-L 423/83), 80% sobre a matéria colectável Matéria Colectável: €640.000,00 Taxa: 0,80 % Colecta: €1.024,00
Valor Global do Acto ou Contrato: €640.000,00

## 2-DE DIREITO

### 2.1. Das questões a apreciar e decidir

Resulta do probatório que a ora recorrida adquiriu, por escritura pública de 3 de Agosto de 2009, a fracção autónoma designada pelas letras “DD” Bloco B 18, Zona do Jardim, fracção J 24, primeiro andar Tipo T- dois, destinada a habitação no âmbito de serviços de exploração turística, com direito ao uso exclusivo de uma área de Sessenta e três vírgula, trinta e oito metros quadrados, integrada no prédio urbano em regime de propriedade horizontal denominado “B..... ou B’.....”, freguesia de Almancil, Concelho de Loulé, com a conseqüente celebração, em 3 de Agosto de 2009, de um contrato de exploração turística entre a impugnante ora recorrida e B’....., SA.

Previamente à outorga da escritura, foi naquela data liquidado imposto de selo.

Por despacho n.º 3716/2011, publicado na II série n.º 40 de 25/2/2011, foi concedido, ao abrigo do disposto no n.º 1 do art. 2º e no n.º 3 do art. 7º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, o estatuto de “utilidade turística”, a título definitivo, ao empreendimento turístico, tendo sido fixada a respectiva validade em sete anos a contar da data do título de comunicação de abertura ao abrigo do qual o empreendimento iniciou o seu funcionamento (4 de Setembro de 2008), ou seja, até 4 de Setembro de 2015.

Em 24 de Junho de 2011 a impugnante ora recorrida apresentou reclamação graciosa contra a liquidação de Imposto de Selo (IS), que foi indeferida.

Contra o indeferimento foi deduzida impugnação judicial no Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé, que foi julgada procedente.

Para tanto ponderou, entre o mais, o Mmº Juiz “a quo” que devia ser restituído à impugnante os montantes de imposto referente a IS liquidado e pago, uma vez que a primeira aquisição de cada fracção está integrada no processo de instalação do empreendimento e, no caso dos autos, a impugnante realizou a primeira aquisição da fracção, beneficiando da redução de 1/5 do IS, por se tratar de aquisição com destino à instalação do empreendimento.

Inconformada com esta sentença vem a Fazenda Pública com o presente recurso, argumentando, em síntese, que:

· “(...) carece de apoio legal, sustentar, como se faz na sentença recorrida, que a aquisição da fracção identificada nos autos integra a fase de instalação do empreendimento turístico, pois estes não só já se encontrava instalado, como também já se encontra em funcionamento desde 2008/09/04;

· “(...) o legislador entendeu atribuir benefícios fiscais em sede de Imposto de Sisa (IMT) e do Selo, às empresas proprietárias que realizam o esforço do investimento. Pretendeu o legislador impulsionar este sector de actividade, prevendo isenção/redução de pagamento de Sisa/Selo, mediante determinadas condições, a quem vai criar estabelecimentos turísticos, e não a quem se limita a adquirir fracções pertencentes a empreendimentos já instalados” [Conclusão h)];

· “Na verdade, quando o legislador diz, no n.º 1 do artigo 20º, “**destino à instalação**”, tal significa que se trata apenas de aquisições de prédios efectuadas com o intuito de neles construir/melhorar empreendimentos turísticos, e não da mera aquisição de prédios/fracções integradas em empreendimentos já construídos e instalados, como sucedeu no caso concreto” [Conclusão l)];

· “Este é o entendimento e interpretação perfilhados pela Administração Tributária, e que decorre do elemento histórico, racional/teleológico, mas também literal das normas jurídicas em apreço” [Conclusão m)].

Em face das conclusões, que delimitam o âmbito e objecto do presente recurso, a questão central a apreciar e decidir traduz-se em saber se o Mmº Juiz “a quo” incorreu em erro de julgamento ao concluir que a aquisição da fracção em causa, por estar integrada no processo de instalação do empreendimento

turístico, beneficia da redução de IS prevista no n.º 1 do art. 20º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro.

Previamente, cumpre analisar prioritariamente a questão prévia suscitada pela recorrida nas respectivas Contra-alegações, relativa à apresentação intempestiva das alegações de recurso, pedindo, com esse fundamento, que este fosse julgado deserto.

### 3. Da questão prévia relativa à intempestividade da apresentação das Contra-alegações

Segundo a Recorrida, «a recorrente foi notificada, por carta registada datada de 26 de Junho do corrente, da admissão do recurso interposto, tendo o prazo de 15 dias para apresentação de alegações (cfr. artigo 282º, n.º 3 do CPPT) terminado a 14 de Julho (sábado)», pelo que as alegações do recurso deveriam «ter sido apresentadas no 1º dia útil seguinte ao do término do prazo» e não o foram, «apenas tendo dado entrada em juízo a 9 de Agosto». E, na sua óptica, o decurso de férias judiciais entre 15 de Julho e 31 de Agosto de 2012 «em nada interfere com a contagem do prazo da recorrente para alegar, pois este terminou precisamente antes do início de férias judiciais», pelo que as alegações foram intempestivamente apresentadas, o que corresponde à sua falta e conduz a que o recurso seja julgado deserto (cfr. conclusões 1.ª a 8.ª das contra-alegações).

Todavia, e apesar de estarem efectivamente correctas todas as datas que enuncia, não lhe assiste razão, já que terminando o prazo processual para apresentação das alegações de recurso no dia 14 de Julho, que correspondeu a um sábado, o termo desse prazo transferiu-se para o primeiro dia útil seguinte, em conformidade com o disposto no n.º 2 do art.º 144º do Código de Processo Civil (pois as normas deste diploma legal sobre a contagem de prazos são aplicáveis ao processo judicial tributário, por força do disposto no n.º 2 do art.º 20º do CPPT).

Por conseguinte, o prazo para apresentação das alegações só terminou no dia 16 de Julho, segunda-feira. E sabido que neste dia 16 já se encontravam em curso as férias judiciais (que decorrem entre 15 de Julho e 31 de Agosto) e que não estamos perante um recurso em processo judicial que a lei considere urgente, há que atender ao disposto no art.º 144º, n.º 1, do CPC, segundo o qual o prazo processual é contínuo, «suspendendo-se, no entanto, durante as férias judiciais, salvo se a sua duração for igual ou superior a seis meses ou se tratar de actos a praticar em processos que a lei considere urgentes.».

Deste modo, e por virtude dessa suspensão legal, o prazo para alegações apenas teve o seu termo final no dia 3 de Setembro (já que os dias 1 e 2 de Setembro foram, respectivamente, sábado e domingo).

Não há, pois, que julgar deserto o recurso por intempestividade na apresentação das alegações, dado que elas deram entrada no tribunal no dia 9 de Agosto de 2012, ou seja, em momento anterior ao termo do prazo, improcedendo, deste modo, a excepção invocada.

### 4. Determinação do sentido e alcance do art. 20º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro

A resposta à questão de mérito suscitada no presente recurso impõe que se comece por determinar o sentido e o alcance do mencionado preceito, no que se refere ao inciso “aquisições de prédios ou fracções autónomas com destino à instalação de empreendimentos qualificados de utilidade turística”.

Vejamos.

1. O art. 20º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, dispõe:

“1- São isentas de sisa e do imposto sobre sucessões e doações, sendo o imposto do selo reduzido a um quinto, as aquisições de prédios ou de fracções autónomas com destino à instalação de empreendimentos qualificados de utilidade turística ainda que tal qualificação seja atribuída a título prévio, desde que esta se mantenha válida e seja observado o prazo fixado para a abertura ao público do empreendimento.

2- A isenção e a redução estabelecidas no número anterior verificar-se-ão também na transmissão a favor da empresa exploradora, no caso de a proprietária ser uma sociedade de locação financeira e a transmissão se operar ao abrigo e nos termos do contrato de locação financeira que determinou a aquisição do empreendimento pela sociedade transmitente.”

O preceito consagra, desta forma, isenção de sisa e do imposto de selo (reduzido a um quinto), nas aquisições de prédios ou de fracções autónomas com destino à «instalação» de empreendimentos qualificados de utilidade turística.

Assim sendo, a questão que se coloca traduz-se em saber que aquisições devem beneficiar das isenções de IMT e de Imposto de Selo ali consagradas: as aquisições de prédios ou de fracções autónomas por promotores com vista a construir e instalar os empreendimentos turísticos, ou as aquisições de fracções autónomas (unidades de alojamento) pertencentes ou integradas em empreendimentos já construídos e instalados, com vista à sua exploração ?

A resposta a esta pergunta remete-nos para o problema de saber o que deve entender-se por «instalação» de empreendimentos turísticos.

Sobre a interpretação das leis fiscais rege a LGT que, no art. 11º, sob a epígrafe “Interpretação”, estabelece que “Na determinação do sentido e alcance das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam são observadas as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação

das leis” (n.º 1). Logo a seguir, no seu n.º 2 determina-se que “Sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer directamente da lei”. Finalmente, no n.º 3 dispõe-se que “Persistindo dúvida sobre o sentido das normas de incidência a aplicar, deve atender-se à substância económica dos factos tributários.”

Assim sendo, também no direito fiscal, o preceito fundamental da hermenêutica jurídica radica no art. 9º do Código Civil (Assim, também no Direito Fiscal podem ser usadas as demais técnicas ou cânones interpretativos há muito usados no direito civil. Neste sentido, ver J.L.SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*, 3ª ed., Coimbra Editora, Coimbra, p. 147.) que prescreve, sobre interpretação da lei:

“1. A interpretação não deve cingir-se à letra da lei, mas reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada.

2. Não pode, porém, ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente exposto.

3. Na fixação do sentido e alcance da lei, o intérprete presumirá que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados”.

Como ficou dito, no Acórdão deste Supremo Tribunal, de 5 de Setembro de 2012, proc. n.º 314/12, “Interpretar em matéria de leis, quer dizer não só descobrir o sentido que está por detrás da expressão, como também, dentro das várias significações que estão cobertas pela expressão, eleger a verdadeira e decisiva (Neste sentido, cfr. PIRES DE LIMA e ANTUNES VARELA, *Noções Fundamentais de Direito Civil*, 6ª ed., Coimbra Editora, Coimbra, 1965, Vol. I., p. 145.).

PIRES DE LIMA e ANTUNES VARELA (Cfr. *Código Civil Anotado*, 4ª ed., vol. I., pp.58/59.) referem que o sentido decisivo da lei coincidirá com a vontade real do legislador, sempre que esta seja clara e inequivocamente demonstrada através do texto legal, do relatório de diplomas ou dos próprios trabalhos preparatórios da lei.

Assim a letra assume-se, naturalmente, como o ponto de partida da interpretação, cabendo-lhe, desde logo, uma função negativa, qual seja, “a de eliminar aqueles sentidos que não tenham qualquer apoio, ou, pelo menos, qualquer correspondência ou ressonância nas palavras da lei” (Cfr. *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, 2ª reimpressão, Coimbra, 1987, pp. 187 ss.).

Também como refere OLIVEIRA ASCENSÃO (Cfr. *O Direito, Introdução e Teoria Geral*, Lisboa, 1978, p. 350.), “a letra não é só o ponto de partida, é também um elemento irremovível de toda a interpretação. Quer dizer que o texto funciona também como limite de busca do espírito”.

É também comumente aceite que para apreender o sentido da lei, a interpretação socorre-se de vários meios:

“Em primeiro lugar busca reconstruir o pensamento legislativo através das palavras da lei, na sua conexão linguística e estilística, procura o sentido literal. Mas este é o grau mais baixo, a forma inicial da actividade interpretativa. As palavras podem ser vagas, equívocas ou deficientes e não oferecerem nenhuma garantia de espelharem com fidelidade e inteireza o pensamento: o sentido literal é apenas o conteúdo possível da lei: para se poder dizer que ele corresponde à *mens legis*, é preciso sujeitá-lo a crítica e a controlo.”

Ora, nesta tarefa de interligação e valoração que acompanha a apreensão do sentido literal, intervêm elementos lógicos, apontando a doutrina elementos de ordem sistemática, histórica e racional ou teleológica”.

2. Começando pelo teor literal do art. 20º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 423/83, importa realçar que o legislador refere claramente que apenas se encontram isentas de sisa e de imposto de selo “as aquisições de prédios ou de fracções autónomas com destino à instalação de empreendimentos qualificados de utilidade turística”.

O que quer dizer que não se trata de uma isenção subjectiva dirigida a beneficiar as empresas, quer sejam proprietárias quer exploradoras dos empreendimentos, mas sim objectiva, uma vez que visa beneficiar a actividade de instalação, podendo apenas requerer e beneficiar da isenção as empresas que se dediquem a «instalar» empreendimentos turísticos e não também as que pretendam dedicar-se à actividade de exploração dos mesmos.

Na verdade, o legislador é muito claro quando pretende beneficiar as empresas proprietárias e ou exploradoras dos empreendimentos. É o que acontece quando no art. 16º do mesmo diploma refere que as empresas proprietárias e ou exploradoras dos empreendimentos gozarão relativamente à propriedade e exploração dos benefícios indicados nas alíneas a) a c) do n.º 1 do preceito. Ou quando no n.º 2 do art. 20º do Decreto-Lei n.º 423/83 alarga a isenção estabelecida no n.º 1 do preceito na “transmissão a favor da empresa exploradora, no caso da proprietária ser uma sociedade de locação financeira e a transmissão se operar ao abrigo e nos termos do contrato de locação”.

O acabado de expor serve para demonstrar que não oferece dúvida que, ao contrário do exposto, no caso da isenção do n.º 1 do art. 20º do Decreto-Lei n.º 423/83, o legislador quis abranger apenas as aquisições destinadas à «instalação» de empreendimentos.

Como o Decreto-Lei n.º 423/83 não contém uma definição para o conceito de «instalação», manda o art. 11º, n.º 2, da LGT, que nos socorramos do significado técnico jurídico que nos é dado pelo regime jurídico dos empreendimentos turísticos.

Análise atenta da referida legislação mostra-nos que só os Decretos-Lei n.ºs 167/97, de 4 de Julho, e 55/2002, de 11 de Março, nos dão uma noção para o conceito de «instalação».

Assim, no art. 9º do Decreto-Lei n.º 167/97, sob a epígrafe “Instalação”, pode ler-se que “Para efeitos do presente diploma, considera-se instalação de empreendimentos turísticos o licenciamento da construção e ou da utilização de edifícios destinados ao funcionamento daqueles empreendimentos.”

As regras respeitantes à exploração e funcionamento dos empreendimentos já instalados constam do capítulo IV.

Por sua vez, o art. 9º do Decreto-Lei n.º 55/2002 define instalação da seguinte forma: “(...) Considera-se instalação de empreendimentos turísticos o processo de licenciamento, ou de autorização para a realização de operações urbanísticas relativas à construção de edifícios ou suas fracções destinados ao funcionamento daqueles empreendimentos”.

E embora os diplomas anteriores sejam omissos quanto à inserção de uma norma com uma noção sobre o conceito de instalação, a verdade é que a mesma coincide com a que decorre da leitura do regime neles consagrado.

Outro dado que importa realçar e que se extrai dos mencionados diplomas é que as operações que fazem parte do conceito de «instalação» não se confundem com as que correspondem ao conceito de «funcionamento» e «exploração».

Começando com a análise dos diplomas que regularam anteriormente a matéria, temos o Decreto-Lei n.º 49399, de 24 de Novembro de 1969, que, no seu capítulo IV, sobre a epígrafe “Da instalação dos estabelecimentos de interesse para o turismo”, dispõe o art. 21º que “Para poder instalar-se qualquer estabelecimento hoteleiro ou similar deverá, em primeiro lugar, ser requerido à Direcção-Geral do Turismo que o empreendimento seja declarado de interesse para o turismo ou sem interesse para o turismo, no prazo e sob a cominação que forem fixados em regulamento”.

E no art. 22º diz-se que “Serão organizados pela Direcção-Geral do Turismo os processos respeitantes à aprovação da localização e à aprovação do anteprojecto e projecto dos estabelecimentos hoteleiros e similares de interesse para o turismo, ainda que haja lugar à intervenção de outras entidades ou serviços”.

Por sua vez, no Capítulo V, sob a epígrafe, “Das vistorias e da inspecção dos estabelecimentos de interesse para o turismo”, dispõe o art. 39º que “nenhum estabelecimento hoteleiro ou similar de interesse para o turismo poderá iniciar a sua exploração sem prévia autorização da Direcção-Geral do Turismo ou das delegações da Secretaria de Estado, precedida de vistoria.”

Do preceito decorre que, no âmbito do regime consagrado no referido diploma, uma vez construído/instalado o empreendimento turístico ele só podia começar a funcionar e a ser explorado depois de devidamente autorizado pela Direcção-Geral do Turismo.

De seguida, o Decreto-Lei n.º 328/86, de 30 de Setembro, que veio proceder à revisão do Decreto-Lei n.º 49399, de 24 de Novembro, continua a distinguir entre actos e procedimentos tendentes à construção e instalação dos empreendimentos (Capítulo III), e funcionamento e exploração (Capítulo IV).

Por fim, o diploma mais recente, o Decreto-Lei n.º 39/2008, de 7 de Março, que veio consagrar o novo regime jurídico da instalação, exploração e funcionamento dos empreendimentos turísticos, “procedendo à revogação dos diversos diplomas que actualmente regulam esta matéria e reunindo num único decreto-lei as disposições comuns a todos os empreendimentos”, também não contém uma noção de «instalação», mas distingue claramente entre o procedimento respeitante à instalação dos empreendimentos turísticos (arts. 5º e 6º e o Capítulo IV) e o funcionamento e a exploração dos mesmos (Capítulo VII).

Em especial, o art. 5º, sob a epígrafe “Requisitos gerais de instalação” (O procedimento de instalação dos empreendimentos turísticos encontra-se sujeito a um regime comum, ou seja, a um conjunto de requisitos comuns, tal como resulta deste art. 5º, nº1, e art. 23º do Decreto-Lei n.º 39/2008, por conseguinte, na instalação dos empreendimentos turísticos destaca-se um regime procedimental comum que é o definido no Regime Jurídico da Urbanização e Edificação, com as particularidades ou especificidades que resultem do Decreto-Lei n.º 39/2008. Para análise desenvolvida dos requisitos gerais da instrução dos pedidos informação prévia, de licenciamento e da apresentação da comunicação prévia e dos requisitos específicos da instalação de empreendimentos turísticos, cfr. LICÍNIO LOPES MARTINS, “O procedimento de instalação de empreendimentos turísticos”, *Empreendimentos Turísticos*, CEDOUA/FDUC, Almedina, 2010, pp.121 ss.), estabelece:

“1- A instalação de empreendimentos turísticos que envolvam a realização de operações urbanísticas conforme definidas no regime jurídico da urbanização e da edificação devem cumprir as normas constantes daquele regime, bem como as normas técnicas de construção aplicáveis às edificações em geral, designadamente em matéria de segurança contra incêndio, saúde, higiene, ruído e eficiência energética, sem prejuízo do disposto no presente decreto-lei e respectiva regulamentação.



2- O local escolhido para a instalação de empreendimentos turísticos deve obrigatoriamente ter em conta as restrições de localização legalmente definidas, com vista a acautelar a segurança de pessoas e bens face a possíveis riscos naturais e tecnológicos”.

(...)”.

O significado técnico jurídico que se extrai da legislação é que o conceito de instalação compreende todas as operações e procedimentos que vão desde o pedido de licenciamento ou de comunicação prévia de operações urbanísticas, passando pelos pareceres e aprovações das várias entidades oficiais competentes, pedido de autorização ou comunicação de utilização para fins turísticos, e obtenção do respectivo alvará (art. 30º) ou título de abertura ao público (art. 32º). Nesta sequência, refere o n.º 2 do art. 12º do Decreto-Lei n.º 423/83 que “a data de abertura ou reabertura ao público é aquela em que o empreendimento foi autorizado a funcionar pela autoridade competente”. Sendo que a data de comunicação do título de abertura e funcionamento é a relevante para marcar o início do prazo de validade do estatuto de utilidade turística do empreendimento turístico em causa, tal como resulta no caso em apreço (cfr. o despacho n.º 3716/2011).

Dito por outras palavras, a «instalação» emerge como um procedimento que compreende os actos jurídicos e os trâmites tendentes ao licenciamento (em sentido amplo, compreendendo comunicações prévias ou autorizações, conforme o caso) das operações urbanísticas necessárias à construção de um empreendimento turístico, bem como a obtenção dos títulos que o tornem apto a funcionar e a ser explorado para finalidade turística.

Depois de construído e obtidas pelos promotores do investimento as licenças necessárias a tornarem o empreendimento apto ao exercício da actividade turística, cada empreendimento turístico “deve ser explorado por uma única entidade, responsável pelo seu integral funcionamento e nível de serviço e pelo cumprimento das disposições legais e regulamentares aplicáveis” (nº 1 do art. 44º do Decreto-Lei n.º 39/2008), sendo tal entidade designada pelo titular do respectivo alvará de autorização de utilização para fins turísticos (nº 2 do art. 44º), ou seja, pelo promotor (cfr. o Capítulo VII e arts. 41º e ss. do Decreto-Lei n.º 39/2008, que estabelece as regras relativas à exploração e funcionamento).

E ainda que as unidades de alojamento estejam ocupadas pelos respectivos proprietários, cabe à entidade exploradora assumir a exploração continuada das mesmas, devendo mantê-las permanentemente em regime de exploração turística (art. 45º do Decreto-Lei n.º 39/2008).

Esta distinção entre os conceitos de «instalação», por um lado, e de «funcionamento» e «exploração», por outro, está bem patente no próprio preâmbulo do Decreto-Lei n.º 39/2008, onde se podem ler, em primeiro lugar, as preocupações e inovações quanto aos aspectos relacionados com o licenciamento dos empreendimentos, no sentido da sua simplificação. No mesmo sentido, DULCE LOPES (Cfr. “Aspectos jurídicos da instalação de empreendimentos turísticos”, *I Jornadas Luso – Espanholas de Urbanismo*, Almedina, Coimbra, 2009, pp. 225 e ss., em especial, p. 227.), ao caracterizar o procedimento de instalação de empreendimentos turísticos, ao abrigo do Decreto-Lei n.º 39/2008 e legislação complementar, diz expressamente que com o mencionado diploma se pretendeu “(...) um ajustamento do procedimento de instalação de empreendimentos turísticos às exigências de simplificação e desburocratização procedimental que anima o pacote legislativo do Programa de Simplificação Administrativa e Legislativa (SIMPLEX)”. E a referida Autora continua dizendo que “Nestes moldes, compete ao município licenciar ou admitir as comunicações prévias das operações necessárias para a instalação de estabelecimentos hoteleiros, aldeamentos turísticos, apartamentos turísticos e conjuntos turísticos, devendo, para o efeito, solicitar parecer do turismo de Portugal I.P. sobre a arquitectura e a localização de empreendimentos turísticos não precedidos de plano de pormenor”.

Regressando à análise do preâmbulo do Decreto-Lei n.º 39/2008, verifica-se que de seguida são realçadas as inovações no que se refere à exploração e funcionamento, podendo ler-se, a este propósito, a dado passo, que “No capítulo das exploração e funcionamento, consagra-se um novo paradigma de exploração dos empreendimentos turísticos, assente na unidade de exploração e continuidade da exploração por parte da entidade exploradora e na permanente afectação à exploração turística de todas as unidades de alojamento que compõem o empreendimento, independentemente do regime de propriedade em que assenta e da possibilidade de utilização das mesmas pelos respectivos proprietários”.

Como assinala CRISTINA SIZA VIEIRA (Cfr. Propriedade Plural e Gestão de Empreendimentos Turísticos”, *Empreendimentos Turísticos*, CEDOUA-FDUC, Almedina, Coimbra, pp. 180 ss.), a verdadeira alteração de fundo introduzida pelo diploma em causa respeita à exploração dos empreendimentos turísticos em propriedade plural, com consagração expressa no art. 45º do Decreto-Lei n.º 39/2008.

Já em diplomas anteriores, tal como o Decreto-Lei n.º 167/97, se admitia a aquisição de fracções autónomas, o que implicava que tais unidades de alojamento fossem retiradas da exploração dos empreendimentos turísticos, estando fixada a percentagem máxima de unidades de alojamento que poderiam ser desafectadas da exploração.

O que muda com o Decreto-Lei n.º 39/2008 é o facto de as unidades de alojamento se considerarem sempre em exploração turística, aplicando-se a regra do art. 45º a todos os empreendimentos, incluindo os constituídos em propriedade plural, ou seja, em que as unidades de alojamento se possam

constituir como fracções autónomas, uma vez que a exploração turística ocorre ainda que tais fracções estejam ocupadas e ainda que tal ocupação seja permanente. Segundo a mencionada Autora, são duas as principais novidades em relação ao regime anterior: cai por terra “a percentagem e o limite temporal de uso pelos proprietários das unidades de alojamento que estivessem afectas à exploração turística” (Cfr. *ob. cit.*, p. 184.).

Do exposto resulta claro que as alterações relevantes introduzidas pelo diploma em causa prendem-se sobretudo com um novo conceito de «exploração», em nada se alterando quanto ao conceito de «instalação». Em relação a este conceito, como vimos, o legislador limitou-se a simplificar o seu procedimento.

Em suma, da leitura do regime constante dos arts. 5º a 6º e 23º a 40º do Decreto-Lei n.º 39/2008 verifica-se que o conceito de «instalação» nada tem que ver com o «funcionamento» e a «exploração» e que naquele cabem apenas, como refere a Fazenda Pública, os actos, as operações e os procedimentos tendentes à construção/criação de empreendimentos turísticos.

3. O conceito de instalação a que se chegou é o que se mostra adequado a todo o tipo de empreendimentos turísticos e não é posto em causa pelo facto de os empreendimentos poderem ser construídos/instalados em regime de propriedade plural.

Com efeito, consideram-se empreendimentos turísticos em propriedade plural, nos termos do art. 52º do Decreto-Lei n.º 39/2008, aqueles que “compreendem lotes e ou fracções autónomas de um ou mais edifícios”.

Ao explicar o que está em causa quando falamos de empreendimentos turísticos em propriedade plural, CRISTINA SIZA VIEIRA (Cfr., *ob. cit.*, pp. 188 ss.) mostra-nos que a propriedade plural já tem a ver com a exploração e não com a instalação dos empreendimentos.

Assim, para aquela Autora, empreendimentos turísticos em propriedade plural “são empreendimentos turísticos a constituir ou a instalar sob forma fraccionada e onde se pretende, desde logo, alienar ou vir a alienar as fracções autónomas ou lotes destinados a unidades de alojamento”, apontando como uma das importantes consequências da instalação de um empreendimento em propriedade plural, a consagração de um conjunto de deveres a que quer o promotor quer a entidade administradora ficam vinculados.

Nas palavras da Autora, “O promotor é a entidade que promove a “instalação” (conceito usado pela lei) do empreendimento, e por conta de quem o mesmo é licenciado e construído; é ele também que coloca no mercado as fracções autónomas ou lotes para a venda. O promotor pode vir a manter-se ligado ao empreendimento, quer enquanto proprietário de algumas fracções, quer, no caso de alienação total, enquanto responsável pela sua exploração; mas também pode ceder a sua exploração (e portanto a sua administração) a outrem”.

E a Autora passa a enumerar as várias obrigações do promotor, que têm de ser cumpridas mesmo antes de serem colocadas no mercado as unidades de alojamento ou lotes, isto é, antes de serem celebrados contratos, ainda que meras promessas de compra e venda, destacando-se: a elaboração do título constitutivo previsto nos arts. 54º e 55º do Decreto-Lei n.º 39/2008 e o contrato de exploração turística”, que deve regular os termos da exploração da unidade de alojamento, a participação do proprietário nos resultados e os termos e condições em que pode usar a referida unidade (nº 4 do art. 44º).

Resulta, desta forma, patente que eventuais vendas das unidades de alojamento realizadas ainda durante a fase de construção/instalação do empreendimento já fazem parte da exploração do mesmo. Destacam-se, assim dois procedimentos distintos, ainda que possam ocorrer em simultâneo: um relativo à prática das operações necessárias a instalar o empreendimento; outro, relativo às operações necessárias a pô-lo em funcionamento e a explorá-lo, sendo que a venda das unidades projectadas ou construídas faz necessariamente parte do segundo momento.

Embora se reconheça que há no caso dos empreendimentos turísticos em propriedade plural uma evidente compressão do conteúdo do direito de propriedade (uma vez que ainda que a habitem a título permanente a unidade de alojamento não se destina a habitação), a verdade é que tais restrições são estabelecidas em função da forma de exploração e funcionamento do empreendimento e não em virtude da sua instalação.

O acabado de expor leva-nos a concluir que quando o legislador, no n.º 1 do art. 20º, utiliza a expressão aquisições de prédios ou de fracções autónomas com destino à «instalação» (Quer sejam novos, quer existentes, mas que sejam objecto de remodelação, beneficiação ou reequipamento, ou que aumentem a sua capacidade (art. 5º do Decreto-Lei n.º 423/83).), este conceito não pode deixar de ser entendido como referindo-se precisamente à aquisição de prédios (ou de fracções autónomas) para construção (quando se trate de novos empreendimentos (A lei abrange também, como ficou dito, a aquisição de meras fracções autónomas com vista à remodelação/instalação de empreendimentos turísticos.) de empreendimentos turísticos, depois de devidamente licenciadas as respectivas operações urbanísticas, visando beneficiar as empresas que se dedicam à actividade de promoção/criação dos mesmos.

4. Esta conclusão é, aliás, confirmada, pela evolução histórica das isenções consagradas no n.º 1 do art. 20º do Decreto-Lei n.º 423/83 e a razão de ser das mesmas.

1. Começando pela evolução histórica, a Lei n.º 2073, de 23 de Dezembro de 1954, dispunha no artigo 12º o seguinte:

*“As empresas proprietárias e as que venham a explorar os estabelecimentos hoteleiros ou similares classificados de utilidade turística são isentas, relativamente à propriedade e exploração dos mesmos, de contribuição predial e de contribuição industrial, e bem assim de quaisquer impostos e taxas para os corpos administrativos, durante o prazo de 10 anos, contado a partir do primeiro ano de exploração dos estabelecimentos; e beneficiarão, nos quinze anos seguintes, de uma redução de 50 por cento nas mesmas contribuições, impostos e taxas.*

E o artigo 13º do mesmo diploma concedia ainda outros benefícios fiscais, nos seguintes termos:

*“São isentas de sisa e de imposto de sucessões e doações, ficando sujeitas apenas a um quinto do imposto do selo devido, as aquisições de prédios com destino à construção e instalação de estabelecimentos hoteleiros ou similares previamente declarados de utilidade turística, cujas empresas beneficiarão também das isenções estabelecidas no corpo do artigo anterior, desde a aquisição dos prédios até à abertura dos estabelecimentos à exploração, se for observado para esta o prazo fixado pelo Presidente do Conselho.”*

Resulta dos normativos mencionados que também aqui apenas estavam isentas de sisa (actual IMT) as aquisições, por parte das empresas, de prédios com destino à construção e instalação de estabelecimentos hoteleiros.

Por sua vez, a Lei n.º 2081, de 04 de Junho de 1956, veio inserir disposições de interpretação e aplicação da Lei n.º 2073, tendo o art. 12º vindo estipular que *“Poderão ser restituídas as importâncias correspondentes à sisa e ao imposto sobre as sucessões e doações e aos quatro quintos do imposto do selo pagos pela aquisição de prédios com destino à construção de estabelecimentos hoteleiros e similares, feita posteriormente à entrada em vigor da Lei n.º 2073, desde que esses estabelecimentos venham a ser declarados de utilidade turística e sejam abertos à exploração no prazo fixado para o efeito pelo Presidente do Conselho.”*

Decorre também daqui com toda a clareza que a restituição da sisa poderia ser feita à empresa que adquiriu um prédio para nele construir e instalar um estabelecimento hoteleiro.

A seguir, o Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações (CIMSISD), através da publicação do Decreto-Lei n.º 41969, de 24 de Novembro de 1958, veio dispor, no seu artigo 13º, n.º 8, que ficavam isentos da sisa, as aquisições de prédios com destino à *construção e instalação de estabelecimentos hoteleiros ou similares*, previamente declarados de utilidade turística, nos termos do artigo 13º da Lei n.º 2073, de 23 de Dezembro de 1964.

Também esta isenção abrangia apenas as aquisições de prédios com o fim de neles construir e instalar estabelecimentos hoteleiros, considerados de utilidade turística, deixando de fora a aquisição de fracções que integravam os estabelecimentos hoteleiros.

2. A apontada evolução histórica do conceito de «instalação» é também a que corresponde e se adequa à razão de ser e finalidade das isenções consagradas no art. 20º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 423/83.

Na verdade, conforme se salienta no Preâmbulo do citado Decreto-Lei *“O instituto de utilidade pública tem-se revelado sem dúvida, um dos instrumentos mais eficazes para o desenvolvimento do sector, em particular no que respeita a equipamento hoteleiro e similar, a que foi inicialmente dirigido”*.

E, mais adiante, pode ainda ler-se que *“De igual modo, é agora a ocasião oportuna de fazer estender os benefícios a investimentos no campo da remodelação, beneficiação, reequipamento, e ampliação, iniciativas muitas vezes mais úteis e merecedoras de estímulo que as dirigidas a empreendimentos novos”*.

Ora, resulta do diploma que o que se pretende beneficiar é o investimento em empreendimentos turísticos a que venha a ser reconhecida utilidade turística, quer estes sejam novos (a criar), quer existentes, mas que sejam objecto de remodelação, beneficiação ou reequipamento, ou que aumentem a sua capacidade (artº 5º).

Esta mesma conclusão é a que resulta da leitura do consignado pelo Grupo de Trabalho criado para reavaliar os benefícios fiscais que, a propósito dos benefícios fiscais à utilidade turística em sede de IMT, Imposto do Selo e IMI, recomendam a sua supressão, porquanto, entre o mais, “os promotores de investimentos no sector do turismo mantêm, para além dos apoios financeiros enquadrados nas políticas económicas do Estado Português e da União Europeia, o acesso aos incentivos gerais ao investimento e aos benefícios à interioridade. Por outro lado, minimizando o impacto da medida em sede de IRC, directamente ou através do aumento das reintegrações e amortizações, os custos decorrentes do IMT e IMI sobre os investimentos que ficam sujeitos a estes tributos” (Cfr. *Reavaliação dos Benefícios Fiscais*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, n.º 198, p.294.).

Resulta patente das considerações do Grupo de Trabalho que o legislador pretendeu impulsionar a actividade turística prevendo a isenção /redução de pagamento de Sisa /Selo, para os promotores que pretendam construir/criar estabelecimentos (Muitos promotores antes de adquirirem os prédios onde futuramente será instalado o empreendimento turístico, elaboram o projecto e candidatam-se à atribuição

da utilidade turística a título prévio (art. 7º do Decreto-Lei n.º 423/83), que lhes permitirá beneficiar da isenção do IMT e redução do imposto do Selo relativamente à aquisição do imóvel. Por outro lado, os promotores que paguem imposto pela aquisição dos imóveis destinados à instalação de estabelecimentos turísticos podem, posteriormente, pedir a restituição quando lhes for reconhecida a utilidade turística.) (ou readaptar e remodelar fracções existentes) e não quando se trate da mera aquisição de fracções (ou unidades de alojamento) integradas nos empreendimentos e destinadas à exploração, ainda que sejam adquiridas em data anterior à própria instalação/licenciamento do empreendimento (Como vimos, na verdade, nada impede que o promotor do investimento comece por vender as futuras fracções ou unidades antes mesmo da construção do empreendimento e da sua instalação.).

Alega a recorrida, nas suas Contra-Aleagações, que “(...) *na realidade, quem realiza o investimento logo na fase de licenciamento e construção do empreendimento (dita de “instalação” pela recorrente) são os adquirentes das fracções, através do pagamento do sinal e dos reforços de sinal por força dos contratos promessa*” (art. 23º das Contra-Aleagações).

Ora, salvo o devido respeito, tal argumento não tem qualquer fundamento.

Em primeiro lugar, quando o legislador estabelece a isenção no n.º 1 do art. 20º do Decreto-Lei n.º 423/83 abstrai, como não pode deixar de ser, das modalidades de financiamento adoptadas pelos promotores, já que para a construção dos empreendimentos eles tanto podem utilizar apenas capitais próprios ou socorrer-se do produto da venda das futuras fracções, através da celebração de contratos promessa de compra e venda (No entanto, como salienta CRISTINA SIZA VIEIRA, a possibilidade de alienar a propriedade do activo imobiliário permite ao promotor aliviar o investimento realizado à cabeça, diminuindo a imobilização do capital e os encargos financeiros a este associados (cfr. *ob. cit.*, p. 172)).

Em segundo lugar, afigura-se evidente que o adquirente das fracções (No caso de empreendimentos turísticos em propriedade plural (cfr. art. 52º ss. do Decreto-Lei n.º 39/2008.) não se torna, por tal facto, um co-financiador do empreendimento, com a responsabilidade da instalação, uma vez que está a investir em produtos imobiliários no âmbito do denominado turismo residencial (Sobre a noção, cfr. CRISTINA SIZA VIEIRA, *ob. cit.*, pp. 173 e 178.), como qualquer consumidor final, quer a aquisição seja concretizada em planta quer depois de instalado/construído o empreendimento.

Na verdade, quando os particulares adquirem as fracções fazem-no, como se afigura óbvio, como consumidores de um produto turístico que foi posto no mercado pelo promotor tendo em vista a exploração, pois, como vimos, a celebração dos contratos promessa de compra e venda é acompanhada da celebração do contrato de exploração. O objectivo que move os particulares é a realização do seu próprio investimento, podendo ainda optar por serem utentes do empreendimento ou cederem a exploração, participando nos resultados da mesma (cfr. o n.º 4 do art. 45º do Decreto-Lei n.º 39/2008). Pois embora se considere que as fracções ficam afectas à exploração, nada impede que as mesmas sejam ocupadas exclusivamente pelos respectivos proprietários e por tempo indeterminado, como deriva, de forma clara, de disposições legais, tais como, as constantes dos arts. 45º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 39/2008, quando refere expressamente “(...) devendo a entidade exploradora assumir a exploração continuada da totalidade das “(...)” unidades de alojamento “(...) ainda que ocupadas pelos respectivos proprietários”, e no n.º 4 do mesmo preceito, quando se refere às condições de utilização das unidades de alojamento pelos respectivos proprietários. Nas palavras de DULCE LOPES (Cfr. “A Concretização de Empreendimentos”...*cit.*, p. 170.), o diploma parece, assim, “acolher o conceito do turismo residencial, já que expressamente admite que os proprietários das unidades de alojamento possam ocupar as mesmas ou celebrar contratos sobre elas, desde que não comprometam o seu uso turístico, usufruam dos serviços obrigatórios do empreendimento e paguem a prestação periódica a que estão vinculados.

Em suma, os promotores dos empreendimentos são únicos responsáveis pelo investimento imobiliário, impendendo sobre eles o risco do mesmo, bem como pela obtenção das licenças necessárias a torná-los aptos ao funcionamento e exploração.

Afigura-se, desta forma, que a argumentação da recorrida no sentido de que o benefício consagrado no n.º 1 do art. 20º do Decreto-Lei n.º 423/83 tem em vista a exploração turística e que os beneficiários são os adquirentes das fracções ou unidades de alojamento, não tem o mínimo de cabimento nem na letra nem na razão de ser do preceito.

O benefício só tem justificação relativamente a quem procede à instalação do empreendimento e o coloca no mercado e não em relação a todos os que o utilizam e exploram, ainda que através da compra das suas unidades.

Não podemos, desta forma, deixar de concluir que assiste razão à recorrente quando defende que “(...) *Preteceu o legislador impulsionar este sector de actividade, prevendo isenção/redução de pagamento de Sisa/Selo, mediante determinadas condições, a quem vai criar estabelecimentos turísticos, e não a quem se limita a adquirir fracções pertencentes a empreendimentos já instalados*”, e que este entendimento ou interpretação é o que decorre “*do elemento histórico, racional /teleológico, mas também literal das normas jurídicas em apreço*”.

5. Aplicação do exposto ao caso em apreço.

No caso em apreço, como vimos, a Sociedade Comercial “B....., Lda”, na qualidade de proprietária/promotora do empreendimento turístico “B.....”, vendeu à recorrida a fracção autónoma designadas pelas letras “DD”, destinadas a habitação no âmbito dos serviços de exploração turística (cfr. escritura de compra e venda – fls. 40 a 43 dos autos).

Para além de ser a responsável pela construção/criação do empreendimento em causa, pode ler-se a dado passo na sentença recorrida que “(...) a “LICENÇA DE UTILIZAÇÃO TURÍSTICA n.º 43/09”, foi emitida pela Câmara Municipal de Loulé, em 05/03/2009”, igualmente a favor da referida sociedade.

Na sentença recorrida, como vimos, conclui-se que a aquisição da fracção em causa, sendo destinada à exploração turística, cabe na isenção prevista no art. 20º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 423/83.

Para tanto, ponderou-se na referida sentença que “(...) *O empreendimento estará definitivamente instalado quando todas as unidades de alojamento iniciarem o funcionamento.*

*E permitindo-se a instalação dos empreendimentos por fases, só à medida que cada uma das fases inicie o funcionamento é que se considera que essa fase se considera instalada.(...)*

*A venda das fracções foi concretizada em diferentes datas.*

*Assim, a primeira aquisição de cada fracção está integrada no processo de instalação do empreendimento”, pelo que tendo a ora recorrida adquirido a fracção em 3 de Agosto de 2009, à vendedora B....., LDA, e tendo as mesmas sido destinadas à exploração turística, tais aquisições configuram uma “aquisição inicial e não subsequente, isto é, constituem a primeira venda de cada fracção, efectuada pela proprietária do empreendimento, estando assim integradas no âmbito do processo de instalação da totalidade do conjunto turístico, processo que é complexo e prolongado no tempo”.*

*“(...) no caso dos autos a impugnante realizou a primeira aquisição da fracção, beneficiando assim do disposto no art. 20º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 423/83, por se tratar de aquisição com destino à instalação turística do empreendimento”.*

Atendendo ao exposto, se bem se compreende a sentença recorrida, partindo-se do entendimento de que o empreendimento se considera instalado quando todas as unidades de alojamento iniciarem o funcionamento e que a primeira aquisição de cada fracção está ainda integrada naquele processo, as isenções consagradas no art. 20º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 423/83 beneficiam apenas as aquisições iniciais, isto é, as que constituam a primeira venda efectuada pela proprietária do empreendimento, desde que destinada à exploração turística.

Em primeiro lugar, a interpretação a que se chegou na sentença recorrida não tem o mínimo apoio nem na letra nem na razão de ser do referido preceito, como ficou demonstrado.

Com efeito, em lado nenhum o legislador refere que pretende aplicar as isenções referidas naquele preceito à venda das fracções pelos promotores do empreendimento e ainda que destinadas à exploração turística.

Recorde-se que o n.º 2 do art. 20º nos dá um argumento decisivo nesse sentido, ao alargar a isenção prevista no n.º 1 na transmissão a favor da empresa exploradora, mas apenas no caso de a proprietária ser uma sociedade de locação financeira.

Como ficou demonstrado, no conceito de instalação não pode estar incluída a aquisição de unidades de alojamento que fazem parte do empreendimento, porque essa aquisição é feita tendo em vista a sua exploração a qual só pode ocorrer após o acto final do procedimento de instalação, que coincide normalmente, como vimos, com a abertura ao público.

Ora, no caso em apreço, resulta do probatório que o empreendimento iniciou o funcionamento em 4 de Setembro de 2008 e a venda da fracção em causa apenas ocorreu em 3 de Agosto de 2009, ou seja, quando o empreendimento já se encontrava sem qualquer dúvida em funcionamento e exploração.

De qualquer modo, não tem qualquer apoio legal a afirmação segundo a qual “o estabelecimento vai-se progressivamente instalando à medida que as unidades de alojamento vão sendo vendidas”.

É verdade que pode ser autorizada a instalação dos empreendimentos turístico por fases à semelhança do que pode suceder com outras operações urbanísticas (art. 30º, n.º 8, do Decreto-Lei n.º 39/2008), mas “A delimitação do termo cada fase da obra” deve fazer-se corresponder a uma parte da obra com capacidade para funcionar autonomamente”, nos termos do regime jurídico da Urbanização e da Edificação (Cfr. LICÍNIO LOPES, *ob. cit.*, p. 137/8)

Ficou claramente demonstrado que a venda das unidades de alojamento ainda que adquiridas durante a construção/instalação consubstanciam já o interesse da exploração do empreendimento turístico.

Para uma compreensão cabal dos momentos significativos e principais temáticas que antecedem e seguem a instalação dos empreendimentos turísticos, DULCE LOPES (Cfr. “Concretização de Empreendimentos Turísticos Legislação e Aplicação”, Empreendimentos Turísticos, cit., pp. 152 a 154.) autonomiza os seguintes momentos: “A montante da instalação”, onde destaca problemáticas ligadas, por exemplo, ao planeamento e a definição de opções estratégicas; “instalação” (onde destaca a existência de um especial procedimento para o licenciamento); e a “jusante da instalação”, onde realça as questões relativas à “propriedade”, “administração” e “exploração”.

Acresce que muito menos resulta do mencionado preceito que tal isenção se aplique à primeira transmissão. Se bem se percebe a sentença recorrida, o critério de beneficiar a primeira transmissão derivaria do facto de só a primeira aquisição de cada fracção estar integrada no processo de instalação.

Para além de a sentença recorrida partir de um conceito de instalação que não tem correspondência com o regime legal, esta interpretação deixaria de fora precisamente as aquisições visadas pelo legislador, a saber, as efectivadas pelos promotores e destinadas à construção/criação/remodelação de empreendimentos turísticos.

Por outro lado, se o preceito visasse, como pretende a sentença recorrida, beneficiar a aquisição das fracções para exploração turística, não fazia sentido estar a discriminar entre as primeiras aquisições e as subsequentes, tanto mais que quem adquire uma unidade de alojamento num empreendimento turístico, constituído ao abrigo do Decreto-Lei n.º 39/2008, não pode dar-lhe, como vimos, outro destino senão a exploração para fins turísticos. Daí que, no caso em apreço, a fracção tenha sido adquirida para habitação mas no âmbito da celebração de um Contrato de Exploração Turística, através do qual foi habilitada a entidade exploradora a realizar a exploração do mesmo, nos termos do disposto o art. 45º do Decreto-Lei n.º 39/2008.

Finalmente, realce-se que se o legislador quisesse beneficiar pura e simplesmente o «investimento» em empreendimentos turísticos, através da sua afectação à exploração, então justificar-se-ia que a isenção fosse reconhecida indefinidamente e não apenas ao primeiro adquirente de cada fracção. A proceder a interpretação sufragada na sentença recorrida, pode suscitar-se a questão da eventual violação do princípio da igualdade por não se compreender a razão para discriminar os investidores consoantes fossem os primeiros ou segundos adquirentes.

Acresce que se fica sem se perceber o que acontece às aquisições efectivadas em planta que venham a ser objecto de transmissão em momento posterior, mas ainda antes de terminada a instalação no sentido adoptado pela sentença recorrida.

Como bem pondera o Ministério Público, no seu douto Parecer, “Os benefícios fiscais são medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes e que sejam superiores aos da própria tributação que impedem (artigo 2.º/1 do EBF) (...)” e embora não sejam susceptíveis de integração analógica admitem interpretação extensiva (artigo 10.º do EBF).

A verdade é que, como se conclui naquele Parecer “não pode ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência, ainda que imperfeitamente expresso (artigo 9.º/2 do C. Civil)”, como é patente no caso em apreço no que se refere à interpretação seguida na sentença recorrida, sobre o conceito de «instalação» consignado no n.º 1 do art. 20º do Decreto-Lei n.º 423/83.

Finalmente, cumpre realçar que os benefícios fiscais “são medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem” (art. 2º do EBF).

E porque representam uma “derrogação da regra de igualdade” (Cfr. SÉRGIO VASQUES, *ob. cit.*, p 311.) e do princípio da capacidade contributiva que fundamenta materialmente os impostos, os benefícios fiscais devem ser justificados por um interesse público relevante. Neste sentido, concluiu-se no Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 188/2003, de 8/4/2003, “que as isenções tributárias, traduzindo uma excepção à regra da incidência dos impostos, introduzem nestes um elemento de desigualdade e de privilégio que exige que elas sejam justificadas por um motivo ou interesse público “relevante”, capaz de lhe dar fundamento” (Cfr. SÉRGIO VASQUES, *ob. cit.*, p. 311, nota (499)).

Ora, a entender-se como o faz a sentença recorrida, que o objectivo das isenções consagradas no n.º 1 do art. 20º do Decreto-Lei n.º 423/83 visam premiar o investimento em empreendimentos turísticos, beneficiando os adquirentes de fracções ou unidades em empreendimentos já construídos/instalados, não vemos que interesses extrafiscais relevantes ou superiores poderiam justificar a opção do legislador, quando, como acontece no caso em apreço, a fracção foi adquirida para uso exclusivo da recorrida, sem qualquer limite temporal.

Por outro lado, considerando que os benefícios fiscais se apresentam, como ficou dito, como uma “excepção à regra da igualdade” (Cfr. SÉRGIO VASQUES, *ibidem.*) e da capacidade contributiva, não vemos motivo relevante para se discriminar quem compra prédios em empreendimentos turísticos relativamente aos demais consumidores.

Em suma, não estando em causa a aquisição de prédios ou de fracções autónomas destinados à construção/instalação de empreendimentos turísticos, mas sim a aquisição de unidades de alojamento por consumidores finais, ainda que porque integradas no empreendimento em causa se encontrem afectas à exploração turística, a mesma não pode beneficiar das isenções consagradas no art. 20º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 423/83.

Em face do exposto, assiste razão à recorrente pelo que a sentença recorrida não pode manter-se, devendo ser revogada.

Deve, desta forma, ser dado provimento ao recurso, com a consequente improcedência da impugnação judicial em causa e manutenção da liquidação de Imposto de Selo.

### III- DECISÃO

Termos em que, em julgamento ampliado nos termos do art. 148º do CPTA, acordam os Juízes Conselheiros da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, em conferência, conceder provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida e julgar improcedente a impugnação judicial, com a consequente manutenção da liquidação de Imposto de Selo.

Custas pela Recorrida, por ter contra-alegado.

Lisboa, 23 de Janeiro de 2013. – *Fernanda Maçãs* (relatora por vencimento e designação nos termos da parte final do n.º 4 do art. 713º do CPC) – *Dulce Neto* (Vencida, conforme declaração que anexo) – *Valente Torrão* – *Casimiro Gonçalves* – *Isabel Marques da Silva* (Vencida, por adesão ao voto de vencida da Senhora Conselheira Dulce Neto) – *Ascensão Lopes* – *Francisco Rothes* (Vencido, por adesão ao voto de vencido da Senhora Conselheira Dulce Neto) – *Lino Ribeiro* – *Pedro Delgado* – *Alfredo Madureira* (com a seguinte declaração:

De acordo com o sentido de voto de vencida da Senhora Juiz Conselheira Dulce Neto, propendo em considerar e entender que se não justifica a redutora interpretação do art. 20º, n.º 1 do Dec Lei n.º 423/83 de 5 de Dezembro.

Com efeito, o vasto universo normativo referente aos benefícios fiscais que o legislador entendeu conceder a esta cada vez mais importante actividade económica – cfr. entre outros e também os arts. 16º, 17º, 18º, 19º, 21º, 22º, 23º, 24º, 25º do citado diploma – e a sua inequívoca aplicação igualmente e também às “empresas proprietárias e ou exploradoras” – cfr. ainda a Lei 2073, art. 12º, de 23.Dez.1954 e a Lei 2081, art. 4º, de 4.Jan1956 – benefícios fiscais que, por opção legislativa – cfr. art. 16º, n.º 2 do primeiro diploma citado – haverão de perdurar, ao menos, por 7 (sete) anos, justificaria, cremos e salvo o bem merecido respeito, porventura, interpretação mais abrangente.

*Alfredo Madureira*

### VOTO DE VENCIDA

Na qualidade de relatora inicial do processo apresentei um projecto de acórdão onde propugnava pelo improvimento do recurso aduzindo argumentação tendente a demonstrar que, no caso concreto, estando em causa um aldeamento turístico sujeito ao regime de propriedade plural – em que cada fracção autónoma constitui um elemento funcional (*unidade de alojamento*) integrante da unidade organizacional erigida para a prestação de serviços de exploração turística (o *empreendimento turístico*) –, a primeira aquisição de cada um desses elementos funcionais, porque destinada a viabilizar a entrada em funcionamento de cada um deles e, por conseguinte, do empreendimento no seu todo, se enquadrava ainda no processo de *instalação do empreendimento*, reunindo, assim, as condições legais para beneficiar da redução de imposto de selo prevista no art.º 20º do Dec.Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, dada a utilidade turística reconhecida ao empreendimento pelo Senhor Secretário de Estado do Turismo e que abrange todas os elementos funcionais que o compõem.

Essa posição não obteve vencimento e pese embora a Exm.ª Conselheira relatora do presente acórdão tenha colhido alguma argumentação jurídica desse projecto, mormente a que extrai de artigos doutrinários em que me apoiei e que ali deixara citados, rebate-a com considerandos que, com o mais elevado respeito que me merece a posição que fez vencimento, não me convencem.

Para cabal compreensão da posição que defendo, passo a expor o essencial do texto fundamentador desse projecto, assim deixando patentes as razões por que entendo não assistir razão à Administração Tributária, ora Recorrente, e porque manteria a sentença recorrida.

A questão que se coloca neste recurso é a de saber se a aquisição efectuada em 3/08/2009 pela impugnante, de uma fracção autónoma que constitui uma *unidade de alojamento* do Aldeamento Turístico “B’.....” e que integra, assim, um empreendimento turístico que em 4/02/2011 veio a obter o estatuto de utilidade turística a título definitivo com validade de 7 anos contados desde 4/09/2008, se destinou ainda à instalação desse empreendimento e/ou se integra ainda no processo de concretização dessa instalação, ou se, pelo contrário, o empreendimento já se encontrava instalado à data dessa aquisição.

O Dec.Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, com a alteração introduzida pelo Dec.Lei n.º 38/94, de 8 de Fevereiro, que regula a matriz do instituto da utilidade turística enquanto «*um dos instrumentos mais eficazes para o desenvolvimento do sector*», isto é, como instrumento jurídico de fomento e incentivo ao investimento no sector do turismo em Portugal, que se quer de qualidade, prevê a existência de regime fiscais privilegiados precisamente como «*um instrumento adequado a apoiar as empresas que exploram empreendimentos turísticos considerados essenciais à prossecução da política de turismo traçada pelo Governo*» (Conforme o preâmbulo dos citados diplomas legais.), determinando, nesse contexto, no seu art.º 20, n.º 1, que:

“São isentas de sisa e do imposto sobre sucessões e doações, sendo o imposto do selo reduzido a um quinto, as aquisições de prédios ou de fracções autónomas com destino à instalação de empreen-

*dimentos qualificados de utilidade turística, ainda que tal qualificação seja atribuída a título prévio, desde que esta se mantenha válida e seja observado o prazo fixado para a abertura ao público do empreendimento.”.*

Trata-se de um privilégio fiscal instituído para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes, isto é, de um *benefício fiscal* na concepção do art.º 2.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (Segundo o artigo 2º do Estatuto dos Benefícios Fiscal são benefícios fiscais as «medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem».) para incentivar a **criação de oferta turística portuguesa** de qualidade reconhecida pelo governo português através do instituto da utilidade turística, como arma de combate no exigente tabuleiro da concorrência internacional e, sobretudo, para incrementar a aquisição de **produtos imobiliários de investimento no turismo** de qualidade, dada a importância e valia desse produto para a economia nacional, particularmente no que diz respeito ao acréscimo que traz para a receita interna e para o aumento da taxa de emprego em Portugal. (Sobre o tema da importância económica da oferta turística portuguesa, pode ler-se o artigo de JORGE UMBELINO, vogal do Conselho Directivo do Turismo de Portugal, IP, intitulado “*Que Estratégia para o Turismo em Portugal*”, publicado na obra “*Temas CEDOUA: Empreendimentos Turísticos*” do Centro de Estudos do Ordenamento, do Urbanismo e do Ambiente, Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, editado pela Almedina.)

Este benefício fiscal, previsto no artigo 20º, n.º 1, do Dec.Lei n.º 423/83, mantém-se em vigor – embora actualmente reportado ao IMT e ISelo – não estando em discussão nestes autos nem a sua existência legal nem, sequer, a utilidade turística do Aldeamento Turístico “B’.....” no período em que foi efectuada a aquisição pela impugnante, uma vez que essa utilidade foi reconhecida a este empreendimento novo (Os empreendimentos passíveis de declaração de interesse para o turismo só no caso de não serem novos é que têm de ser constituídos por empreendimentos objectos de remodelação, beneficiação ou reequipamento total ou parcial, ou de aumento em, pelo menos, 50% da sua capacidade originária.) com efeitos reportados ao período decorrido entre 4/09/2008 e 4/09/2015, isto é, ao período em que ocorreu a aquisição.

E também não constitui objecto de discussão que o benefício fiscal em causa visa beneficiar aqueles que promovem o processo de *instalação* de empreendimentos de utilidade pública face à importância vital desta actividade na economia portuguesa, isto, é, aqueles que investem na instalação da referida oferta turística portuguesa de qualidade, não sendo dirigido aos que se limitam a desenvolver a actividade de *exploração* dos mesmos. Aliás, tanto a Administração Fiscal como a Impugnante reconhecem que o legislador quis atribuir benefícios àqueles que realizam o esforço de investimento neste sector de actividade, isto é, que o legislador pretendeu impulsionar a actividade turística, prevendo isenção/redução de pagamento de Sisa/Selo apenas a quem adquire com destino à instalação de estabelecimentos de utilidade turística, concretizando a instalação ou participando nela, e não já a quem se limita a adquirir fracções pertencentes a empreendimentos já instalados.

Trata-se, efectivamente, de uma isenção objectiva, dirigida a beneficiar a concretização do processo de instalação de empreendimentos de utilidade pública, e não de uma isenção subjectiva. Repare-se que o art.º 20º, n.º 1, do Dec.Lei n.º 423/83 não concede a isenção ao construtor do empreendimento, ao promotor imobiliário ou à entidade que licencia e/ou explora o empreendimento. Aliás, ele nem sequer exige que seja o próprio adquirente a praticar ou promover todos os actos (materiais e jurídicos) de instalação do empreendimento de utilidade pública no prédio/fracção que adquiriu, mas, tão só, que *destine* o imóvel que adquiriu a essa *instalação*, pelo que os actos necessários ao processo de instalação do empreendimento podem estar a ser realizados por outra entidade, bastando, para surgir a isenção objectiva, que se verifique que o imóvel adquirido foi integrado no processo de instalação de empreendimento de utilidade turística ou foi afectado jurídica e economicamente a esse empreendimento com vista a possibilitar a sua completa instalação.

Razão por que é fundamental saber o que significa “*instalar*” um empreendimento de utilidade turística e, sobretudo, quando se deve considerar concluído esse processo de instalação numa situação, como a dos autos, em que está em causa um *Aldeamento Turístico*, composto por *unidades de alojamento* sujeitas ao regime da propriedade plural, com previsão no artigo 52º do Dec.Lei n.º 39/2008, de 7 de Março, e cujo paradigma de funcionamento e exploração, bem diferente do previsto para os estabelecimentos hoteleiros, poderá reflectir-se nas operações necessárias ao respectivo processo de instalação.

Na verdade, não está aqui em causa um estabelecimento hoteleiro, mas um *Aldeamento Turístico* composto por 140 unidades de alojamento (9 TI, 76 T2 e 55 T3), pois o novo Regime Jurídico de Instalação, Exploração e Funcionamento dos Empreendimentos Turísticos (RJIEFET), aprovado pelo Dec.Lei n.º 39/2008, de 7 de Março, redefiniu e reduziu as categorias de empreendimentos turísticos, prevendo as seguintes tipologias: “*Estabelecimentos Hoteleiros*”, “*Aldeamentos Turísticos*”, “*Apartamentos Turísticos*”, “*Conjuntos Turísticos*” (*resorts*), “*Empreendimentos de turismo de habitação*”, “*Empreendimentos de Turismo no Espaço Rural*”, “*Parques de Campismo e Caravanismo*”, e “*Empreendimentos de Turismo de Natureza*”.



E nos empreendimentos compostos por unidades de alojamento em propriedade plural não existe um único direito de propriedade, mas uma pluralidade de propriedades, tantas quantas as *unidades de alojamento* individualizadas e autónomas que, no seu todo, constituem o empreendimento.

É esta a conclusão que se extrai da noção de empreendimento turístico em propriedade plural ínsita no art.º 52º do RJIEFET e nos preceitos seguintes (que se ocupam da situação de pluralidade dominial e da disciplina por que devem reger-se as relações entre proprietários e do seu relacionamento com a entidade responsável pela administração) e donde se conclui que os Aldeamentos Turísticos podem ser constituídos em propriedade plural, caso em que compreenderão lotes e/ou fracções autónomas de um ou mais edifícios que se destinam a ser vendidos a quem queira investir no sector do turismo, tornando-se estes os proprietários do empreendimento em propriedade plural, isto é, os titulares do empreendimento turístico.

Assim o esclarece também CRISTINA SIZA VIEIRA, no artigo “*Propriedade Plural e Gestão de Empreendimentos Turísticos*” (Publicado na obra “*Temas CEDOUA: Empreendimentos Turísticos*” do Centro de Estudos do Ordenamento, do Urbanismo e do Ambiente, Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, editado pela Almedina.), pág. 185, onde, além do mais, refere que «os empreendimentos turísticos em propriedade plural não são nem situações de compropriedade, nem situações pré-existentes em que vários proprietários de alojamentos distintos cedem a sua exploração a um terceiro e celebram com ele um contrato de gestão. São, sim, empreendimentos turísticos a constituir ou a instalar sob forma fraccionada e onde se pretende, desde logo, alienar ou vir a alienar as fracções autónomas ou lotes destinados a unidades de alojamento» (sublinhado nosso), havendo uma evidente compressão do conteúdo do direito de propriedade privada dos proprietários das unidades de alojamento, pois «os titulares das unidades de alojamento não podem usar, fruir e dispor delas de modo pleno e exclusivo. Assim, não podem explorar directamente a coisa que lhes pertence, não podem celebrar contratos de arrendamento ou de uso e habitação ou outros que comprometam o uso turístico da sua unidade de alojamento (n.º 6 do art.º 45º); têm de permitir o acesso à fracção por parte da entidade exploradora do empreendimento turístico, para que esta a possa locar, prestar serviços, proceder a vistorias, reparações, executar obras de conservação e reposição (n.º 3 do artigo 57º); não podem realizar obras, mesmo no interior, sem ter autorização da entidade exploradora (n.º 2 do artigo 57º); e só podem utilizar a sua fracção nos termos fixados no contrato que celebrem com a entidade exploradora. A violação de algum destes deveres – a exploração das unidades de alojamento pelos proprietários ou a celebração de contratos em violação do artigo 45º - é considerada de tal modo atentória do interesse público que acarreta, além das penalizações que podem ser estabelecidas no Título Constitutivo, a sua qualificação como contra-ordenação (cf. alínea o) do n.º 1 do art.º 67º)» (obra citada, pág. 186 e 187).

Ou, como também diz SANDRA PASSINHAS, no artigo “*Empreendimentos Turísticos em Propriedade Plural*”, publicado naquela mesma obra, a pág. 198 e segs., «as unidades de alojamento estão, nos termos do artigo 45º do RJIEFET, permanentemente em regime de exploração turística, devendo a entidade exploradora assumir a exploração continuada da totalidade das mesmas, ainda quando ocupadas pelos respectivos proprietários. Neste caso, os proprietários usufruem dos serviços obrigatórios da categoria do empreendimento, os quais estão abrangidos pela prestação periódica prevista no artigo 56º.» (sublinhado nosso). Isto é, os próprios proprietários são também utentes quando usufruem as suas unidades de alojamento, pelo que nunca se trata de uma aquisição destinada à habitação ou de uma aquisição imobiliária residencial.

Sendo forçosa a afectação à exploração turística **permanente** de todas as unidades de alojamento que compõem e integram o estabelecimento – o que passa, desde logo, pelo dever de assegurar que elas se encontrem sempre em condições de serem locadas para alojamento a turistas e de nela serem prestados os serviços obrigatórios da categoria atribuída ao empreendimento turístico (Até então a legislação - quer o DL 167/97 directamente, quer em especial os DR 34/97, DR 36/97 e DR 20/99 - previam a possibilidade de retirada da exploração turística de fracções imobiliárias/unidades de alojamento que compunham algumas categorias de empreendimentos turísticos, em termos e condições aí previstos. Ou seja, esses empreendimentos turísticos em concreto podiam ser compostos por unidades de alojamento afectas ou não à exploração turística, permitindo cumular num mesmo empreendimento “*produto imobiliário turístico*” com “*produto imobiliário residencial*”. O que hoje não acontece, sendo a unidade de alojamento, necessariamente, um *produto imobiliário turístico*.) - há que verificar se isso contende com o processo de instalação deste tipo de empreendimentos, o que passa pela análise do conceito de “*instalação*”.

Apesar de o RJIEFET não conter a noção ou definição do conceito “*instalação*”, verifica-se que ele próprio distingue duas fases bem distintas: a *fase de instalação* (Capítulo IV) e a *fase de exploração e funcionamento* (Capítulo VI). O que significa, desde logo, que a primeira fase (construção e instalação) só pode considerar-se terminada quando se inicia ou possa iniciar a fase seguinte, isto é, quando o empreendimento fica apto a funcionar e a ser explorado para finalidade turística.

A esta mesma conclusão chegou também o Mmº Juiz do Tribunal “a quo” depois de analisar as normas que o diploma reserva à instalação do empreendimento e das quais se depreende que a *instala-*

*lação* só termina quando está concluído não só procedimento relativo ao licenciamento e autorização para a realização de operações urbanísticas relativas à construção como, também, o procedimento destinado a permitir ou viabilizar o funcionamento do empreendimento, tomando-o apto à realização da exploração turística. Razão por que julgou que o procedimento de instalação culmina com o início de funcionamento do empreendimento.

E a mesma ilação pode retirar-se da análise dos diplomas que anteriormente regularam a matéria, como o Dec.Lei n.º 49399, de 24 de Novembro de 1969, e o Dec.Lei n.º 328/86, de 30 de Setembro, que também distinguem entre os actos que integram a fase de construção/instalação dos empreendimentos e os actos que integram a fase do seu funcionamento.

O que tudo se ajusta e concilia com significado do verbo “instalar”, o qual, segundo o dicionário da língua portuguesa, significa “dispor para funcionar” (Dicionário da Língua Portuguesa da Porto Editora.).

Por conseguinte, o processo de instalação de um empreendimento imobiliário de utilidade turística, enquanto unidade organizacional destinada à prestação de serviços de turismo, só cessa quando, depois de construído e licenciado o conjunto imobiliário, o mesmo se mostra **apto a funcionar** nos termos que lhe permitiram alcançar o estatuto de utilidade turística, isto é, quando se mostra apto a ser afectado à actividade de exploração turística com a qualidade exigida no despacho ministerial que lhe concedeu esse estatuto.

O que, no caso de empreendimentos turísticos em propriedade plural, pressupõe não só a construção e licenciamento das unidades de alojamento que integram o conjunto imobiliário e o estabelecimento como unidade organizacional, nomeadamente a obtenção da respectiva Licença de Utilização Turística, como, também, que essas unidades de alojamento estejam em condições de operarem como tal, isto é, de nelas serem prestados os serviços obrigatórios da categoria atribuída ao empreendimento, o que implica, inevitavelmente, que tenham sido comercializadas pelo promotor imobiliário, pois só o seu proprietário/adquirente tem o poder-dever de celebrar o obrigatório contrato de exploração turística (art.45º e segs. do RJIEFET) para viabilizar abertura da unidade de alojamento à actividade turística a que se destina como parte do empreendimento em que se integra.

Com efeito, nestes casos os empreendimentos em propriedade plural são, em regra, construídos por um promotor imobiliário que se limita a construir e comercializar as unidades de alojamento, vendendo-as a quem queira adquirir um **produto imobiliário de investimento turístico** (Produto imobiliário turístico para investimento que, no caso de o empreendimento vir a obter o estatuto de utilidade turística (estatuto que se estende às unidades de alojamento enquanto partes integrantes do empreendimento) se valoriza pela acreditação da sua qualidade pelo governo português.), sendo estes adquirentes/proprietários quem celebra, de forma obrigatória, os contratos de exploração com vista à consecução do propósito turístico, dado que as unidades de alojamento ficam forçosa e permanentemente afectas a essa exploração por uma única entidade exploradora (arts. 41º e segs. do RJIEFET).

Isto é, só depois da comercialização de cada unidade de alojamento estas ficam aptas a funcionar enquanto partes do empreendimento, ficam aptas a funcionar e a ser exploradas turisticamente com a sua locação a turistas (Repare-se num exemplo: um turista chega a um aldeamento turístico e pretende instalar-se numa determinada unidade de alojamento que lhe agrada particularmente. Todavia, e apesar de construída, licenciada e equipada, essa unidade de alojamento ainda não fora comercializada e, por isso, não se encontrava em funcionamento e afecta à exploração, isto é, não reunia as condições para ser locada ao turista e de nela serem prestados os serviços de alojamento que ele pretendia. Pelo que este empreendimento, do qual faz parte integrante esta unidade de alojamento, como sua unidade funcional, não se pode ainda considerar integralmente instalado. Quem vier a adquiri-la irá, pois, **compacticar no processo de instalação integral do empreendimento**, de modo a torná-lo **apto a funcionar** na sua plenitude.), isto é, vão poder funcionar e abrir ao público enquanto partes integrantes da unidade organizacional que é o empreendimento, de forma a que este possa prestar os serviços de alojamento turístico a que este se destina. E porque essa comercialização é gradual, o estabelecimento vai-se progressivamente instalando à medida que as unidades de alojamento vão sendo vendidas, o que se coaduna com a norma contida no n.º 8 do art.º 30º do RJIEFET que prevê precisamente a possibilidade da instalação faseada dos empreendimentos turísticos.

Deste modo, e visto que quem adquire uma unidade de alojamento num empreendimento turístico constituído ao abrigo do regime de propriedade plural previsto no RJIEFET não lhe pode dar outro destino senão a prestação de serviços de exploração turística, sendo obrigado a mantê-lo equipado e pronto para ser locado para essa única e permanente finalidade, tal aquisição não representa um negócio imobiliário ou um investimento num produto residencial, mas um investimento na criação/instalação de oferta turística portuguesa, num produto imobiliário de investimento em turismo, em que até a propriedade quanto ao uso a dar ao imóvel se encontra limitada quanto à possibilidade de a explorar, já que não pode ser o proprietário a fazê-lo mas sim a entidade exploradora do empreendimento turístico, constituindo cada unidade de alojamento, em si, uma parte do empreendimento.

Em suma, quem adquire uma dessas novas fracções num aldeamento turístico em propriedade plural, tornando-se contitular do aldeamento, participa ainda na sua instalação, na medida em que este não pode considerar-se integralmente instalado enquanto as respectivas unidades de alojamento não se encontram aptas a funcionar e a ser exploradas por falta de prévia aquisição nesse regime de propriedade. É por isso que um empreendimento turístico deste tipo pode “morrer” à nascença, sem nunca adquirir as condições para entrar em funcionamento, sem nunca completar a fase de instalação, o que acontece sempre que apesar de estarem construídas e licenciadas todas as unidades de alojamento, o promotor imobiliário não as consegue vender, o que inviabiliza a sua efectiva abertura ao público para actividade turística.

Razão por que assiste razão ao Mm<sup>o</sup> Juiz do Tribunal “a quo” quando salienta que embora a emissão do título de abertura ou licença para utilização para fins turísticos seja condição necessária do início de funcionamento do empreendimento turístico, o certo é nem sempre a emissão desse título determina o início de funcionamento e o fim da fase de instalação, pois decorre do próprio RJIEFET que esse título caduca se o empreendimento não chegar a iniciar o seu funcionamento.

Olhando agora para o caso dos autos à luz do que se deixou exposto, podemos concluir o seguinte:

- não tem relevância para efeitos de aplicação da isenção pretendida o facto de a licença de utilização turística ter sido emitida a favor da sociedade construtora B....., Ld<sup>o</sup>, pois o art.º 20º, n.º 1, do D.L. n.º 423/83 não concede a isenção ao construtor ou ao promotor imobiliário do empreendimento de utilidade pública, e nem sequer exige que seja o adquirente da fracção autónoma, contitular deste empreendimento por força da propriedade plural, a proceder à instalação do empreendimento, mas, tão só, que a sua aquisição se *destine a essa instalação*, pelo que os actos materiais e jurídicos inerentes ao processo de instalação podem ser realizados por outra entidade;

- também não tem relevância o facto de a licença de utilização turística ter sido emitida antes da aquisição efectuada pela Impugnante, pois a emissão dessa licença não significa que o empreendimento já esteja efectivamente a funcionar ou esteja a funcionar na sua totalidade e plenitude, isto é, não implica que o empreendimento de utilidade turística já estivesse instalado nessa altura;

- só com a aquisição pela impugnante e concomitante celebração do contrato de exploração turística com a entidade exploradora, esta fracção autónoma ficou apta a funcionar como unidade de alojamento perante os utentes deste empreendimento, isto é, funcionalmente capaz de ser utilizada turisticamente nos moldes e com a qualidade que lhe é exigida pelo estatuto de utilidade turística que detém, sendo que o aldeamento em que se integra se vai progressivamente instalando à medida que as suas unidades de alojamento entram em funcionamento.

Repare-se que a aquisição desta fracção autónoma pela impugnante se destinou, como não podia deixar de ser perante o regime legal aplicável e ao qual necessariamente se sujeitou conforme consta expressamente da escritura pública, a *«habitação no âmbito de serviços de exploração turística»*, com a fixação imediata do valor da prestação periódica devida à luz do RJIEFET e exibição, logo no acto da escritura, do contrato de exploração turística que foi obrigada a celebrar com a entidade exploradora do empreendimento para viabilizar a **permanente** exploração turística desta unidade de alojamento do empreendimento. Pelo que não se pode afirmar – até porque nenhuma das partes alguma vez o fez e a Administração Tributária nunca tal ousou – que a aquisição dessa fracção se destinou à habitação da recorrente.

Neste contexto, não podemos deixar de concluir que a aquisição desta fracção se destinou a permitir a continuidade do processo de instalação deste empreendimento de utilidade turística, concorrendo para que ele pudesse passar, progressivamente, à fase de funcionamento e exploração, com a abertura gradual ao público das suas unidades funcionais de alojamento até à sua completa e total instalação. E, assim sendo, esta aquisição goza da isenção objectiva prevista no citado art.º 20º, n.º 1 porque teve por *«destino a instalação de empreendimentos qualificados de utilidade turística»*.

E não podemos aceitar a tese de que só o promotor que adquire um imóvel para nele construir um empreendimento turístico ou para nele realizar obras de melhoria realiza investimentos turísticos. Até porque, como bem refere a Recorrida, na realidade, quem normalmente realiza o investimento logo na fase de licenciamento e construção dos empreendimentos turísticos em propriedade plural são os adquirentes das fracções, através do pagamento do sinal e dos reforços de sinal por força dos contratos promessa.

O promotor imobiliário limita-se a realizar um mero negócio imobiliário, construindo para comercialização e vendendo as fracções destinadas a serem detidas em propriedade plural. São, por sua vez, os adquirentes/proprietários/contitulares do empreendimento que, com essas suas aquisições, viabilizam a progressiva instalação e funcionamento do empreendimento de reconhecida utilidade turística, que investem na criação/instalação da oferta imobiliária turística portuguesa de qualidade reconhecida pelo governo português, investimento esse que o legislador quer incentivar através do benefício fiscal em causa nestes autos.

Por todo o exposto, entendo que não merece censura a sentença recorrida quando julga que a primeira aquisição de cada fracção autónoma, enquanto unidade de alojamento do empreendimento turístico “B’.....”, **se integra ainda no processo de instalação deste empreendimento**, reunindo as condições legais para beneficiar da redução de imposto de selo prevista no art.º 20º do Dec.Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, dada a utilidade turística reconhecida a este empreendimento pelo Senhor Secretário de Estado do Turismo e que abrange todas as unidades que o compõem.

*Dulce Neto*

## Acórdão de 23 de Janeiro de 2013.

### Assunto:

*Benefício fiscal. Utilidade Turística. artigo 20.º do Decreto-lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro.*

Processo n.º 969/12-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrida: A.....

Relatora: Exm<sup>a</sup>. Sr<sup>a</sup>. Cons<sup>a</sup>. Dr<sup>a</sup>. Isabel Marques da Silva.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- Relatório -

1. A Fazenda Pública recorre para este Supremo Tribunal da sentença do tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé, de 31 de Maio de 2012, de julgou procedente a impugnação deduzida por A....., com os sinais dos autos, contra o indeferimento de reclamação graciosa tendo por objecto a liquidação do Imposto do Selo com o DUC n.º 163.609.001.826.796, para o que apresentou as seguintes conclusões:

a) *A questão decidenda é saber se a aquisição dos imóveis se destinou à instalação do empreendimento ou se este já se encontrava instalado;*

b) *In casu, não existindo ampliação ou melhoramento em mais de 50%, o reconhecimento dos benefícios respeitantes à isenção de IMT e redução de Imposto de Selo dependem de se considerar que a aquisição do impugnante se destinou a instalar um empreendimento qualificado de utilidade turística como o exige o art.º 20º n.º 1 do Decreto-Lei n.º 423/83 de 05/12;*

c) *O DL n.º 423/83 de 5/12 reestruturou profundamente o instituto de utilidade turística e previu, no seu art.º 7º, a concessão da utilidade turística a título prévio caso fosse atribuída antes da entrada em funcionamento dos empreendimentos:*

i) *novos;*

ii) *já existentes que fossem objecto de remodelação, beneficiação ou de reequipamento totais ou parciais;*

iii) *já existentes que aumentassem a sua capacidade em, pelo menos, 50%;*

d) *E previu a concessão da utilidade turística a título definitivo, caso fosse atribuída a empreendimentos já em funcionamento ou quando resultasse da confirmação da utilização turística a título prévio:*

e) *E foi precisamente ao abrigo destes normativos que, em 25-02-2011, foi publicado no Diário da República a atribuição da **utilidade turística a título definitivo** ao B....., de 5 estrelas, cujo **funcionamento já iniciara em 2008/09/04**;*

f) *Assim, não faz sentido, e carece de apoio legal, sustentar, como se faz na sentença recorrida, que a aquisição das fracções identificadas nos autos, integra a fase de instalação do empreendimento turístico, pois este não só já se encontrava instalado, como também já se encontrava em funcionamento;*

g) *A interpretação que a Fazenda Pública faz da norma em questão, é a de que esta apenas reconhece a possibilidade de ser atribuída a utilidade turística a empreendimentos que resultem de um directo investimento, traduzido quer na construção de empreendimentos novos, quer na remodelação, beneficiação ou reequipamento totais ou parciais, quer na realização de obras conducentes ao aumento da capacidade em, pelo menos, 50%;*

h) *Por esse motivo, o legislador entendeu atribuir benefícios fiscais em sede de Imposto de Sisa (IMT) e do Selo, às empresas proprietárias que realizam o esforço do investimento. Pretendeu o legislador impulsionar este sector de actividade, prevendo isenção/redução de pagamento de Sisa/Selo,*

mediante determinadas condições, a quem vai criar estabelecimentos turísticos, e não a quem se limita a adquirir fracções pertencentes a empreendimentos já instalados;

l) Na verdade, quando o legislador diz, no n.º 1 do artigo 20º, “**destino à instalação**”, tal significa que se trata apenas de aquisições de prédios efectuadas com o intuito de neles construir/melhorar empreendimentos turísticos, e não da mera aquisição de prédios/fracções integradas em empreendimentos já construídos e instalados, como sucedeu no caso concreto;

m) Este é o entendimento e interpretação perfilhados pela Administração Tributária, e que decorre do elemento histórico, racional/teleológico, mas também literal das normas jurídicas em apreço;

n) Entendimento também perfilhado pelo TCA do Sul, acórdão n.º 4424/10, de 2011/10/18, proferido na Impugnação Judicial que correu termos, no TAF de Loulé, sob o n.º 78/10.9BELLE;

o) Ao julgar que a aquisição da fracção se destinou à instalação do empreendimento turístico, a decisão contida no aresto ora recorrido viola o disposto naquela norma legal, incorrendo em erro de julgamento, porque não esta preenchido um dos condicionalismos que a lei impõe para que se verifique a isenção prevista no n.º 1 do art.º 20.º do DL n.º 423/83, nomeadamente, que o imóvel adquirido se destine à instalação do empreendimento turístico.

Face ao exposto, deve ser dado provimento ao presente recurso e, conseqüentemente, revogada a sentença recorrida, só assim se fazendo JUSTIÇA”.

**2 –** Contra-alegou a recorrida, concluindo nos seguintes termos:

1ª A recorrente foi notificada, por carta registada datada de 26 de Junho do corrente, da admissão do recurso interposto, tendo o prazo de 15 dias para apresentação de alegações (cfr. artigo 282º, n.º 3 do CPPT) terminado a 14 de Julho (sábado).

2ª As alegações deveriam ter sido apresentadas no 1º dia útil seguinte ao do término do prazo.

3ª Porém, não o foram, apenas tendo dado entrada em juízo a 9 de Agosto.

4ª É certo que correm férias judiciais entre 15 de Julho e 31 de Agosto, de acordo com o artigo 12.º da Lei n.º 3/99, de 13 de Janeiro, na redacção em vigor.

5ª Não obstante, o seu decurso em nada interfere com a contagem do prazo da recorrente para alegar, pois este terminou **precisamente antes do início de férias judiciais.**

6ª A prática do acto no 1º dia útil seguinte ao do termo do prazo não obsta o artigo 143.º n.º 1 do CPC segundo o qual “não se praticam actos processuais nos dias em que os tribunais estiverem encerrados nem durante o período de férias judiciais” já que este artigo só tem aplicabilidade nos casos em que, estando em curso um prazo processual, sobrevêm as férias judiciais, suspendendo-se, então, mesmo.

7ª O que neste caso não aconteceu já que o **prazo para apresentação de alegações decorreu todo antes de férias judiciais.** razão pela qual não tem aplicação o disposto no artigo 144.º do CPC, nem, conseqüentemente, o disposto no artigo 143.º do mesmo diploma.

8ª **As alegações apresentadas são extemporâneas, o que equivale à sua falta, devendo, por isso, o recurso ser julgado deserto pelo tribunal recorrido, por força do disposto no artigo 282.º, n.º 3 do CPPT.**

9ª Ao contrário do alegado pela recorrente, a sentença recorrida não padece de qualquer erro de julgamento nem fez uma errada interpretação do artigo 20º do Decreto-lei 423/83, de 5 de Dezembro.

10ª Da jurisprudência do STA resulta que sempre foi tido como suficiente, para o reconhecimento dos benefícios fiscais nele previstos, que o imóvel adquirido, em empreendimento turístico declarado como de utilidade turística, fosse destinado a exploração turística e não, como pretende recorrente, que se trate da primeira aquisição de um prédio onde venha a ser construído um empreendimento turístico novo ou, tratando-se de um já existente, que venha a sofrer obras de melhoria.

11ª O que resulta do artigo 20º, n.º 1 do mencionado DL 423/83, de 5 de Dezembro como condição para que os benefícios fiscais de isenção de IMT e de redução de imposto de selo sejam concedidos é que **o uso ou fim a que se destine o imóvel não possa ser outro senão a exploração turística do mesmo.**

12ª O conceito de instalação apresentado pela recorrente reduz inaceitavelmente o âmbito de aplicação do preceito.

13ª O entendimento do Tribunal a quo, ao decidir que o empreendimento apenas estará definitivamente instalado quando todas as unidades de alojamento iniciarem o seu funcionamento, estando a primeira aquisição de cada fracção integrada nesse processo de instalação é o que se mostra mais consentâneo quer com a letra quer com espírito da lei, quer, ainda, com a interpretação sistemática da norma nele contida.

14ª Entendimento este que já o Ministério Público tinha adoptado no parecer que precedeu a sentença.

15ª A posição da recorrente é diametralmente oposta, fazendo com que o Estado, representado pelo Ministério Público e pela Fazenda Pública assumam, em relação ao mesmo assunto, duas posições antagónicas, situação que inadmissível num Estado de Direito em que a lei é única e se aplica a todas as entidades.

16ª A interpretação do artigo 20º do DL 423/83, de 5 de Dezembro deve tomar em consideração o que actualmente se encontra previsto em matéria de instalação, exploração e funcionamento de empreendimentos turísticos consagrado no decreto-lei 39/2008, de 7 de Março, com as alterações introduzidas pelo Decreto-lei n.º 228/2009, de 14 de setembro.

17ª Este diploma consagra um novo paradigma em termos de exploração e funcionamento, encontrando-se as unidades de alojamento permanentemente em regime de exploração turística (artigo 45º).

18ª Quem adquire uma unidade de alojamento num empreendimento turístico constituído ao abrigo do regime previsto no Decreto-lei n.º 39/2008, de 7 de Março, **não pode dar-lhe outro destino senão a exploração para fins turísticos**, sendo inclusivamente obrigado a mantê-lo equipado e pronto para ser locado para essa finalidade.

19ª Pelo que, tal aquisição não constitui um negócio imobiliário, mas sim um investimento turístico, encontrando-se a propriedade, embora plena, limitada quanto ao uso a dar ao imóvel e quanto à possibilidade de a explorar, já que não pode ser o adquirente a fazê-lo, mas sim a entidade exploradora do aldeamento.

20ª Além do mais, estando o empreendimento constituído em propriedade plural, o mesmo é composto, incindivelmente por cada uma das fracções autónomas que o integram, chamadas unidades de alojamento, de tal forma que cada uma delas constitui, em si, uma parte do empreendimento e sem cada uma delas o empreendimento não existe como tal.

21ª Se cada unidade de alojamento tem obrigatoriamente de ser afecta à exploração turística - como foi, de facto, a dos recorridos - e se cada uma dessas unidades constitui ela própria uma parte do empreendimento, significa isso que quem adquire uma dessas unidades de alojamento, o faz para nela instalar (parte indivisível) de um empreendimento turístico.

22ª De forma que não corresponde à realidade que só o promotor que adquire um imóvel para nele construir um empreendimento turístico ou para nele realizar obras de melhoria realiza investimentos turísticos.

23ª Até porque, na realidade, quem realiza o investimento logo na fase de licenciamento e construção do empreendimento (dita de "instalação" pela recorrente) são os adquirentes das fracções, através do pagamento do sinal e dos reforços de sinal por força dos contratos promessa.

24ª O promotor é que só realiza um investimento imobiliário, porque constrói e vende as unidades de alojamento.

25ª Além do mais, são os proprietários das unidades de alojamento que garantem o nível de serviços do aldeamento, e não o promotor, ao pagarem uma prestação periódica mensal, cujo valor para o primeiro ano tem que ficar inscrito no contrato promessa e na escritura de compra e venda sob pena de nulidade dos mesmos, nos termos do disposto 54º, n.º 7 do DL 39/2008, de 7 de Março

26ª Mesmo antes da entrada em vigor do DL 39/2008, de 7 de Março, sempre foi pacificamente admitido que basta que o imóvel adquirido em empreendimento classificado de utilidade turística venha a ser explorado turisticamente para que possa haver lugar aos benefícios fiscais de isenção de IMT e de redução de imposto de selo, não tendo de se tratar da primeira aquisição do imóvel para nele construir o próprio empreendimento (cfr. Acórdão do STA de 12 de Janeiro de 1999, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)).

27ª A data de abertura 04.09.2008 não significa o funcionamento do empreendimento nem a sua instalação, tanto assim que essa abertura (através de título válido de abertura) também é anterior à licença de utilização turística n.º 43/09 emitida em 05 de Março de 2009

28ª O pleno funcionamento das 141 unidades de alojamento que compõem a totalidade do empreendimento só se conclui com a venda e concomitante cedência das mesmas à exploração por via de contratos de exploração turística celebrados em simultâneo com a escritura pública, entrando a partir daí em funcionamento, como bem entende o tribunal recorrido, não padecendo, por isso, a sentença recorrida de qualquer erro ou vício.

**TERMOS EM QUE DEVE SER NEGADO PROVIMENTO AO RECURSO MANTENDO-SE A DOUTA DECISÃO RECORRIDA, DESSA FORMA FAZENDO V/ EXAS. A COSTUMADA JUSTIÇA.**

**3 -** O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste Supremo tribunal emitiu parecer nos seguintes termos:

(...)

A recorrida suscitou a questão prévia da intempestividade das alegações da recorrente, mas sem razão, a nosso ver.

De facto, a recorrente presume-se notificada do despacho de **ADMISSÃO DO RECURSO EM 29 DE Junho de 2012** (fls. 120).

O prazo de 15 dias para produzir alegações terminaria a 14 de Julho, que corresponde a um sábado.

Assim, em princípio, o termo do prazo transferir-se-ia para o primeiro dia útil (artigo 144.º/2 do CPC).

*Sucedem que de 15 de Julho a 31 de Agosto decorreram as férias judiciais de Verão, pelo que durante esse período se suspendeu o prazo (artigo 144.º/1 do CPC).*

*Ou seja o prazo para alegar terminaria em 3 de Setembro de 2012.*

*Uma vez que as alegações entraram em juízo em 9 de agosto de 2012 (fls. 122) é certo que a sua apresentação foi tempestiva.*

*A nosso ver o recurso merece provimento.*

*Situações em tudo idênticas à, ora, em apreciação têm vindo a ser decididas de forma pacífica pelo STA, no sentido da isenção de IMT e redução a 1/5 do Imposto do Selo (Acórdãos de 1999.02.09 – P907799; de 2010.01.20 – P. 934/09; de 2010.02.10 – P. 935/09; de 2010.04.14 – P. 0120/10, todos disponíveis no sítio da Internet [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)).*

*De facto, tem entendido o STA que os benefícios fiscais previstos no art. 20.º/1 do DL 423/83, de 5/12, não foram revogados pelo DL 485/88, de 30/12, uma vez que o âmbito da revogação operada pelo artigo 3.º/22 deste último diploma restringe-se apenas aos benefícios fiscais atribuídos em sede de contribuição industrial e imposto complementar; que tais benefícios são de aplicação automática desde que verificadas as condições previstas nesse mesmo preceito: que a aquisição do imóvel se destine à instalação de empreendimento qualificado de utilidade turística, ainda que tal qualificação seja atribuída a título prévio, desde que esta se mantenha válida e seja observado o prazo fixado para a abertura ao público do empreendimento e que atenta a natureza dos benefícios em causa não é condição que os mesmos constem do despacho de atribuição de utilidade pública.*

*No caso em análise apenas constitui objecto do recurso saber se a aquisição da fracção se destina à instalação de empreendimento qualificado de utilidade turística, questão que nos citados acórdãos do STA, embora a situação fáctica seja similar à, ora, em apreciação, nunca foi directamente questionada, pois que se aceitou o destino à instalação do empreendimento e, por conseguinte, nunca foi analisada.*

*Entende a Fazenda Pública que a aquisição da fracção não se destinou à instalação do empreendimento, uma vez que tal instalação já havia sido feita pela outorgante vendedora e proprietária/exploradora do empreendimento, “C....., Limitada.”*

*Por sua vez o tribunal recorrido, o MP junto da 1.ª instância e a recorrida entendem, exactamente, o contrário, ou seja que a aquisição da fracção se destinou à instalação do empreendimento para os devidos e efeitos legais.*

*A nosso ver e ressalvado melhor juízo, a razão está do lado da recorrente, cujo discurso fundamentador se subscreve por inteiro.*

*Na verdade, nos termos do estatuído no artigo 20.º/1 do DL 423/83, de 5/12, é condição para que seja concedida a redução do imposto de selo que a aquisição se destine **à instalação de empreendimento turístico**.*

*Ora, resulta, claramente, do probatório que à data da aquisição da fracção em causa (2009.12.09), o empreendimento turístico “B.....” já se encontrava, absolutamente, instalado e em funcionamento desde 2008.09.04, por promoção da entidade proprietária/exploradora “C....., Limitada”.*

*De facto, a recorrida não adquiriu a unidade de alojamento (fracção autónoma) para instalação de empreendimento turístico, uma vez que o mesmo já estava instalado, embora seja certo que o mesmo ficou afecto à exploração turística do empreendimento e do qual faz parte integrante.*

*Apenas a transmissão inicial beneficia de isenção de IMT e redução de IS a 1/5 e já não as transmissões subsequentes, como é o caso da aquisição, ora, em apreciação.*

*A redução do imposto de selo em 1/5 consubstancia um benefício fiscal (artigo 2.º/2 do EBF).*

*Os benefícios fiscais são medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes e que sejam superiores aos da própria tributação que impedem (artigo 2.º/1 do EBF).*

*As normas que estabelecem benefícios fiscais não são susceptíveis de integração analógica, embora admitam interpretação extensiva (artigo 10.º do EBF).*

*De qualquer modo, não pode ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência, ainda que imperfeitamente expresso (artigo 9.º/2 do C. Civil).*

*A interpretação da sentença recorrida de que a isenção e redução de impostos se aplica, também, às transmissões subsequentes à inicial, ou seja, a respeitante à aquisição do imóvel por parte da entidade promotora do investimento, (ressalvada a situação, expressamente, prevista no n.º 2 do artigo 20.º do DL 423/83), a nosso ver, não tem na letra da lei a menor correspondência verbal, sendo, pois, ilegal.*

*A sentença recorrida, merece, pois, censura.*

***Termos em que deve ser dado provimento ao presente recurso jurisdicional, revogando-se a sentença recorrida e mantendo-se, conseqüentemente, na ordem jurídica a liquidação impugnada.***

4 – Notificadas as partes do parecer do Ministério Público (fls. 164 a 166 dos autos) nada vieram dizer.

Colhidos os vistos legais, cumpre apreciar e decidir.

- Fundamentação -

5 – Questões a decidir

Importa, a título prévio, decidir da tempestividade da apresentação das alegações de recurso pela recorrente Fazenda Pública, questão suscitada pela recorrida nas suas contra-alegações e que, por ser matéria de excepção, importa conhecer como questão prévia.

Improcedendo a excepção de intempestividade das alegações haverá que conhecer do mérito do recurso, sendo a questão de mérito objecto deste a de saber se, como alegado, a sentença recorrida incorreu em erro de julgamento ao decidir que a impugnante beneficiava da redução a 1/5 do Imposto do Selo prevista no artigo 20.º do Decreto-lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro pois que a aquisição da fracção integrada em empreendimento a que foi atribuída utilidade turística se destinava à instalação do mesmo.

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

A) *Em 9 de Dezembro de 2009, entre a Impugnante, na qualidade de segundo outorgante e “C....., LIMITADA”, com sede nas ..... Loulé, ....., freguesia de Almancil, concelho de Loulé, pessoa colectiva ....., na qualidade de primeiro outorgante e outros, foi celebrada a escritura pública de compra e venda de fls. 23 a 28, que aqui se dá por integralmente reproduzida para todos os legais efeitos.*

B) *Declarou a Primeira Outorgante (fls. 25):*

*«Que vende à segunda outorgante, pelo preço de UM MILHÃO E CINQUENTA MIL EUROS, QUE JÁ RECEBEU, a fracção autónoma designada pela letra “W” Bloco B zero, Zona da Praia, fracção R14, primeiro andar, destinada a habitação e classificada para fins turísticos, de um prédio urbano designado denominado “C..... ou B.....”, Aldeamento Turístico de Cinco Estrelas, situado em ....., freguesia de Almancil, concelho de Loulé, inscrito na matriz sob o artigo 12988, com o valor patrimonial tributável de 286.890,00 euros;*

*Descrito na Conservatória do Registo Predial de Loulé sob o número dez mil duzentos e oitenta e dois/dois mil e oito zero quatro zero zero nove, registada a favor da sociedade sua representada pelas apresentações quarenta e seis, quarenta e sete e quarenta e oito de onze de Março de dois mil e três; registada a constituição de Empreendimento Turístico com propriedade horizontal pela apresentação cinco mil duzentos e doze de dezasseis de Março de dois mil e nove (...)*»

C) *Em 8/12/2009, a Impugnante efectuou o pagamento do IS a que se refere a liquidações de fls. 34.*

D) *Em 9/11/2009, entre a Impugnante e B’....., S.A., foi celebrado um contrato de exploração turística relativo à fracção a que se refere a alínea B), cfr. fls. 21 e segs. da reclamação graciosa.*

E) *Resultado do contrato a que se refere a alínea anterior:*

*«É celebrado o presente contrato, em conformidade com o disposto o artigo 45, número 3 do Decreto-Lei n.º 39/2008 de 7 de Março, através do qual o signatário, na qualidade de proprietário de uma fracção considerada unidade de alojamento do B....., habilita a entidade exploradora à exploração da sua fracção, nos termos e condições constantes do clausulado que se anexa, rubricado pelas partes.»*

F) *A fracção autónoma a que se refere a alínea B) no Aldeamento Turístico denominado B....., composto por 141 fracções, nomeadamente um Club House e 140 unidades de alojamento que fazem parte integrante do mesmo, com a classificação definitiva de cinco estrelas, cfr. fls. 35 e segs..*

G) *Em 05/03/2009, a Câmara Municipal de Loulé emitiu a “Licença de Utilização Turística n.º 43/09” a favor do C....., Lda., que constitui fls. 80 da impugnação e que aqui se dá por integralmente reproduzido, donde resulta com interesse para a decisão:*

*8 CLASSIFICAÇÃO PROVISÓRIA QUATRO ESTRELAS*

*9 CAPACIDADE MÁXIMA PROVISÓRIA*

*Efectivo total do CLUBHOUSE é de 483 pessoas, efectivo total nos blocos de apartamentos de 650 pessoas – efectivo total nas moradias de 48 pessoas.*

*10 CLASSIFICAÇÃO DEFINITIVA CINCO ESTRELAS*

*11 CAPACIDADE MÁXIMA DEFINITIVA*

*372 camas fixas individuais e 140 duplas, equivalente a 652 utentes, distribuídas por 140 unidades de alojamento (9 T1, 76 T2 e 55 T3), uma das quais adaptada a pessoas com mobilidade condicionada. Por despacho do Turismo de Portugal, I.P. de 13/02/2009*

H) *Resultado do despacho n.º 3716/2011, publicado na II Série n.º 40, de 25/02/2011:*



«Atento o pedido de atribuição da utilidade turística a título definitivo ao B....., de 5 estrelas, sito no concelho de Loulé, de que é requerente a sociedade C....., Lda.; e

Tendo presentes os critérios legais aplicáveis e o parecer do Turismo de Portugal, I. P., que considera estarem reunidas as condições para a atribuição da utilidade turística a título definitivo ao empreendimento, decido:

1 - Atribuir utilidade turística a título definitivo ao B....., de 5 estrelas, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 2.º e no n.º 3 do artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro.

2 - Fixar a validade da utilidade turística em sete anos contados da data do título (comunicação de abertura) ao abrigo do qual o empreendimento iniciou o seu funcionamento (4 de Setembro de 2008), ou seja, até 4 de Setembro de 2015.

3 - Determinar que, ao abrigo do disposto na alínea b) do n.º 1 e no n.º 4 do artigo 16.º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, na redacção que lhe foi dada pelo Decreto-Lei n.º 38/94, de 8 de Fevereiro, a proprietária e exploradora do empreendimento fique isenta das taxas devidas à Inspeção Geral das Actividades Culturais, pelo mesmo prazo fixado para a utilidade turística, caso as mesmas sejam ou venham a ser devidas.

4 - Nos termos do disposto no artigo 8.º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, a utilidade turística fica sujeita ao cumprimento dos seguintes condicionamentos:

a) O empreendimento não poderá ser desclassificado;

b) A requerente deverá promover, até ao termo do segundo ano após a publicação do presente despacho, a realização de uma auditoria de qualidade de serviço, por uma entidade independente, cujo relatório deve remeter ao Turismo de Portugal, I. P. Caso a requerente disponha de um sistema de gestão de qualidade implementado no empreendimento, o relatório de auditoria pode ser substituído pela descrição detalhada do referido sistema, evidenciando, nomeadamente, a política de qualidade prosseguida, a monitorização e medição da satisfação do cliente e o tratamento das reclamações, a frequência e metodologia das auditorias internas e o envolvimento da gestão de topo;

c) Não poderão ser realizadas quaisquer obras que impliquem a alteração do empreendimento sem prévia comunicação ao Turismo de Portugal, I. P., para efeitos da verificação da manutenção da utilidade turística que agora se atribui, sem prejuízo de outros pareceres ou autorizações legalmente devidos por parte daquele organismo.

4 de Fevereiro de 2011. - O Secretário de Estado do Turismo, .....

I) Em 24/06/2011, a ora Impugnante reclamou graciosamente contra a liquidação de IS, cfr. reclamação graciososa em apenso.

J) Na reclamação graciososa a que se refere a alínea foi prestada a seguinte informação (fls. 41 da reclamação graciososa): (reproduzida a fls. 87 a 89 dos autos)

K) Na Direcção de Finanças de Faro, foi proferida a informação de fls. 54 e segs., que aqui se dá por integralmente reproduzida e donde resulta com interesse para a decisão: (reproduzido a fls. 89 a 92 dos autos)

L) Sobre a informação a que se refere a alínea anterior recaiu o seguinte projecto de despacho (fls. 54 da reclamação graciososa):

«Concordo

Indefiro nos termos propostos

2011/07/28»

M) A Impugnante notificada exerceu o direito de audição, cfr. fls. 62 da RECLAMAÇÃO GRACIOSA.

N) Em apreciação do direito de audição foi elaborada a informação de fls. 68 e segs. da reclamação graciososa, que aqui se dá por integralmente reproduzida e donde resulta com interesse para a decisão: (fls. 93 a 95 dos autos).

O) Sobre a informação a que se refere a alínea anterior recaiu o seguinte despacho (fls. 67 da reclamação graciososa).

«Concordo.

Torno definitivo o projecto de despacho de indeferimento de 2011/07/28

Faro, 2011/08/08»

P) A Impugnante foi notificada do despacho a que se refere a alínea anterior em 10/08/2011, cfr. fls. 71 a 74 da reclamação graciososa.

Q) A petição inicial foi apresentada em 23/08/2011, cfr. fls. 2.

R) Resulta do DUC 160.611.013.985.003, de 11/05/2011, de fls. 31 da reclamação graciososa:

**SUJEITO PASSIVO** – .....

D.....

AV ..... – ..... – .....

ALMANCIL

Território Nacional

Estado Civil: Cas. Regime Casamento: separação de bens NIF do Cônjuge: .....

**FACTO TRIBUTÁRIO**

1 – Aquisição do direito de propriedade plena sobre Imóveis

**BEM – 1**

**Prédio:** U – 12988-BE **Concelho:** LOULE **Freguesia:** ALMANCIL **Localização:** Urb. .... Sítio do ....., Apartado ..... Almancil 8135-..... ALMANCIL **Tipo:** Presente **Destino:** Serviços

**ALIENANTE DO BEM – 1**

**Identificação Fiscal:** ..... **Nome:** B” ..... LDA **Parte 1/1 n.º Liquidação:** 4270958 **Valor Patrimonial IMT:** €172.490,00 **Valor Declarado:** €640.000,00 **Benefícios:** 33 – Utilidade Turística (Art.º 20.º do D.L. 423/83), 100% sobre a matéria colectável **Matéria Colectável:** € 640.000,00 **Taxa:** 6,50% **Colecta:** € 0,00

**Valor Global do acto ou Contrato:** € 640.000,00

S) Resulta do DUC 163.811.000.243.048, de 11/05/2011, de fls. 32-a da reclamação graciososa:

**SUJEITO PASSIVO** – .....

D.....

AV ..... – ..... – .....

ALMANCIL

Território Nacional

Estado Civil: Cas. Regime Casamento: separação de bens NIF do Cônjuge: .....

**FACTO TRIBUTÁRIO**

1 – Aquisição do direito de propriedade plena sobre Imóveis

**BEM – 1**

**Prédio:** U – 12988-BE **Concelho:** LOULE **Freguesia:** ALMANCIL **Localização:** Urb. ...., Sítio do ....., Apartado ..... Almancil 8135-..... ALMANCIL **Tipo:** Presente **Destino:** Serviços

**ALIENANTE DO BEM – 1**

**Identificação Fiscal:** ..... **Nome:** B” ..... LDA **Parte 1/1 n.º Liquidação:** 4270958 **Valor Patrimonial IMT:** €172.490,00 **Valor Declarado:** €640.000,00 **Benefícios:** 33 – Utilidade Turística (Art.º 20.º do D.L. 423/83), 80% sobre a matéria colectável **Matéria Colectável:** € 640.000,00 **Taxa:** 0,80% **Colecta:** € 1.024,00

**Valor Global do acto ou Contrato:** € 640.000,00

## 7. Apreciando

### 7.1 Questão prévia: Da alegada extemporaneidade da apresentação das alegações de recurso

Nas contra-alegações de recurso que apresentou, a recorrida alega a título prévio a extemporaneidade da apresentação das alegações de recurso por parte da Fazenda Pública, pretendendo que o recurso seja *judgado deserto* por falta de apresentação tempestiva das respectivas alegações, visto que a *recorrente foi notificada, por carta registada datada de 26 de Junho do corrente, da admissão do recurso interposto, tendo o prazo de 15 dias para apresentação de alegações (cfr. artigo 282.º, n.º 3 do CPPT) terminado a 14 de Julho (sábado), deveriam, pois, ter sido apresentadas no 1.º dia útil seguinte ao do término do prazo, mas, não o foram, apenas tendo dado entrada em juízo a 9 de Agosto e, não obstante as férias judiciais entre 15 de Julho e 31 de Agosto, o seu decurso em nada interfere com a contagem do prazo da recorrente para alegar, pois este terminou precisamente antes do início de férias judiciais, pelo que entende que as alegações foram apresentadas intempestivamente, o que corresponde à sua falta e conduz a que o recurso seja julgado deserto (cfr. conclusões 1.ª a 8.ª das contra-alegações).*

Não tem, contudo, razão a recorrida, pois que o presente processo não reveste natureza urgente, sendo apenas esse o caso em que lhe era exigível ter apresentado as alegações no primeiro dia útil seguinte ao termo do respectivo prazo dentro do período de férias judiciais, pois que para os processos urgentes tais prazos não se suspendem (cfr. o n.º 1 do artigo 144.º do Código de Processo Civil – CPC).

Ora, não sendo o processo urgente, o prazo de 15 dias para alegações estabelecido no n.º 3 do artigo 282.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), que se iniciou no dia 29 de Junho de 2012 - pois que foi dado à recorrente conhecimento do despacho de admissão do recurso por carta registada do dia 26 de Junho (fls. 120 dos autos), presumindo-se esta notificada no terceiro dia posterior ao do registo postal (*ex vi* do disposto no n.º 3 do artigo 254.º do CPC) – apenas teve o seu termo no dia 3 de Setembro de 2012 (pois que, no ano de 2012, os dias 14 e 15 de Julho e 1 e 2 de Setembro foram dias não úteis, Sábados e Domingos), pois que o prazo de 15 dias, contado de forma contínua, terminou a um sábado, transferindo-se pois para o termo do prazo para o primeiro dia útil seguinte (cfr. o n.º 2 do artigo 144.º do CPC) e nesse dia estava já suspenso em virtude das férias judiciais de verão, férias estas que, como é sabido, decorrem entre 15 de Julho e 31 de Agosto.

Ora, tendo as alegações de recurso da recorrente dado entrada no tribunal recorrido no dia 9 de agosto de 2012 (cfr. a data constante do carimbo nelas aposto, a fls. 122 dos autos), ou seja no decurso das férias judiciais, impõe-se concluir que foram tempestivamente apresentadas, pois que em momento anterior ao termo do prazo, que, como dissemos já, apenas terminava efectivamente no dia 3 de Setembro.

Não há, pois, ao contrário do alegado, que julgar deserto o recurso por intempestividade da apresentação das alegações pela recorrente, im procedendo deste modo a excepção invocada pela recorrida.

### 7.2 Do mérito do recurso

A sentença recorrida, a fls. 82 a 108 dos autos, julgou procedente a impugnação deduzida pela ora recorrida contra a liquidação do Imposto do Selo sindicada, por ter entendido que a aquisição que está na origem do imposto sindicado se destinou à *instalação de empreendimento qualificado de utilidade turística*, porquanto a *primeira aquisição de cada fracção está integrada no processo de instalação do empreendimento e, no caso dos autos, a Impugnante realizou a primeira aquisição da fracção, beneficiando assim do disposto no art.º 20.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 423/83, por se tratar de aquisição com destino à instalação do empreendimento* (cfr. sentença recorrida, a fls. 107 e 108 dos autos).

Discorda do decidido a Fazenda Pública, imputando à sentença recorrida erro de julgamento *porque não está preenchido um dos condicionalismos que a lei impõe para que se verifique a isenção prevista no n.º 1 do art.º 20.º do DL n.º 423/83, nomeadamente, que o imóvel adquirido se destine à instalação do empreendimento turístico*, pois que este estava já instalado e em funcionamento quando a aquisição do imóvel teve lugar, pugnano por que se entenda que *quando o legislador diz, no n.º 1 do artigo 20.º, “destino à instalação”, tal significa que se trata apenas de aquisições de prédios efectuadas com o intuito de neles construir/melhorar empreendimentos turísticos, e não da mera aquisição de prédios/fracções integradas em empreendimentos já construídos e instalados, como sucedeu no caso concreto.*

Importa, pois, determinar, se a primeira aquisição de imóvel integrado em empreendimento a que foi atribuída utilidade turística ainda integra a fase de instalação do empreendimento.

Vejamos, pois.

Questão idêntica à que é objecto dos presentes autos foi hoje decidida em julgamento ampliado, nos termos do disposto no artigo 148.º do Código de Processo Tribunais Administrativos, no rec. n.º 968/12, ao qual devemos aderir, atento o dever do juiz de contribuir para a uniformidade de jurisprudência, não obstante aí termos consignado, por adesão ao voto de vencido da Senhora Conselheira Dulce Neto, o entendimento diverso que temos da questão decidenda.

Reitera-se, pois, também nos presentes autos, acolhendo os fundamentos daquele outro acórdão, que para efeitos do benefício fiscal previsto no n.º 1 do artigo 20.º do Decreto-lei n.º 423/83, de 5 de

Dezembro, que a primeira aquisição de fracção destinada à exploração turística não integra já a fase de instalação do empreendimento, razão pela qual, no provimento do recurso, haverá que revogar a sentença recorrida e julgar improcedente a impugnação.

O recurso merece, pois, provimento.

- Decisão -

8 - Termos em que, face ao exposto, acordam os juizes da secção de contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida e julgar improcedente a impugnação.

Custas pela recorrida, em 1ª instância e neste STA.

Lisboa, 23 de Janeiro de 2013. — *Isabel Marques da Silva* (relatora) — *Lino Ribeiro* — *Dulce Neto*.

## Acórdão de 23 de Janeiro de 2013.

### Assunto:

*Benefício Fiscal. Utilidade turística. artigo 20º do Decreto-lei nº423/83, de 5 de Dezembro.*

Processo n.º 1001/12-30

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A..... e mulher.

Relatora: Exmª Sr.ª Consª Drª. Isabel Marques da Silva.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- Relatório -

1. A Fazenda Pública recorre para este Supremo Tribunal da sentença do tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé, de 29 de Maio de 2012, de julgou procedente a impugnação deduzida por A..... e B....., com os sinais dos autos, contra o indeferimento de reclamação graciosa deduzida contra liquidações de Imposto Municipal sobre Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT) e de Imposto do Selo, para o que apresentou as seguintes conclusões:

A) Entendeu o Mm Juiz a quo que, “O empreendimento estará definitivamente instalado quando todas as unidades de alojamento iniciarem o seu funcionamento. A venda das fracções foi concretizada em diferentes datas. Assim, a primeira aquisição de cada fracção está integrada no processo de instalação do empreendimento e, no caso dos autos, a impugnante realizou a primeira aquisição da fracção, beneficiando assim do disposto no art.º 20.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 423/83, por se tratar de aquisição com destino à instalação do empreendimento.”

B) Com o devido respeito, entende a Representante da Fazenda Pública que fez o Tribunal a quo errada interpretação e aplicação do direito à matéria de facto subjacente.

C) O DL n.º 423/83 de 5/12 reestruturou profundamente o instituto de utilidade turística e previu, no seu art.º 7º, a concessão da utilidade turística a título prévio caso fosse atribuída antes da entrada em funcionamento dos empreendimentos:

i) novos;

ii) já existentes que fossem objecto de remodelação, beneficiação ou de reequipamento totais ou parciais;

iii) já existentes que aumentassem a sua capacidade em, pelo menos, 50%;

D) *E previu a concessão da utilidade turística a título definitivo, caso fosse atribuída a empreendimentos já em funcionamento ou quando resultasse da confirmação da utilização turística a título prévio:*

E) *E foi precisamente ao abrigo destes normativos que, em 25-02-2011, foi publicado no Diário da República a atribuição da **utilidade turística a título definitivo** ao Aldeamento Turístico C....., de 5 estrelas, cujo **funcionamento já iniciara em 2008/09/04**;*

F) *Assim, não faz sentido, e carece de apoio legal, sustentar, como se faz na sentença recorrida, que a aquisição das fracções identificadas nos autos, integra a fase de instalação do empreendimento turístico, pois este não só já se encontrava instalado, como também já se encontrava em funcionamento desde 04-09-2008;*

G) *A interpretação que a Fazenda Pública faz da norma em questão, é a de que esta apenas reconhece a possibilidade de ser atribuída a utilidade turística a empreendimentos que resultem de um directo investimento, traduzido quer na construção de empreendimentos novos, quer na remodelação,*

*beneficiação ou reequipamento totais ou parciais, quer na realização de obras conducentes ao aumento da capacidade em, pelo menos, 50%;*

*H) Por esse motivo, o legislador entendeu atribuir benefícios fiscais em sede de Imposto de Sisa (IMT) e do selo, às empresas proprietárias que realizam o esforço do investimento. Pretendeu o legislador impulsionar este sector de actividade, prevendo isenção/redução de pagamento de sisa/selo, mediante determinadas condições, a quem vai criar estabelecimentos turísticos, e não a quem se limita a adquirir fracções pertencentes a empreendimentos já instalados;*

*I) Na verdade, quando o legislador diz, no n.º 1 do artigo 20º, “**destino à instalação**”, tal significa que se trata apenas de aquisições de prédios efectuadas com o intuito de neles construir/melhorar empreendimentos turísticos, e não da mera aquisição de prédios/fracções integradas em empreendimentos já construídos e instalados, como sucedeu no caso concreto;*

*J) Este é o entendimento e interpretação perfilhados pela Administração Tributária, e que decorre do elemento histórico, racional/teleológico, mas também literal das normas jurídicas em apreço;*

*L) Ao julgar que a aquisição da fracção se destinou à instalação do empreendimento turístico, a decisão contida no aresto ora recorrido viola o disposto naquela norma legal.*

*Nestes termos e nos melhores de direito, requer-se a revogação da sentença na parte ora recorrida, julgando-se a impugnação improcedente.*

**2 –** Contra-alegaram os recorridos, concluindo nos seguintes termos:

a) O Digníssimo Tribunal a quo decide bem quando dá razão aos Recorridos e condena a Recorrente a reconhecer-lhes os benefícios fiscais de isenção de IMT e de redução do Imposto de Selo em 1/5, conforme decorre do artigo 20º do Decreto-lei 423/83, de 5 de Dezembro na sua redacção actual;

b) A aplicação dos benefícios fiscais previstos no art.º 20.º do Decreto-lei 423/83, de 5 de Dezembro é de aplicação automática, verificados que estejam os pressupostos exigidos pelo normativo legal;

c) O processo de instalação de um empreendimento turístico é complexo, moroso e por fases;

d) O processo de instalação termina com o início de funcionamento do empreendimento turístico;

e) O conceito de utilidade turística conforme resulta do n.º 5 do art.º 3.º do decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, estabelece que todas as unidades que compõem o empreendimento turístico ficam abrangidas no conceito de utilidade turística;

f) O decreto-lei n.º 29/2008, de 7 de Março, na redacção que lhe foi conferida pelo Decreto-Lei n.º 228/2009, de 14 de Setembro, consagra um conceito de exploração turística assente na unidade, continuidade e afectação à exploração turística de todas as unidades que compõem o empreendimento independentemente da propriedade das mesmas estar ou não na entidade que tem a cargo essa exploração;

g) A aquisição da fracção pelos Recorridos é uma aquisição inicial e respeita todos os requisitos previstos no art.º 20.º do decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de dezembro;

h) A retroacção prevista no despacho ministerial de atribuição de utilidade turística a título definitivo ao empreendimento visa estender os efeitos dessa atribuição a todas as relações jurídicas que tiveram lugar entre o momento em que se inicia o processo e o reconhecimento a título definitivo da utilidade turística;

i) Os benefícios resultantes do art. 20.º do decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, não são apenas aplicáveis às situações que resultem de investimento directo, seja na construção de empreendimentos novos, beneficiação, remodelação ou reequipamento de empreendimentos já existentes;

j) A interpretação da Recorrente é restritiva, infundada e sem qualquer substrato legal, para além de não ter eco na jurisprudência existente sobre a matéria;

Nestes termos e nos mais de Direito deverá ser julgado improcedente o Recurso, mantendo-se na íntegra a douta sentença do Digníssimo Tribunal a quo, condenando-se a Recorrente nos precisos e exactos termos exarados na decisão do Digníssimo Tribunal a quo. ASSIM SE FARÁ JUSTIÇA

**3 -** O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste Supremo tribunal emitiu parecer nos seguintes termos:

(...)

*Invoca a F.P. que o inciso constante do art. 20.º n.º 1 do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, “destino à instalação” deve conduzir a um outro entendimento que não aquele que foi tido e que serviu para se decidir restituir ainda à impugnante o I. M. T. que tinha já pago.*

*E defende que tal se imporá ainda de acordo com os elementos histórico e racional/teleológico da interpretação.*

*Ora, é de atentar que se está em face de norma relativa a benefício fiscal, a qual não é susceptível de integração analógica, mas admite interpretação extensiva, segundo o que resulta especificamente previsto no art. 10.º do E.B.F.*

*Como é sabido, esta tem de obter suporte na letra da lei, segundo o previsto nos arts. 11.º n.ºs 1 e 3 da L.G.T. e 9.º n.º 2 do C. Civil.*

*É de atentar, antes de mais, se a letra da lei suporta a pretendida isenção. Diz a mesma respeito às “aquisições de prédios ou fracções autónomas com destino à instalação de empreendimentos qualificados de utilidade turística, ainda que tal qualificação seja atribuída a título prévio, desde que se mantenha válida e seja observado o prazo fixado para a abertura ao público do empreendimento”.*

*O inciso em causa “com destino à instalação” vai claramente no sentido da aquisição ter de ocorrer antes da instalação do empreendimento.*

*É referida a posição do S.T.A., no sentido de reconhecer efeitos constitutivos de isenção de I.R.C. decorrentes da declaração de utilidade pública.*

*E certo é esta ter sido, embora posteriormente, e com validade por 7 anos, conforme despacho publicado na IIs. Do D.R. n.º 40, de 25/2/2011, do secretário do Turismo.*

*Quer parecer ser de entender que a mesma como constitui apenas um meio de acesso a tal isenção – assim, se refere a dado passo em parecer do Conselho Consultivo da P.G.R. de 30-6-11, publicado no D.R. IIs. n.º 178, a p. 37293 e ss..*

*Assim, tal não dispensará o preenchimento de outros pressupostos.*

*Mais parece que a obtenção do alvará de autorização para fins turísticos, constituindo título válido de abertura do empreendimento – cfr. arts. 30.º e 32.º alínea a) do dec.-Lei n.º 39/08, de 7/03-, corresponde ainda à data da instalação, conforme, aliás, se entendeu na sentença recorrida.*

*Ainda que se prevendo que a mesma possa ter lugar por fases, conforme referido foi, não consta ser o caso.*

*Certo é, pois, que, tendo a aquisição sido efectuada a 14-7-11, se mostrava já então instalado o empreendimento, o que ocorreu com a obtenção daquele alvará a 5-3-09, conforme resulta da alínea H) do probatório.*

*Assim, e ainda que conste ter sido na mesma data efectuado com a anterior proprietária contrato de exploração turística, conforme resulta ainda da alínea E) do probatório, quer parecer não será de reconhecer a dita isenção nem o reembolso do I.R.C. pago, mesmo a admitir-se este como possível em face dos arts. 70.º n.º 1 e 102.º n.º 1 do C.P.P.T.*

*Caso se, entenda, porém, que tal corresponde ainda a um destino então ainda possível, sempre haveria que se recorrer à substância económica do facto tributário, a qual não foi analisada em termos de se apurar se está face a uma aquisição que se caracteriza, afinal, fundamentalmente como um investimento destinado à instalação.*

#### **Concluindo:**

1. O destino à instalação é ainda pressuposto de isenção do I.M.T., de acordo com o que consta do art. 20.º n.º 1 do decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro;

2. Tendo a aquisição sido efectuada já depois da instalação do empreendimento, não é de reconhecer a pretendida isenção de I.M.T.;

3. Parece que o recurso é de proceder, sendo de revogar o decidido.

4 – Notificadas as partes do parecer do Ministério Público (fls. 276 a 278 dos autos) nada vieram dizer.

Colhidos os vistos legais, cumpre apreciar e decidir.

- Fundamentação -

5 – Questão a decidir

É a de saber se a sentença recorrida incorreu em erro de julgamento ao decidir que a impugnante beneficiava da isenção de IMT e de redução a 1/5 do Imposto do Selo previstos no artigo 20.º do Decreto-lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro por a aquisição da fracção integrada em empreendimento a que foi atribuída utilidade turística se destinar à instalação do mesmo.

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

A) Em 14 de Julho de 2009, entre os Impugnantes, na qualidade de segundos outorgantes e “D....., LIMITADA”, com sede nas ..... Loulé, ....., freguesia de Almancil, concelho de Loulé, pessoa colectiva ....., na qualidade de primeiro outorgante, foi celebrada a escritura pública de compra e venda de fls. 67 a 83, que aqui se dá por integralmente reproduzida para todos os legais efeitos.

B) Declarou a Primeira Outorgante (fls. 79):

«Que pelo preço de OITOCENTOS E TRINTA MIL EUROS, já recebido da segunda outorgante, aos representados desta vende a FRACÇÃO AUTÓNOMA designada pelas letras “BF”, que corresponde ao bloco B onze – ZONA DAS DUNAS – fracção D vinte e sete, rés do chão, destinada a habitação, serviços de exploração turística, tipo T Três, classificada para fins turísticos, integrada no prédio urbano em regime de propriedade horizontal, - denominado “D..... ou C.....”, Aldeamento Turístico de Cinco Estrelas, sito em ....., freguesia de Almancil, concelho de Loulé, inscrito provisoriamente na respectiva matriz sob o artigo 12988, descrito na Conservatória do Registo Predial de Loulé sob o número um zero dois oito/dois mil e oito, zero quatro, zero nove,- onde se mostram registadas a constituição de Empreendimento Turístico com propriedade horizontal (...))»

C) O prédio a que se refere a alínea anterior encontra-se inserido no empreendimento turístico C....., conforme resulta do título constitutivo de fls. 84 e segs., que aqui se dá por integralmente reproduzido.

D) Em 05/03/2009, a Câmara Municipal de Loulé emitiu a “Licença de Utilização Turística n.º 43/09” a favor do D....., Lda., que constitui fls. 66 da reclamação graciosa e que aqui se dá por integralmente reproduzido, donde resulta com interesse para a decisão:

8 CLASSIFICAÇÃO PROVISÓRIA QUATRO ESTRELAS

## 9 CAPACIDADE MÁXIMA PROVISÓRIA

Efectivo total do CLUBHOUSE é de 483 pessoas, efectivo total nos blocos de apartamentos de 650 pessoas – efectivo total nas moradias de 48 pessoas.

## 10 CLASSIFICAÇÃO DEFINITIVA CINCO ESTRELAS

### 11 CAPACIDADE MÁXIMA DEFINITIVA

372 camas fixas individuais e 140 duplas, equivalente a 652 utentes, distribuídas por 140 unidades de alojamento (9 T1, 76 T2 e 55 T3), uma das quais adaptada a pessoas com mobilidade condicionada. Por despacho do Turismo de Portugal, I.P. de 13/02/2009

E) Em 14/07/2009, entre os Impugnantes e C..... S.A., foi celebrado um contrato de exploração turística relativo à fracção a que se refere a alínea B), cfr. fls.171 e segs..

F) Resulta do contrato a que se refere a alínea anterior:

«É celebrado o presente contrato, em conformidade com o disposto o artigo 45, número 3 do Decreto-Lei n.º 39/2008 de 7 de Março, através do qual o signatário, na qualidade de proprietário de uma fracção considerada unidade de alojamento do Aldeamento Turístico – C....., habilita a entidade exploradora à exploração da sua fracção, nos termos e condições constantes do clausulado que se anexa, rubricado pelas partes.»

G) Resulta do despacho n.º 3716/2011, publicado na II Série n.º 40, de 25/02/2011:

«Atento o pedido de atribuição da utilidade turística a título definitivo ao C....., de 5 estrelas, sito no concelho de Loulé, de que é requerente a sociedade D....., Lda; e

Tendo presentes os critérios legais aplicáveis e o parecer do Turismo de Portugal, I.P., que considera estarem reunidas as condições para a atribuição da utilidade turística a título definitivo ao empreendimento, decido:

1 - Atribuir utilidade turística a título definitivo ao C....., de 5 estrelas, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 2.º e no n.º 3 do artigo 7.º Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro.

2 - Fixar a validade da utilidade turística em sete anos contados da data do título (comunicação de abertura) ao abrigo do qual o empreendimento iniciou o seu funcionamento (4 de Setembro de 2008), ou seja, até 4 de Setembro de 2015.

3 - Determinar que, ao abrigo do disposto na alínea b) do n.º 1 e no n.º 4 do artigo 16.º Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, na redacção que lhe foi dada pelo Decreto-Lei n.º 38/94, de 8 de Fevereiro, a proprietária e exploradora do empreendimento fique isenta das taxas devidas à Inspeção Geral das Actividades Culturais, pelo mesmo prazo fixado para a utilidade turística, caso as mesmas sejam ou venham a ser devidas.

4 - Nos termos do disposto no artigo 8.º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, a utilidade turística fica sujeita ao cumprimento dos seguintes condicionamentos:

a) O empreendimento não poderá ser desclassificado;

b) A requerente deverá promover, até ao termo do segundo ano após a publicação do presente despacho, a realização de uma auditoria de qualidade de serviço, por uma entidade independente, cujo relatório deve remeter ao Turismo de Portugal, I.P.

Caso a requerente disponha de um sistema de gestão de qualidade implementado no empreendimento, o relatório de auditoria pode ser substituído pela descrição detalhada do referido sistema, evidenciando, nomeadamente, a política de qualidade prosseguida, a monitorização e medição da satisfação do cliente e o tratamento das reclamações, a frequência e metodologia das auditorias internas e o envolvimento da gestão de topo;

*c) Não poderão ser realizadas quaisquer obras que impliquem a alteração do empreendimento sem prévia comunicação ao Turismo de Portugal I.P., para efeitos da verificação da manutenção da utilidade turística que agora se atribui, sem prejuízo de outros pareceres ou autorizações legalmente devidos por parte daquele organismo.*

*4 de Fevereiro de 2011. - O Secretário de Estado do Turismo, .....*»

H) Em 24/06/2011, os ora Impugnantes apresentaram duas reclamações gratuitas n.ºs 1082-11/0400238.5 e 1082-11/0400239.3 1082-11/0400240.7 e 1082-11/0400241.5 contra as liquidações de IMT e IS, processo apenso.

I) Na reclamação gratuita n.º 1082-11/0400238.5 foi prestada a seguinte informação (fls. 70 da reclamação gratuita): (reproduzida a fls. 214 e 215 dos autos)

J) Na Direcção de Finanças de Faro foi prestada a informação de fls. 82 e segs. da reclamação gratuita, que aqui se dá por integralmente reproduzida e donde resulta com interesse para a decisão: (reproduzida a fls. 215 a 219 dos autos)

K) Em 28/07/2011, sob o antecedente parecer recaiu o seguinte despacho (fls. 42 da reclamação gratuita):

«Concordo

Indefiro nos termos propostos

2011/07/25

O Director de Finanças»

L) O Impugnante, devidamente notificada, não exerceu o direito de audição.

M) Em 14/09/2011, foi proferido o despacho de indeferimento da reclamação graciosa, donde se extrai (fls. 91):

«Concordo.

Torno definitivo o projecto de despacho de indeferimento de 2011/07/25

Faro, 05 de Setembro de 2011»

N) O despacho a que se refere a alínea anterior foi notificado ao Impugnante por carta registada expedida em 06/09/2011, cfr. fls. 93 e 95 da reclamação.

O) Na reclamação graciosa n.º 1082-11/0400239.3 foi prestada a seguinte informação (fls. 70 da reclamação graciosa): (reproduzida a fls. 219 e 220 dos autos)

P) Em 26/07/2011, foi proferido o seguinte projecto de despacho de indeferimento da reclamação graciosa (fls. 70 da reclamação): (reproduzida a fls. 220 e 221 dos autos)

Q) O Impugnante, devidamente notificada, não exerceu o direito de audição.

R) Em 12/09/2011, foi proferido o despacho de indeferimento da reclamação graciosa, donde se extrai: (reproduzido a fls. 221 dos autos)

S) O despacho a que se refere a alínea anterior foi notificado à Impugnante em 16/09/2011, cfr. reclamação graciosa em apenso.

T) Na reclamação graciosa n.º 1082-11/0400240.7 foi prestada a informação de fls. 69 e 70, que aqui se dá por integralmente reproduzida para todos os legais efeitos.

U) Na Direcção de Finanças de Faro foi prestada, em 08/07/2011, a informação de fls. 82 e segs. da reclamação graciosa, que aqui se dá por integralmente reproduzida para todos os efeitos legais.

V) Em 28/07/2011, sobre a informação a que se refere a alínea anterior recaiu o seguinte projecto de despacho (fls. 82 da reclamação):

«Concordo

Indefiro nos termos propostos

2011/07/28

O Director de Finanças»

X) O Impugnante, devidamente notificada, não exerceu o direito de audição.

Z) Em 08/09/2011, foi proferido o despacho de indeferimento da reclamação graciosa, donde se extrai (fls. 91):

«Concordo.

Torno definitivo o projecto de despacho de indeferimento de 2011/07/28

Faro, 08 de Setembro de 2011»

AA) O despacho a que se refere a alínea anterior foi notificado ao Impugnante por carta registada expedida em 09/09/2011, cfr. fls. 93 e 95 da reclamação.

BB) Na reclamação graciosa n.º 1082201104002415, foi prestada a seguinte informação de fls. 71 e 72, que aqui se dá por integralmente reproduzida para todos os legais efeitos.

CC) Em 26/07/2011, foi proferido o seguinte projecto de despacho de indeferimento da reclamação graciosa (fls. 70 da reclamação): (reproduzida a fls. 222 dos autos)

DD) A Impugnante, devidamente notificada, não exerceu o direito de audição.

EE) Em 12/09/2011, foi proferido o despacho de indeferimento da reclamação graciosa, donde se extrai: (reproduzido a fls. 222 dos autos)

FF) O despacho a que se refere a alínea anterior foi notificado à Impugnante em 16/09/2011, cfr. reclamação graciosa em apenso.

GG) A petição inicial foi apresentada em 21/09/2011, cfr. fls. 3.

7. Apreciando

#### 7.1 Do mérito do recurso

A sentença recorrida, a fls. 209 a 236 dos autos, julgou procedente a impugnação deduzida pelos ora recorridos contra o indeferimento de reclamações graciosas tendo por objecto as liquidações de IMT e do Imposto do Selo sindicadas, por ter entendido que a aquisição que lhes está na origem se destinou à instalação de empreendimento qualificado de utilidade turística, porquanto a primeira aquisição de cada fracção está integrada no processo de instalação do empreendimento e, no caso dos autos, os Impugnantes realizaram a primeira aquisição da fracção, beneficiando assim do disposto no art.º 20.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 423/83, por se tratar de aquisição com destino à instalação do empreendimento (cfr. sentença recorrida, a fls. 234 dos autos).

Discorda do decidido a Fazenda Pública, imputando à sentença recorrida erro de julgamento porque não está preenchido um dos condicionalismos que a lei impõe para que se verifique a isenção prevista no n.º 1 do art.º 20.º do DL n.º 423/83, nomeadamente, que o imóvel adquirido se destine à instalação do empreendimento turístico, pois que este estava já instalado e em funcionamento quando a aquisição do imóvel teve lugar, pugnando por que se entenda que quando o legislador diz, no n.º 1 do artigo 20.º, “destino à instalação”, tal significa que se trata apenas de aquisições de prédios efectuadas com o intuito de neles construir/melhorar empreendimentos turísticos, e não da mera aquisição de prédios/fracções integradas em empreendimentos já construídos e instalados, como sucedeu no caso concreto.



Importa, pois, determinar, se a primeira aquisição de imóvel integrado em empreendimento a que foi atribuída utilidade turística ainda integra a fase de instalação do empreendimento.

Vejamos, pois.

Questão idêntica à que é objecto dos presentes autos foi hoje decidida em julgamento ampliado, nos termos do disposto no artigo 148.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, no rec. n.º 968/12, ao qual devemos aderir, atento o dever do juiz de contribuir para a uniformidade de jurisprudência, não obstante aí termos consignado, por adesão ao voto de vencido da Senhora Conselheira Dulce Neto, o entendimento diverso que temos da questão decidenda.

Reitera-se, pois, também nos presentes autos, acolhendo os fundamentos daquele outro acórdão, que para efeitos do benefício fiscal previsto no n.º 1 do artigo 20.º do Decreto-lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, que a primeira aquisição de fracção destinada à exploração turística não integra já a fase de instalação do empreendimento, razão pela qual, no provimento do recurso, haverá que revogar a sentença recorrida e julgar improcedente a impugnação.

O recurso merece, pois, provimento.

- Decisão -

8 - Termos em que, face ao exposto, acordam os juizes da secção de contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida e julgar improcedente a impugnação.

Custas pela recorrida, em 1ª instância e neste STA.

Lisboa, 23 de Janeiro de 2013. — *Isabel Marques da Silva* (relatora) — *Lino Ribeiro* — *Dulce Neto*.

## Acórdão de 23 de Janeiro de 2013.

### Assunto:

*Benefício fiscal. Utilidade Turística. artigo 20.º do Decreto-lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro.*

Processo n.º 1005/12-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrida: A....., S.A.

Relatora: Exm<sup>a</sup>. Sr<sup>a</sup>. Cons<sup>a</sup>. Dr<sup>a</sup>. Isabel Marques da Silva.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- Relatório -

1. A Fazenda Pública recorre para este Supremo Tribunal da sentença do tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé, de 30 de Maio de 2012, de julgou procedente a impugnação deduzida por Banco A....., SA, com os sinais dos autos, contra liquidações de Imposto Municipal sobre Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT) e de Imposto do Selo, para o que apresentou as seguintes conclusões:

A) Entendeu o Mm Juiz a quo que, “O empreendimento estará definitivamente instalado quando todas as unidades de alojamento iniciarem o seu funcionamento. A venda das fracções foi concretizada em diferentes datas. Assim, a primeira aquisição de cada fracção está integrada no processo de instalação do empreendimento e, no caso dos autos, a impugnante realizou a primeira aquisição da fracção, beneficiando assim do disposto no art.º 20.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 423/83, por se tratar de aquisição com destino à instalação do empreendimento.”

B) Com o devido respeito, entende a Representante da Fazenda Pública que fez o Tribunal a quo errada interpretação e aplicação do direito à matéria de facto subjacente.

C) O DL n.º 423/83 de 5/12 reestruturou profundamente o instituto de utilidade turística e previu, no seu art.º 7º, a concessão da utilidade turística a título prévio caso fosse atribuída antes da entrada em funcionamento dos empreendimentos:

i) novos;

ii) já existentes que fossem objecto de remodelação, beneficiação ou de reequipamento totais ou parciais;

iii) já existentes que aumentassem a sua capacidade em, pelo menos, 50%;

D) E previu a concessão da utilidade turística a título definitivo, caso fosse atribuída a empreendimentos já em funcionamento ou quando resultasse da confirmação da utilização turística a título prévio:

E) E foi precisamente ao abrigo destes normativos que, em 25-02-2011, foi publicado no Diário da República a atribuição da **utilidade turística a título definitivo** ao Aldeamento Turístico B....., de 5 estrelas, cujo **funcionamento já iniciara em 2008/09/04**.

F) Assim, não faz sentido, e carece de apoio legal, sustentar, como se faz na sentença recorrida, que a aquisição das fracções identificadas nos autos, integra a fase de instalação do empreendimento turístico, pois este não só já se encontrava instalado, como também já se encontrava em funcionamento desde 04-09-2008.

G) A interpretação que a Fazenda Pública faz da norma em questão, é a de que esta apenas reconhece a possibilidade de ser atribuída a utilidade turística a empreendimentos que resultem de um directo investimento, traduzido quer na construção de empreendimentos novos, quer na remodelação, beneficiação ou reequipamento totais ou parciais, quer na realização de obras conducentes ao aumento da capacidade em, pelo menos, 50%;

H) Por esse motivo, o legislador entendeu atribuir benefícios fiscais em sede de Imposto de Sisa (IMT) e do selo, às empresas proprietárias que realizam o esforço do investimento. Pretendeu o legislador impulsionar este sector de actividade, prevendo isenção/redução de pagamento de sisa/selo, mediante determinadas condições, a quem vai criar estabelecimentos turísticos, e não a quem se limita a adquirir fracções pertencentes a empreendimentos já instalados.

I) Na verdade, quando o legislador diz, no n.º 1 do artigo 20º, “**destino à instalação**”, tal significa que se trata apenas de aquisições de prédios efectuadas com o intuito de neles construir/melhorar empreendimentos turísticos, e não da mera aquisição de prédios/fracções integradas em empreendimentos já construídos e instalados, como sucedeu no caso concreto.

J) Este é o entendimento e interpretação perfilhados pela Administração Tributária, e que decorre do elemento histórico, racional/teleológico, mas também literal das normas jurídicas em apreço.

L) Ao julgar que a aquisição da fracção se destinou à instalação do empreendimento turístico, a decisão contida no aresto ora recorrido viola o disposto naquela norma legal.

Nestes termos e nos melhores de direito, requer-se a revogação da sentença na parte ora recorrida, julgando-se a impugnação improcedente.

**2** – Contra-alegou a recorrida, concluindo nos seguintes termos:

a) O Digníssimo Tribunal a quo decide bem quando dá razão ao Recorrido e condena a Recorrente a reconhecer-lhes os benefícios fiscais de isenção de IMT e de redução do Imposto de Selo em 1/5, conforme decorre do artigo 20º do Decreto-lei 423/83, de 5 de Dezembro na sua redacção actual;

b) A aplicação dos benefícios fiscais previstos no art.º 20.º do Decreto-lei 423/83, de 5 de Dezembro é de aplicação automática, verificados que estejam os pressupostos exigidos pelo normativo legal;

c) O processo de instalação de um empreendimento turístico é complexo, moroso e por fases;

d) O processo de instalação termina com o início de funcionamento do empreendimento turístico;

e) O conceito de utilidade turística conforme resulta do n.º 5 do art.º 3.º do decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, estabelece que todas as unidades que compõem o empreendimento turístico ficam abrangidas no conceito de utilidade turística;

f) O decreto-lei n.º 29/2008, de 7 de Março, na redacção que lhe foi conferida pelo Decreto-Lei n.º 228/2009, de 14 de Setembro, consagra um conceito de exploração turística assente na unidade, continuidade e afectação à exploração turística de todas as unidades que compõem o empreendimento independentemente da propriedade das mesmas estar ou não na entidade que tem a cargo essa exploração;

g) A aquisição da fracção pelo Recorrido é uma aquisição inicial e respeita todos os requisitos previstos no art.º 20.º do decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro;

h) A retroacção prevista no despacho ministerial de atribuição de utilidade turística a título definitivo ao empreendimento visa estender os efeitos dessa atribuição a todas as relações jurídicas que tiveram lugar entre o momento em que se inicia o processo e o reconhecimento a título definitivo da utilidade turística;

i) Os benefícios resultantes do art. 20.º do decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, não são apenas aplicáveis às situações que resultem de investimento directo, seja na construção de empreendimentos novos, beneficiação, remodelação ou reequipamento de empreendimentos já existentes;

j) A interpretação da Recorrente é restritiva, infundada e sem qualquer substrato legal, para além de não ter eco na jurisprudência existente sobre a matéria;

Nestes termos e nos mais de Direito deverá ser julgado improcedente o Recurso, mantendo-se na íntegra a douta sentença do Digníssimo Tribunal a quo, condenando-se a Recorrente nos precisos e exactos termos exarados na decisão do Digníssimo Tribunal a quo. ASSIM SE FARÁ JUSTIÇA

**3** - O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste Supremo tribunal emitiu parecer nos seguintes termos:

**Objecto do recurso:** sentença declaratória da procedência da impugnação judicial deduzida contra decisão de indeferimento de reclamação graciosa apresentada contra liquidação de Imposto Municipal sobre transmissão de Bens Imóveis (IMT) no montante de € 423 550,00 e de Imposto de selo (IS) no montante de € 4 288,00

#### **FUNDAMENTAÇÃO**

1. Questão decidenda (enunciação tópica): interpretação da norma constante do art. 20.º n.º 1 DL n.º 423/83, 5 dezembro quanto à expressão “com destino à instalação de empreendimentos qualificados de utilidade turística”, enquanto pressuposto da isenção de IMT e da redução do imposto de selo para um quinto, na aquisição de prédios ou de fracções autónomas

A norma controvertida deve ser interpretada com um duplo sentido propugnado, segundo o qual:

- a aquisição dos prédios ou fracções autónomas deve ser prévia à instalação do empreendimento de utilidade turística

- a instalação do empreendimento turístico precede necessariamente o seu início de funcionamento

2. A adesão do Ministério Público a este entendimento ancora-se no argumentário seguinte:

a) O elemento teleológico da concessão do benefício fiscal, consistente na promoção do investimento dirigido à criação de empreendimentos turísticos novos, à remodelação, beneficiação, reequipamento ou aumento substancial da capacidade dos empreendimentos existentes; e não na promoção da aquisição de fracções integradas em empreendimentos já instalados (art. 7.º DL n.º 423/83, 5 dezembro);

b) O DL n.º 167/97, 4 julho considerava instalação de empreendimentos urbanísticos o licenciamento da construção e ou da utilização de edifícios destinados ao funcionamento daqueles empreendimentos (art. 9.º); o DL n.º 55/2002, 11 março fez recuar a data da instalação ao início do processo de licenciamento ou de autorização para a realização de operações urbanísticas relativas à construção e ou utilização de edifícios ou fracções destinadas ao funcionamento daqueles empreendimentos (nova redacção conferida ao art. 9.º DL n.º 55/2002, 11 março);

c) O DL n.º 39/2008, 7 março (novo regime jurídico da instalação, exploração e funcionamento dos empreendimentos turísticos) revogou os diplomas indicados na alínea precedente sem estabelecer um conceito normativo de instalação de empreendimento turístico;

d) No entanto, o elemento histórico e o elemento sistemático do diploma apontam inequivocamente no sentido da distinção em progressão cronológica das fases de instalação e de funcionamento;

e) No caso concreto não suscita dúvida razoável que a aquisição em 27 agosto 2009 da fracção autónoma cuja transmissão foi sujeita à incidência de IMT e de IS foi posterior ao início de funcionamento do empreendimento turístico em 4 setembro 2008, data da emissão do título de abertura e, por maioria de razão, da instalação do empreendimento (probatório alínea G)

### **CONCLUSÃO**

#### **O recurso merece provimento.**

*A sentença impugnada deve ser revogada e substituída por acórdão declaratório da improcedência da impugnação judicial*

4 – Notificadas as partes do parecer do Ministério Público (fls. 175 a 177 dos autos) nada vieram dizer.

Colhidos os vistos legais, cumpre apreciar e decidir.

- Fundamentação -

5 – Questão a decidir

É de saber se a sentença recorrida incorreu em erro de julgamento ao decidir que a impugnante beneficiava da isenção de IMT e de redução a 1/5 do Imposto do Selo previstos no artigo 20.º do Decreto-lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro por a aquisição da fracção integrada em empreendimento a que foi atribuída utilidade turística se destinar à instalação do mesmo.

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

*A) Em 27/08/2009, entre o Impugnante, na qualidade de segundo outorgante e por “C....., LIMITADA” (actualmente designada por “D....., LDA”), pessoa colectiva n.º ....., com sede nas ....., ....., freguesia de ....., concelho de Loulé, na qualidade de primeiro outorgante, foi celebrada a escritura pública de compra e venda, de fls. 28 a 30 do processo administrativo apenso, que aqui se dá por integralmente reproduzida para todos os legais efeitos.*

*B) Declarou a Primeira Outorgante (fls. 5):*

*«Que vende à sociedade representada pela segunda outorgante, pelo preço de SEISCENTOS E SETENTA MIL EUROS, já recebido, a fracção autónoma designada pelas letras “AJ”, Bloco B07, ....., fracção ....., rés do chão, Tipo T-Dois, destinada a habitação, no âmbito de serviços de exploração turística, com o uso exclusivo de uma área de setenta e nove vírgula nove metros quadrados, dos quais 12,29 m2 correspondem a um compartimento para arrumos na cave e uma zona de terraços no primeiro andar com a área de 67 m2, do prédio urbano em regime de propriedade horizontal sito em ....., denominado “C..... ou E.....”, freguesia de ....., concelho de Loulé, inscrito na respectiva matriz sob o artigo 12988, (...) descrito na Conservatória do Registo Predial de Loulé sob o número dez mil duzentos e oitenta e dois, da referida freguesia, registada a aquisição a favor da sociedade vendedora pela Apresentações quatro e seis, quarenta e sete e quarenta e oito todas de onze de Março de dois mil e três, a constituição de empreendimento turístico com propriedade horizontal pela Apresentação cinco mil duzentos e doze de dezasseis de Março de dois mil e nove (...).»*

*C) Em 27/08/2009, a Impugnante efectuou o pagamento do IMT e IS a que se referem as liquidações de fls. 11 e 12 da reclamação graciosa em apenso.*

*D) Em 27/08/2009, entre a Impugnante e E..... S.A., foi celebrado um contrato de exploração turística relativo à fracção a que se refere a alínea B), cfr. fls.23 a 46 do P.A. apenso;*

*E) Resulta do contrato a que se refere a alínea anterior:*

*«É celebrado o presente contrato, em conformidade com o disposto o artigo 45, número 3 do Decreto-Lei n.º 39/2008 de 7 de Março, através do qual o signatário, na qualidade de proprietário de uma fracção considerada unidade de alojamento do B....., habilita a entidade exploradora à*

exploração da sua fracção, nos termos e condições constantes do clausulado que se anexa, rubricado pelas partes.»

F) Em 05/03/2009, a Câmara Municipal de Loulé emitiu a “Licença de Utilização Turística n.º 43/09” a favor do B....., Lda., que constitui fls. 10 do processo administrativo apenso reclamação graciosa e que aqui se dá por integralmente reproduzido, donde resulta com interesse para a decisão:

8 CLASSIFICAÇÃO PROVISÓRIA QUATRO ESTRELAS

9 CAPACIDADE MÁXIMA PROVISÓRIA

Efectivo total do CLUBHOUSE é de 483 pessoas, efectivo total nos blocos de apartamentos de 650 pessoas – efectivo total nas moradias de 48 pessoas.

10 CLASSIFICAÇÃO DEFINITIVA CINCO ESTRELAS

11 CAPACIDADE MÁXIMA DEFINITIVA

372 camas fixas individuais e 140 duplas, equivalente a 652 utentes, distribuídas por 140 unidades de alojamento (9 T1, 76 T2 e 55 T3), uma das quais adaptada a pessoas com mobilidade condicionada. Por despacho do Turismo de Portugal, I.P. de 13/02/2009

G) Resulta do despacho n.º 3716/2011, publicado na II Série n.º 40, de 25/02/2011:

«Atento o pedido de atribuição da utilidade turística a título definitivo ao B....., de 5 estrelas, sito no concelho de Loulé, de que é requerente a sociedade C....., Lda.; e

Tendo presentes os critérios legais aplicáveis e o parecer do Turismo de Portugal, I. P., que considera estarem reunidas as condições para a atribuição da utilidade turística a título definitivo ao empreendimento, decido:

1 - Atribuir utilidade turística a título definitivo ao B....., de 5 estrelas, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 2.º e no n.º 3 do artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro.

2 - Fixar a validade da utilidade turística em sete anos contados da data do título (comunicação de abertura) ao abrigo do qual o empreendimento iniciou o seu funcionamento (4 de Setembro de 2008), ou seja, até 4 de Setembro de 2015.

3 - Determinar que, ao abrigo do disposto na alínea b) do n.º 1 e no n.º 4 do artigo 16.º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, na redacção que lhe foi dada pelo Decreto-Lei n.º 38/94, de 8 de Fevereiro, a proprietária e exploradora do empreendimento fique isenta das taxas devidas à Inspeção Geral das Actividades Culturais, pelo mesmo prazo fixado para a utilidade turística, caso as mesmas sejam ou venham a ser devidas.

4 - Nos termos do disposto no artigo 8.º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, a utilidade turística fica sujeita ao cumprimento dos seguintes condicionamentos:

a) O empreendimento não poderá ser desclassificado;

b) A requerente deverá promover, até ao termo do segundo ano após a publicação do presente despacho, a realização de uma auditoria de qualidade de serviço, por uma entidade independente, cujo relatório deve remeter ao Turismo de Portugal, I. P. Caso a requerente disponha de um sistema de gestão de qualidade implementado no empreendimento, o relatório de auditoria pode ser substituído pela descrição detalhada do referido sistema, evidenciando, nomeadamente, a política de qualidade prosseguida, a monitorização e medição da satisfação do cliente e o tratamento das reclamações, a frequência e metodologia das auditorias internas e o envolvimento da gestão de topo;

*c) Não poderão ser realizadas quaisquer obras que impliquem a alteração do empreendimento sem prévia comunicação ao Turismo de Portugal, I. P., para efeitos da verificação da manutenção da utilidade turística que agora se atribui, sem prejuízo de outros pareceres ou autorizações legalmente devidos por parte daquele organismo.*

*4 de Fevereiro de 2011. - O Secretário de Estado do Turismo, .....*  
*..... »*

*H) Em 24/06/2011, os ora Impugnantes apresentou reclamação graciosa contra as liquidações de IMT e IS, com os n.ºs 1082201104002229 e 1082201104002199 (cfr. fls. 1 e segs. do processo de reclamação graciosa).*

*I) Na reclamação graciosa n.º 1082201104002199 apresentada pela Impugnante foi prestada a seguinte informação (fls. 14 e 15 da reclamação): (reproduzida a fls. 106 a 108 dos autos)*

*J) Na Direcção de Finanças de Faro foi prestada a informação de fls. 28 e segs. da reclamação graciosa, que aqui se dá por integralmente reproduzida e donde resulta com interesse para a decisão: (reproduzida a fls. 109 a 113 dos autos)*

*K) Em 27/07/2011, sobre o antecedente parecer recaiu o seguinte despacho (fls. 36 da reclamação):*  
*«Concordo.*

*Indefiro nos termos propostos*

*2011/07/27*

*O Director de Finanças»*

*L) A Impugnante, devidamente notificada, não exerceu o direito de audição.*

*M) Em 22/09/2011, foi proferido o despacho de indeferimento da reclamação graciosa, donde se extrai (fls. 36):*

*«Concordo.*

*Torno definitivo o projecto de despacho de indeferimento de 2011/07/27*

*Faro, 2011/09/22»*

*N) O despacho a que se refere a alínea anterior foi notificado à Impugnante por carta registada expedida em 22/09/2011, cfr. fls. 38 e 39 da reclamação.*

*P) (sic) No âmbito da reclamação graciosa n.º 1082201104002229 foi prestada a informação de fls. 15 e 16, que aqui se dá por integralmente reproduzida e donde resulta com interesse para a decisão: (reproduzida a fls. 114 dos autos)*

*Q) Em 26/07/2011, foi proferido o seguinte projecto de despacho de indeferimento da reclamação graciosa (fls. 14 da reclamação): (reproduzida a fls. 115 dos autos)*

*R) A Impugnante, devidamente notificada, não exerceu o direito de audição.*

*S) Em 12/09/2011, foi proferido o despacho de indeferimento da reclamação graciosa, donde se extrai (cfr. reclamação): (reproduzido a fls. 115 dos autos)*

*T) O despacho a que se refere a alínea anterior foi notificado à Impugnante em 14/09/2011, cfr. reclamação graciosa em apenso.*

*U) A petição inicial foi apresentada em 03/10/2011, cfr. fls. 3.*

*7. Apreciando*

#### *7.1 Do mérito do recurso*

A sentença recorrida, a fls. 100 a 134 dos autos, julgou procedente a impugnação deduzida pela ora recorrida contra as liquidações de IMT e do Imposto do Selo sindicadas, por ter entendido que a aquisição que lhes está na origem se destinou à instalação de empreendimento qualificado de utilidade turística, porquanto a primeira aquisição de cada fracção está integrada no processo de instalação do empreendimento e, no caso dos autos, os Impugnantes realizaram a primeira aquisição da fracção, beneficiando assim do disposto no artº 20.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 423/83, por se tratar de aquisição com destino à instalação do empreendimento (cfr. sentença recorrida, a fls. 132 e 133 dos autos).

Discorda do decidido a Fazenda Pública, imputando à sentença recorrida erro de julgamento porque não está preenchido um dos condicionalismos que a lei impõe para que se verifique a isenção prevista no n.º 1 do art.º 20.º do DL n.º 423/83, nomeadamente, que o imóvel adquirido se destine à instalação do empreendimento turístico, pois que este estava já instalado e em funcionamento quando a aquisição do imóvel teve lugar, pugnano por que se entenda que quando o legislador diz, no n.º 1 do artigo 20º, “**destino à instalação**”, tal significa que se trata apenas de aquisições de prédios efectuadas com o intuito de neles construir/melhorar empreendimentos turísticos, e não da mera aquisição de prédios/fracções integradas em empreendimentos já construídos e instalados, como sucedeu no caso concreto.

Importa, pois, determinar, se a primeira aquisição de imóvel integrado em empreendimento a que foi atribuída utilidade turística ainda integra a fase de instalação do empreendimento.

Vejamos, pois.

Questão idêntica à que é objecto dos presentes autos foi hoje decidida em julgamento ampliado, nos termos do disposto no artigo 148.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, no rec. n.º 968/12, ao qual devemos aderir, atento o dever do juiz de contribuir para a uniformidade de jurisprudência, não obstante aí termos consignado, por adesão ao voto de vencido da Senhora Conselheira Dulce Neto, o entendimento diverso que temos da questão decidenda.

Reitera-se, pois, também nos presentes autos, acolhendo os fundamentos daquele outro acórdão, que para efeitos do benefício fiscal previsto no n.º 1 do artigo 20.º do Decreto-lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, que a primeira aquisição de fracção destinada à exploração turística não integra já a fase de instalação do empreendimento, razão pela qual, no provimento do recurso, haverá que revogar a sentença recorrida e julgar improcedente a impugnação.

O recurso merece, pois, provimento.

- Decisão -

8 - Termos em que, face ao exposto, acórdão os juízes da secção de contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida e julgar improcedente a impugnação.

Custas pela recorrida, em 1ª instância e neste STA.

Lisboa, 23 de Janeiro de 2013. — *Isabel Marques da Silva* (relatora) — *Lino Ribeiro* — *Dulce Neto*.

## Acórdão de 23 de Janeiro de 2013.

### Assunto:

*Empreendimentos turísticos. Instalação. Empreendimentos constituídos em propriedade plural. Isenção de sisa e redução de um quinto do imposto do selo. Interpretação das normas fiscais. Benefícios fiscais.*

### Sumário

- I — *Na determinação do sentido e alcance das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam são observadas as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis”, sendo que “Sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer directamente da lei” (art. 11º, nºs. 1 e 2, da LGT).*
- II — *No âmbito do regime jurídico da instalação, exploração e funcionamento dos empreendimentos turísticos, estabelecido no Decreto-Lei n.º 39/2008, de 7 de Março, o conceito de instalação de um empreendimento turístico compreende o conjunto de actos jurídicos e os trâmites necessários ao licenciamento (em sentido amplo, compreendendo comunicações prévias ou autorizações, conforme o caso) das operações urbanísticas necessárias à construção de um empreendimento turístico, bem como a obtenção dos títulos que o tornem apto a funcionar e a ser explorado para finalidade turística (cfr. Capítulo IV, arts. 23º ss).*
- III — *Quando o legislador utiliza a expressão aquisição de prédios ou de fracções autónomas com destino à «instalação», para efeitos do benefício a que se reporta o n.º 1 do art. 20º, do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, não pode deixar de entender-se como referindo-se precisamente à aquisição de prédios (ou de fracções autónomas) para construção de empreendimentos turísticos, depois de devidamente licenciadas as respectivas operações urbanísticas, visando beneficiar as empresas que se dedicam à actividade de promoção/criação dos mesmos.*
- IV — *Este conceito de «instalação» é o que se mostra adequado a todo o tipo de empreendimentos turísticos e não é posto em causa pelo facto de os empreendimentos poderem ser construídos/instalados em regime de propriedade plural, uma vez que esta tem a ver com a «exploração» e não com a «instalação».*

- V — *Nos empreendimentos turístico constituídos em propriedade plural (que compreendem lotes e ou fracções autónomas de um ou mais edifícios, nos termos do disposto no art. 52º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 39/2008, de 7 de Março), destacam-se dois procedimentos distintos, ainda que possam ocorrer em simultâneo: um relativo à prática das operações necessárias a instalar o empreendimento; outro, relativo às operações necessária a pô-lo em funcionamento e a explorá-lo, sendo que a venda das unidades projectadas ou construídas faz necessariamente parte do segundo.*
- VI — *O legislador pretendeu impulsionar a actividade turística prevendo a isenção /redução de pagamento de Sisa /Selo, para os promotores que pretendam construir/criar estabelecimentos (ou readaptar e remodelar fracções existentes) e não quando se trate da mera a aquisição de fracções (ou unidades de alojamento) integradas nos empreendimentos e destinadas à exploração, ainda que sejam adquiridas em data anterior à própria instalação/licenciamento do empreendimento.*
- VII — *Quem adquire as fracções não se torna um co-financiador do empreendimento, com a responsabilidade da respectiva instalação, uma vez que está a adquirir um produto turístico que foi posto no mercado pelo promotor; seja a aquisição feita em planta ou depois de instalado o empreendimento, como um qualquer consumidor final, tanto mais que as fracções podem ser adquiridas para seu uso exclusivo e sem qualquer limite temporal (no caso de empreendimentos turísticos constituídos em propriedade plural).*
- VIII — *Não estando em causa a aquisição de prédios ou de fracções autónomas destinados à construção/instalação de empreendimentos turísticos, mas sim a aquisição de unidades de alojamento por consumidores finais, ainda que porque integradas no empreendimento em causa se encontrem afectas à exploração turística, a mesma não pode beneficiar das isenções consagradas no art. 20º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 423/83.*
- IX — *Este resultado interpretativo é o que resulta do elemento histórico, racional/teleológico e também literal das normas jurídicas em causa.*
- X — *“Os benefícios fiscais são medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes e que sejam superiores aos da própria tributação que impedem (artigo 2.º/1 do EBF) (...)” e embora admitindo a interpretação extensiva (artigo 10.º do EBF), não pode ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência, ainda que imperfeitamente expresso (artigo 9.º/2 do C. Civil), para além de que porque representam uma derrogação da regra da igualdade e do princípio da capacidade contributiva que fundamenta materialmente os impostos, os benefícios fiscais devem ser justificados por um interesse público relevante.*

Processo n.º 1069/12-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A..... e B.....

Relatora: Ex.<sup>ma</sup> Sr.<sup>a</sup> Cons.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Fernanda Mações.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

### **I- RELATÓRIO**

1. A..... e B....., identificados nos autos, impugnaram judicialmente, no TAF de Loulé, as liquidações de IMT e de Imposto de Selo, invocando, em síntese, que a aquisição de prédios ou fracções autónomas destinadas a instalar empreendimentos qualificados de utilidade turística, se encontra isenta de IMT, sendo o Imposto de Selo reduzido a 1/5 do que fosse devido.

2. Inconformada, a representante da Fazenda Pública veio interpor recurso para este STA, formulando as seguintes conclusões das suas alegações:

«a) *A questão decidida é saber se a aquisição dos imóveis se destinou à instalação do empreendimento ou se este já se encontrava instalado;*

*b) In casu, não existindo ampliação ou melhoramento em mais de 50%, o reconhecimento dos benefícios respeitantes à isenção de IMT e redução de Imposto de Selo dependem de se considerar que a aquisição do impugnante se destinou a instalar um empreendimento qualificado de utilidade turística como o exige o art.º 20º n.º 1 do Decreto-Lei n.º 423/83 de 05/12;*

*c) O DL n.º 423/83 de 5/12 reestruturou profundamente o instituto de utilidade turística e previu, no seu art.º 7º, a concessão da utilidade turística a título prévio caso fosse atribuída antes da entrada em funcionamento dos empreendimentos:*

*i) novos;*

ii) já existentes que fossem objecto de remodelação, beneficiação ou de reequipamento totais ou parciais;

iii) já existentes que aumentassem a sua capacidade em, pelo menos, 50%;

d) E previu a concessão da utilidade turística a título definitivo, caso fosse atribuída a empreendimentos já em funcionamento ou quando resultasse da confirmação da utilização turística a título prévio;

e) E foi precisamente ao abrigo destes normativos que, em 2011/02/25, foi publicado no Diário da República a atribuição da **utilidade turística a título definitivo** ao C....., de 5 estrelas, cujo **funcionamento já iniciara em 2008/09/04**;

f) Assim, não faz sentido, e carece de apoio legal, sustentar, como se faz na sentença recorrida, que a aquisição das fracções identificadas nos autos, integra a fase de instalação do empreendimento turístico, pois este não só já se encontrava instalado, como também já se encontrava em funcionamento;

g) A interpretação que a Fazenda Pública faz da norma em questão, é a de que esta apenas reconhece a possibilidade de ser atribuída a utilidade turística a empreendimentos que resultem de um directo investimento, traduzido quer na construção de empreendimentos novos, quer na remodelação, beneficiação ou reequipamento totais ou parciais, quer 92 realização de obras conducentes ao aumento da capacidade em, pelo menos, 50%;

h) Por esse motivo, o legislador entendeu atribuir benefícios fiscais em sede de Imposto de Sisa (IMT) e do Selo, às empresas proprietárias que realizam o esforço do investimento. Pretendeu o legislador impulsionar este sector de actividade, prevendo isenção/redução de pagamento de Sisa/Selo, mediante determinadas condições, a quem vai criar estabelecimentos turísticos, e não a quem se limita a adquirir fracções pertencentes a empreendimentos já instalados;

l) Na verdade, quando o legislador diz, no n.º 1 do artigo 20º, «**destino à instalação**», tal significa que se trata apenas de aquisições de prédios efectuadas com o intuito de neles construir/melhorar empreendimentos turísticos, e não da mera aquisição de prédios/fracções integradas em empreendimentos já construídos e instalados, como sucedeu no caso concreto;

m) Este é o entendimento e interpretação perfilhados pela Administração Tributária, e que decorre do elemento histórico, racional/teleológico, mas também literal das normas jurídicas em apreço;

n) Entendimento também perfilhado pelo TCA do Sul, acórdão n.º 4424/10, de 2011/10/18, proferido na Impugnação Judicial que correu termos, no TAF de Loulé, sob o n.º 78/10.9BELLE;

o) Ao julgar que a aquisição da fracção se destinou à instalação do empreendimento turístico, a decisão contida no aresto ora recorrido viola o disposto naquela norma legal, incorrendo em erro de julgamento, porque não esta preenchido um dos condicionalismos que a lei impõe para que se verifique a isenção prevista no n.º 1 do art.º 20.º do DL n.º 423/83, nomeadamente, que o imóvel adquirido se destine à instalação do empreendimento turístico.

Face ao exposto, deve ser dado provimento ao presente recurso e, conseqüentemente, revogada a sentença recorrida, só assim se fazendo JUSTIÇA».

3. Os então impugnantes, ora recorridos, A..... e B..... vieram apresentar Contra-alegações, das quais concluíram o seguinte:

«1ª

Ao contrário do alegado pela recorrente, a sentença recorrida não padece de qualquer erro de julgamento nem fez uma errada interpretação do artigo 20º do Decreto-lei 423/83, de 5 de Dezembro.

2ª

Da jurisprudência do STA resulta que sempre foi tido como suficiente, para o reconhecimento dos benefícios fiscais nele previstos, que o imóvel adquirido, em empreendimento turístico declarado como de utilidade turística, fosse destinado a exploração turística e não, como pretende recorrente, que se trate da primeira aquisição de um prédio onde venha a ser construído um empreendimento turístico novo ou, tratando-se de um já existente, que venha a sofrer obras de melhoria.

3ª

O que resulta do artigo 20º, n.º 1 do mencionado DL 423/83, de 5 de Dezembro como condição para que os benefícios fiscais de isenção de IMT e de redução de imposto de selo sejam concedidos é que **o uso ou fim a que se destine o imóvel não possa ser outro senão a exploração turística do mesmo**.

4ª

O conceito de instalação apresentado pela recorrente reduz inaceitavelmente o âmbito de aplicação do preceito.



5<sup>a</sup>

*O entendimento do Tribunal a quo, ao decidir que o empreendimento apenas estará definitivamente instalado quando todas as unidades de alojamento iniciarem o seu funcionamento, estando a primeira aquisição de cada fracção integrada nesse processo de instalação é o que se mostra mais consentâneo quer com a letra quer com espírito da lei, quer, ainda, com a interpretação sistemática da norma nele contida.*

6<sup>a</sup>

*Entendimento este que já o Ministério Público tinha adoptado no parecer que precedeu a sentença.*

7<sup>a</sup>

*A posição da recorrente é diametralmente oposta, fazendo com que o Estado, representado pelo Ministério Público e pela Fazenda Pública assumam, em relação ao mesmo assunto, duas posições antagónicas, situação que inadmissível num Estado de Direito em que a lei é única e se aplica a todas as entidades.*

8<sup>a</sup>

*A interpretação do artigo 20º do DL 423/83, de 5 de Dezembro deve tomar em consideração o que actualmente se encontra previsto em matéria de instalação, exploração e funcionamento de empreendimentos turísticos consagrado no decreto-lei 39/2008, de 7 de Março, com as alterações introduzidas pelo Decreto-lei n.º 228/2009, de 14 de setembro.*

9<sup>a</sup>

*Este diploma consagra um novo paradigma em termos de exploração e funcionamento, encontrando-se as unidades de alojamento permanentemente em regime de exploração turística (artigo 45º).*

10<sup>a</sup>

*Quem adquire uma unidade de alojamento num empreendimento turístico constituído ao abrigo do regime previsto no Decreto-lei n.º 39/2008, de 7 de Março, **não pode dar-lhe outro destino senão a exploração para fins turísticos**, sendo inclusivamente obrigado a mantê-lo equipado e pronto para ser locado para essa finalidade.*

11<sup>a</sup>

*Pelo que, tal aquisição não constitui um negócio imobiliário, mas sim um investimento turístico, encontrando-se a propriedade, embora plena, limitada quanto ao uso a dar ao imóvel e quanto à possibilidade de a explorar, já que não pode ser o adquirente a fazê-lo, mas sim a entidade exploradora do aldeamento.*

12<sup>a</sup>

*Além do mais, estando o empreendimento constituído em propriedade plural, o mesmo é composto, incindivelmente por cada uma das fracções autónomas que o integram, chamadas unidades de alojamento, de tal forma que cada uma delas constitui, em si, uma parte do empreendimento e sem cada uma delas o empreendimento não existe como tal.*

13<sup>a</sup>

*Se cada unidade de alojamento tem obrigatoriamente de ser afecta à exploração turística - como foi, de facto, a dos recorridos - e se cada uma dessas unidades constitui ela própria uma parte do empreendimento, significa isso que quem adquire uma dessas unidades de alojamento, o faz para nela instalar (parte indivisível) de um empreendimento turístico.*

14<sup>a</sup>

*De forma que não corresponde à realidade que só o promotor que adquire um imóvel para nele construir um empreendimento turístico ou para nele realizar obras de melhoria realiza investimentos turísticos.*

15<sup>a</sup>

*Até porque, na realidade, quem realiza o investimento logo na fase de licenciamento e construção do empreendimento (dita de «instalação» pela recorrente) são os adquirentes das fracções, através do pagamento do sinal e dos reforços de sinal por força dos contratos promessa.*

16ª

*O promotor é que só realiza um investimento imobiliário, porque constrói e vende as unidades de alojamento.*

17ª

*Além do mais, são os proprietários das unidades de alojamento que garantem o nível de serviços do aldeamento, e não o promotor, ao pagarem uma prestação periódica mensal, cujo valor para o primeiro ano tem que ficar inscrito no contrato promessa e na escritura de compra e venda sob pena de nulidade dos mesmos, nos termos do disposto 54º, n.º 7 do DL 39/2008, de 7 de Março.*

18ª

*Mesmo antes da entrada em vigor do DL 39/2008, de 7 de Março, sempre foi pacificamente admitido que basta que o imóvel adquirido em empreendimento classificado de utilidade turística venha a ser explorado turisticamente para que possa haver lugar aos benefícios fiscais de isenção de IMT e de redução de imposto de selo, não tendo de se tratar da primeira aquisição do imóvel para nele construir o próprio empreendimento (cfr. Acórdão do STA de 12 de Janeiro de 1999, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)).*

19ª

*A data de abertura 04.09.2008 não significa o funcionamento do empreendimento nem a sua instalação, tanto assim que essa abertura (através de título válido de abertura) também é anterior à licença de utilização turística n.º. 43/09 emitida em 05 de Março de 2009*

20ª

*O pleno funcionamento das 141 unidades de alojamento que compõem a totalidade do empreendimento só se conclui com a venda e concomitante cedência das mesmas à exploração por via de contratos de exploração turística celebrados em simultâneo com a escritura pública, entrando a partir daí em funcionamento, como bem entende o tribunal recorrido, não padecendo, por isso, a sentença recorrida de qualquer erro ou vício.*

**TERMOS EM QUE DEVE SER NEGADO PROVIMENTO AO RECURSO MANTENDO-SE A DOUTA DECISÃO RECORRIDA, DESSA FORMA FAZENDO V/ EXAS. A COSTUMADA JUSTIÇA.**

**4.** O Magistrado do Ministério Público, junto deste Supremo Tribunal, pronunciou-se no sentido de ser dado provimento ao recurso, concluindo do seguinte modo:

“(…)

*“Entende a Fazenda Pública que a aquisição da fracção não se destinou à instalação do empreendimento, uma vez que tal instalação já havia sido feita pela outorgante vendedora e proprietária/exploradora do empreendimento, “D ... .., Limitada.”*

*Por sua vez o tribunal recorrido, o MP junto da 1ª instância e a recorrida entendem, exactamente, o contrário, ou seja que a aquisição da fracção se destinou à instalação do empreendimento para os devidos e efeitos legais.*

*A nosso ver e ressalvado melhor juízo, a razão está do lado da recorrente, cujo discurso fundamentador se subscreve por inteiro.*

*Na verdade, nos termos do estatuído no artigo 20.º/1 do DL 423/83, de 5/12, é condição para que seja concedida a redução do imposto de selo que a aquisição se destine à **instalação de empreendimento turístico**.*

*Ora, resulta, claramente, do probatório que à data da aquisição da fracção em causa (2009.10.14), o empreendimento turístico “C ... .. já se encontrava, absolutamente, instalado e em funcionamento desde 2008.09.04, por promoção da entidade proprietária/exploradora “D ... .., Limitada”.*

*De facto, os recorridos não adquiriram a unidade de alojamento (fracção autónoma) para instalação de empreendimento turístico, uma vez que o mesmo já estava instalado, embora seja certo que o mesmo ficou afecto à exploração turística do empreendimento e do qual faz parte integrante.*

*Apenas a transmissão inicial beneficia de isenção de IMT e redução de IS a 1/5 e já não as transmissões subsequentes, como é o caso da aquisição, ora, em apreciação.*

*A redução do imposto de selo em 1/5 e a isenção de IMT consubstanciam um benefício fiscal (artigo 2.º/2 do EBF).*

*Os benefícios fiscais são medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes e que sejam superiores aos da própria tributação que impedem (artigo 2.º/1 do EBF).*

*As normas que estabelecem benefícios fiscais não são susceptíveis de integração analógica, embora admitam interpretação extensiva (artigo 10.º do EBF).*

*De qualquer modo, não pode ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência, ainda que imperfeitamente expresso (artigo 9.º/2 do C. Civil).*

*A interpretação da sentença recorrida de que a isenção e redução de impostos se aplica, também, às transmissões subsequentes à inicial, ou seja, a respeitante à aquisição do imóvel por parte da entidade promotora do investimento, (ressalvada a situação, expressamente, prevista no n.º 2 do artigo 20.º do DL 423/83), a nosso ver, não tem na letra da lei a menor correspondência verbal, sendo, pois, ilegal.*

*A sentença recorrida, merece, pois, censura.*

*Termos em que deve ser dado provimento ao presente recurso jurisdicional, revogando-se a sentença recorrida e mantendo-se, conseqüentemente, na ordem jurídica as liquidações impugnadas”.*

**5.** Colhidos os vistos legais, cumpre apreciar e decidir.

## **II- FUNDAMENTOS**

### **1-DE FACTO**

“A) Em 14 de Outubro de 2009, entre os Impugnantes, na qualidade de segundo outorgante e “D ... .., LIMITADA”, com sede nas ... .., freguesia de Almancil, concelho de Loulé, pessoa colectiva ... .., na qualidade de primeiro outorgante e outros, foi celebrada a escritura pública de compra e venda, mútuo com hipoteca de fls. 66 a 74 que aqui se dá por integralmente reproduzida para todos os legais efeitos. B) Declarou o Primeiro Outorgante (fls 39);

«           Que vende aos representados da segunda outorgante, pelo preço global de UM MILHÃO SEISCENTOS E VINTE MIL EUROS, do qual apenas foi recebido o montante de UM MILHÃO QUATROCENTOS E SETENTA MIL SEISCENTOS E OITENTA E TRÊS EUROS E VINTE E OITO CÊNTIMOS, sendo que o remanescente do preço no montante de CENTO E QUARENTA E NOVE MIL TREZENTOS E DEZASSEIS EUROS E SETENTA E DOIS CÊNTIMOS será liquidado nos termos do acordo particular celebrado na presente data, o seguinte:

a) Pelo preço de Oitocentos Mil Euros, a fracção autónoma designada pelas letras “CC”, B15, Zona Vista, fracção V21, rés-do-chão, tipo T-Três, destinada a habitação, no âmbito de serviços de exploração turística, com o uso exclusivo de um compartimento para arrumos na cave com a área de 13,12 m<sup>2</sup> e uma zona de terraços com a área de 124,14 m<sup>2</sup>, com o valor patrimonial tributável correspondente de €210.830,00; e

b) Pelo preço de Oitocentos e Vinte Mil Euros, a fracção autónoma designada pela letra “N”, Bloco B03, Zona da Lagoa, fracção L17, rés-do-chão, tipo T-Três, destinada a habitação, no âmbito de serviços de exploração turística, com o uso exclusivo de um compartimento para arrumos na cave com a área de 13,12 m<sup>2</sup> e uma zona de terraços com a área de 131,07 m<sup>2</sup>, com o valor patrimonial tributável correspondente de €210.880,00

ambas do prédio urbano em regime de propriedade horizontal sito no Garrão, denominado D ... .. ou C ... .., freguesia de Almancil, concelho de Loulé, inscrito na respectiva matriz sob o artigo 12 988, descrito na Conservatória do Registo Predial de Loulé sob o número dez mil duzentos e oitenta e dois, da referida freguesia, registada a aquisição a favor da sociedade vendedora pela apresentações quarenta e seis, quarenta e sete e quarenta e oito, todas de onze de Março de dois mil e três, a constituição de empreendimento turístico com propriedade horizontal pela apresentação cinco mil duzentos e doze de dezasseis de Março de dois mil e nove;           

           conforme certidões prediais permanentes consultadas nos respectivos endereços electrónicos com os códigos de acesso GP-0047-28173-080801-010282 e GP-0047- 28688-080801-010282, pelas quais verifiquei que para o prédio de que fazem parte as fracções autónomas ora alienadas foi atribuído o alvará de licença de utilização turística n.º 43, emitida pela Câmara Municipal de Loulé em 05/03/2009.

C) Em 14/10/2009, os Impugnantes efectuaram o pagamento do IMT e do IS a que se refere a liquidações de fls. 101 e segs. 83 destes autos e 49 a 52 do processo de impugnação em apenso.

D) Em 14/10/2009, entre os Impugnantes e E ... .. S.A., foi celebrado um contrato de exploração turística relativo a cada fracção a que se refere a alínea B), cfr. fls. 75 e segs..

E) Resulta dos contratos a que se refere a alínea anterior:

«É celebrado o presente contrato, em conformidade com o disposto o artigo 45, número 3 do Decreto-Lei n.º 39/2008 de 7 de Março, através do qual o signatário, na qualidade de proprietário de uma fracção considerada unidade de alojamento do C ... .., habilita a entidade exploradora à exploração da sua fracção, nos termos e condições constantes do clausulado que se anexa, rubricado pelas partes.»

F) As fracções autónomas a que se refere a alínea B), sitas no Aldeamento Turístico denominado C ... .., composto por 141 fracções, nomeadamente um Club House e 140 unidades de alojamento que fazem parte integrante do mesmo, com a classificação definitiva de cinco estrelas, cfr. fls. 109 e segs..

G) Resulta do despacho n.º 3716/2011, publicado na II Série n.º 40, de 25/02/2011:

«Atento o pedido de atribuição da utilidade turística a título definitivo ao C ... .., de 5 estrelas, sito no concelho de Loulé, de que é requerente a sociedade D ... .., Lda.; e Tendo presentes os critérios legais aplicáveis e o parecer do Turismo de Portugal, I.P., que considera estarem reunidas as condições para a atribuição da utilidade turística a título definitivo ao empreendimento, decido:

1 - Atribuir utilidade turística a título definitivo ao C ... .., de 5 estrelas, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 2.º e no n.º 3 do artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro.

2 - Fixar a validade da utilidade turística em sete anos contados da data do título (comunicação de abertura) ao abrigo do qual o empreendimento iniciou o seu funcionamento (4 de Setembro de 2008), ou seja, até 4 de Setembro de 2015.

3 - Determinar que, ao abrigo do disposto na alínea b) do n.º 1 e no n.º 4 do artigo 16.º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, na redacção que lhe foi dada pelo Decreto-Lei n.º 38/94, de 8 de Fevereiro, a proprietária e exploradora do empreendimento fique isenta das taxas devidas à Inspeção Geral das Actividades Culturais, pelo mesmo prazo fixado para a utilidade turística, caso as mesmas sejam ou venham a ser devidas.

4 - Nos termos do disposto no artigo 8.º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, a utilidade turística fica sujeita ao cumprimento dos seguintes condicionamentos:

a) O empreendimento não poderá ser desclassificado;

b) A requerente deverá promover, até ao termo do segundo ano após a publicação do presente despacho, a realização de uma auditoria de qualidade de serviço, por uma entidade independente, cujo relatório deve remeter ao Turismo de Portugal, I.P.

Caso a requerente disponha de um sistema de gestão de qualidade implementado no empreendimento, o relatório de auditoria pode ser substituído pela descrição detalhada do referido sistema, evidenciando, nomeadamente, a política de qualidade prosseguida, a monitorização e medição da satisfação do cliente e o tratamento das reclamações, a frequência e metodologia das auditorias internas e o envolvimento da gestão de topo;

c) Não poderão ser realizadas quaisquer obras que impliquem a alteração do empreendimento sem prévia comunicação ao Turismo de Portugal I.P., para efeitos da verificação da manutenção da utilidade turística que agora se atribui, sem prejuízo de outros pareceres ou autorizações legalmente devidos por parte daquele organismo.

4 de Fevereiro de 2011. - O Secretário de Estado do Turismo, ... ..»

I) Na reclamação graciosa 1082201104002873, apresentada por B ... .., contra a liquidação do IS, relativo à fracção “CC” foi indeferida pelo despacho de 12/09/2011, do seguinte teor:

«De folhas 47 a 51 vem o reclamante, na pessoa do seu mandatário, exercer o direito de audição relativamente ao projecto de despacho constante de fls. 42 a 44, alegando, em resumo, que não pode concordar com a interpretação do art.º 20º do Dec. Lei n.º 483/83, de 5 de Dezembro, que só a aquisição do prédio/fracção autónoma destinado a implementar um empreendimento turístico é que pode usufruir dos benefícios fiscais de isenção de IMT e da redução do imposto do selo, e não já de transmissões posteriores, acabando assim por concluir que por tal entendimento os referidos benefícios não passam de letra morta, e não poderiam aliviar a carga fiscal, com vista a incentivar a elevação da qualidade da oferta turística.

Na defesa do seu ponto de vista, refere ainda, que os benefícios fiscais de IMT e de Imposto do Selo acabariam por nunca ser reconhecidos pelo que a finalidade do incentivo ficaria totalmente coarctada, acabando por concluir com interpretações que em nada contrariam a fundamentação da Administração Fiscal pedindo a final que devesse ser concedido provimento à reclamação graciosa decidindo conforme nela peticionado.

Para além da fundamentação já explanada, referiremos ainda que se interpretarmos o pensamento legislativo nesta matéria, tudo aponta no sentido de que os referidos benefícios só poderão ser concedidos aos empreendimentos com cariz turística, concretizados no citado Decreto Lei 423/83.

A usufruição destes benefícios, nunca poderá ocorrer por força de um mero contrato de exploração turística, que como se refere neste despacho, não tem relevância para efeitos fiscais, dado que por força deste, os deveres e obrigações decorrentes da exploração turística, com vista à usufruição dos referidos benefícios, não pode ser vinculativa a terceiras pessoas estranhas ao empreendimento.

Nesta linha de interpretação das normas legais chegaríamos à conclusão que existiam tantas pessoas a usufruir dos benefícios, quantas as transmissões das suas fracções autónomas.

Ora estabelece o art.º 1º do Dec. Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro ao definir o conceito de “Utilidade turística”, visando o fomento e melhoria qualitativa do sector turístico, impõe que esta qualificação será atribuída aos empreendimentos de carácter turístico que satisfaçam os princípios e requisitos definidos no presente diploma..., prevendo o seu artigo 3º., que a utilidade turística “só” poderá ser atribuída aos empreendimentos que sejam estabelecimentos hoteleiros e similares, con-

juntos turísticos, parques de campismo, de interesse para o turismo, devidamente apreciados pelas autoridades competentes. Por sua vez o n.º 1 do art.º 20º, isenta de sisa ou actualmente de Imposto Sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT) as aquisições de prédios ou de fracções autónomas com destino à instalação de empreendimentos qualificados de utilidade turística, pronunciando-se no mesmo sentido o art.º 47º. do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF).

Parece óbvio, que daquele preceito ressalta como integrado no conceito de “utilidade turística”, o estabelecimento no seu todo.

A alienação de uma parte, provoca a sua descaracterização como empreendimento turístico, e em nada visa o fomento e melhoria do sector.

Assim, em nenhuma situação, a propriedade de parte do empreendimento, poderá estar sujeita ao princípio da liberdade contratual de alienação, e gozar deste benefício fiscal, porque seria desvirtuar todos os conceitos que vêm transcritos no citado DL 423/83. Não é possível vincular o comprador às obrigações legais exigidas para o estabelecimento no seu todo, dado que este não efectuou qualquer pedido nesse sentido, limitando-se a comprar uma fracção autónoma de empreendimento, e como tal, não poderá ter qualquer benefício em termos de IMT e Imposto do Selo, relacionado com a utilidade turística.

O contrato de exploração turística celebrado entre a reclamante e a sociedade E ... .. SA, não tem enquadramento na aplicação dos benefícios fiscais, só vigorando em termos civis. O art.º 47º do EBE é claro ao atribuir a isenção de IMT, aos prédios integrados em empreendimentos a que tenha sido atribuída a utilidade turística, o que significa que só o “todo” é que está em causa.

Do mesmo modo, referiremos, que a reclamação graciosa apresentada com referência à liquidação de IMT a que foi atribuído o n.º 286/2011 já foi objecto de despacho de indeferimento, e sendo a liquidação de Imposto do Selo (Verba 1.1) consequência daquela, mantenho e torno definitivo o referido despacho, indeferindo o pedido.

Notifique-se a reclamante nos termos do art.º 36º do CPPT, através de carta registada com aviso de recepção, enviando-lhe cópia da decisão, e comunicando-lhe que o presente acto é susceptível de impugnação judicial, a interpor no prazo de quinze dias (quinze) dias (n.º 2 do art.º 102º do CPPT) ou de recurso hierárquico a interpor no prazo de 30 (trinta) dias (n.º 1 do artigo 76º. do CPPT).

Cumpra-se,

Serviço de Finanças de Loulé 1, 12 de Setembro de 2011

A Chefe de Finanças»

J) O despacho a que se refere a alínea anterior foi notificado à Impugnante em 16/09/2011, cfr. reclamação graciosa em apenso.

K) Na reclamação graciosa 1082201104002830, apresentada por B ... .., contra a liquidação do IS, relativo à fracção “N” foi indeferida pelo despacho de 12/09/2011, do seguinte teor:

De folhas 26 a 30 vem o reclamante, na pessoa do seu mandatário, exercer o direito de audição relativamente ao projecto de despacho constante de fls. 21 a 23, alegando em resumo, que não pode concordar com a interpretação do art.º 20º do Dec. Lei n.º 483/83, de 5 de Dezembro, que só a aquisição do prédio/fracção autónoma destinado a implementar um empreendimento turístico é que pode usufruir dos benefícios fiscais de isenção de IMT e da redução do imposto do selo, e não já de transmissões posteriores, acabando assim por concluir que por tal entendimento os referi dos benefícios não passam de letra morta, e não poderiam aliviar a carga fiscal, com vista a incentivar a elevação da qualidade da oferta turística.

Na defesa do seu ponto de vista, refere ainda, que os benefícios fiscais de IMT e de Imposto do Selo, acabariam por nunca ser reconhecidos pelo que a finalidade do incentivo ficaria totalmente coarctada acabando por concluir com interpretações que em nada contrariam a fundamentação da Administração Fiscal pedindo a final que devesse ser concedido provimento à reclamação graciosa decidindo conforme nela peticionado.

Para além da fundamentação já explanada, referiremos ainda que se interpretarmos o pensamento legislativo nesta matéria, tudo aponta no sentido de que os referidos benefícios só poderão ser concedidos aos empreendimentos com cariz turística, concretizados no citado Decreto Lei 423/83.

A usufruição destes benefícios, nunca poderá ocorrer por força de um mero contrato de exploração turística, que como se refere neste despacho, não tem relevância para efeitos fiscais, dado que por força deste, os deveres e obrigações decorrentes da exploração turística, com vista à usufruição dos referidos benefícios, não pode ser vinculativa a terceiras pessoas estranhas ao empreendimento.

Nesta linha de interpretação das normas legais chegaríamos à conclusão que existiam tantas pessoas a usufruir dos benefícios, quantas as transmissões das suas fracções autónomas.

Ora estabelece o art.º 1º do Dec. Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro ao definir o conceito de “Utilidade turística”, visando o fomento e melhoria qualitativa do sector turístico, impõe que esta qualificação será atribuída aos empreendimentos de carácter turístico que satisfaçam os princípios e requisitos definidos no presente diploma..., prevendo o seu artigo 3.º que a utilidade turística “só” poderá ser atribuída aos empreendimentos que sejam estabelecimentos hoteleiros e similares, con-

juntos turísticos, parques de campismo, de interesse para o turismo, devidamente apreciados pelas autoridades competentes. Por sua vez o n.º 1 do art.º 20º, isenta de sisa ou actualmente de Imposto Sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT) as aquisições de prédios ou de fracções autónomas com destino à instalação de empreendimentos qualificados de utilidade turística, pronunciando-se no mesmo sentido o art.º 47º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF).

Parece óbvio, que daquele preceito ressalta como integrado no conceito de “utilidade turística”, o estabelecimento no seu todo.

A alienação de uma parte, provoca a sua descaracterização como empreendimento turístico, e em nada visa o fomento e melhoria do sector.

Assim, em nenhuma situação, a propriedade de parte do empreendimento, poderá estar sujeita ao princípio da liberdade contratual de alienação, e gozar deste benefício fiscal, porque seria desvirtuar todos os conceitos que vêm transcritos no citado DL 423/83. Não é possível vincular o comprador às obrigações legais exigidas para o estabelecimento no seu todo, dado que este não efectuou qualquer pedido nesse sentido, limitando-se a comprar uma fracção autónoma de empreendimento, e como tal, não poderá ter qualquer benefício em termos de IMT e Imposto do Selo, relacionado com a utilidade turística.

O contrato de exploração turística celebrado entre a reclamante e a sociedade E ... .. SA, não tem enquadramento na aplicação dos benefícios fiscais, só vigorando em termos civis, O art.º 47º do EBF é claro ao atribuir a isenção de IMT aos prédios integrados em empreendimentos a que tenha sido atribuída a utilidade turística, o que significa que só o “todo” é que está em causa.

Do mesmo modo, referiremos, que a reclamação graciosa apresentada com referência à liquidação de IMT a que foi atribuído o n.º 282/2011 já foi objecto de despacho de indeferimento, e sendo a liquidação de Imposto do Selo (Verba 1.1) consequência daquela, mantenho e torno definitivo o referido despacho, indeferindo o pedido.

Notifique-se a reclamante nos termos do art.º 36º do CPPT, através de carta registada com aviso de recepção, enviando-lhe cópia da decisão, e comunicando-lhe que o presente acto é susceptível de impugnação judicial, a interpor no prazo de quinze dias (quinze) dias (n.º 2 do art.º 102º do CPPT) ou de recurso hierárquico a interpor no prazo de 30 (trinta) dias (n.º 1 do artigo 76º. do CPPT)

Cumpra-se.

Serviço de Finanças de Loulé 1, 12 de Setembro de 2011

A Chefe de Finanças»

L) O despacho a que se refere a alínea anterior foi notificado à Impugnante em 16/09/2011, cfr. reclamação graciosa em apenso.

M) Na reclamação graciosa n.º 1082201104002822 foi prestada a informação de fls. 39 e segs., que aqui se dá por integralmente reproduzida para todos os legais efeitos.

N) Na Direcção de Finanças de Faro, foi proferida a informação de fis. 42 e segs., que aqui se dá por integralmente reproduzida e donde resulta com interesse para a decisão:

«(...)

Para uma boa apreciação e decisão da causa decidenda, que se resume à questão de saber se a transmissão da fracção em causa está ou não isenta de IMT, importa fazer um breve percurso pelos principais e mais pertinentes diplomas legais que estabeleceram a disciplina jurídica relativamente à actividade da indústria hoteleira e similar, com especial enfoque nas normas que incidem sobre matéria fiscal.

A Lei n.º 2073, de 23 de Dezembro de 1954, constituiu o quadro legal regulador da actividade da indústria hoteleira e similar e dividiu os estabelecimentos “de interesse para o turismo” e “sem interesse para o turismo”. A declaração de utilidade turística assumia relevância, desde logo ao nível fiscal.

Dispunha o artigo 12º da Lei 2073, de 23 de Dezembro de 1954:

“As empresas proprietárias e as que venham a explorar os estabelecimentos hoteleiros ou similares classificados de utilidade turística são isentas, relativamente à propriedade e exploração dos mesmos, de contribuição predial e de contribuição industrial, e bem assim de quaisquer impostos e taxas para os corpos administrativos, durante o prazo de 10 anos, contado a partir do primeiro ano de exploração dos estabelecimentos; e beneficiarão, nos quinze anos seguintes, de uma redução de 50 por cento nas mesmas contribuições, impostos e taxas.

§ 1º Os estabelecimentos hoteleiros abertos nos últimos cinco anos e classificados de utilidade turística terão, a partir da entrada em vigor desta lei, o tratamento tributário previsto no corpo deste artigo.

§ 2º Aos estabelecimentos não compreendidos no parágrafo anterior, mas que realizem nos cinco anos, contados da entrada em vigor desta lei, obras e melhoramentos que lhes permitam obter a classificação de utilidade turística, aplicar-se-á a redução de impostos referida na última parte do corpo deste artigo, pelo prazo e nos termos aí definidos.”

*E continuava o artigo 13º:*

*“São isentas de sisa e de imposto de sucessões e doações, ficando sujeitas apenas a um quinto do imposto do selo devido, as aquisições de prédios com destino à construção e instalação de estabelecimentos hoteleiros ou similares previamente declarados de utilidade turística, cujas empresas beneficiarão também das isenções estabelecidas no corpo do artigo anterior, desde a aquisição dos prédios até à abertura dos estabelecimentos à exploração, se for observado para esta o prazo fixado pelo Presidente do Conselho.”*

*Em primeiro lugar, importa realçar que estes dois normativos reconhecem, mediante as circunstâncias ali descritas, uma série de benefícios fiscais às empresas proprietárias e às empresas exploradoras do estabelecimento hoteleiro. Tal está taxativamente previsto no artigo 12º, mas também no artigo 130 quando, na sua segunda metade refere “(...), cujas empresas beneficiarão também (...)”.*

*Assim, conclui-se que apenas estavam isentos de sisa (actual IMT) as aquisições, por parte das empresas, de prédios com destino à construção e instalação de estabelecimentos hoteleiros.*

*Aliás, todos os beneficiários referidos nestes artigos 12º, 13º e 14º desta Lei, são reconhecidos às empresas referidas naquele artigo 12º (i.é. as empresas proprietárias e as empresas que venham a explorar os estabelecimentos hoteleiros ou similares classificados de utilidade turística).*

*Posteriormente, em 04 de Junho de 1956, foi publicada a Lei n.º 2081, que veio inserir disposições de interpretação e aplicação da Lei n.º 2073. Com relevância para o caso em apreço, temos o artigo 12º (o único que faz referência ao imposto de sisa), segundo o qual “Poderão ser restituídas as importâncias correspondentes à sisa e ao imposto sobre as sucessões e doações e aos quatro quintos do imposto do selo pagos pela aquisição de prédios com destino à construção de estabelecimentos hoteleiros e similares, feita posteriormente à entrada em vigor da Lei n.º 2073, desde que esses estabelecimentos venham a ser declarados de utilidade turística e sejam abertos à exploração no prazo fixado para o efeito pelo Presidente do Conselho.”*

*Note-se que este dispositivo legal impõe como uma das condições para a devolução da sisa paga, que a aquisição do prédio tenha sido efectuada com destino à construção de estabelecimentos hoteleiros e similares. Por conseguinte, trata-se da restituição da sisa a efectuar à empresa que adquiriu um prédio para nele construir e instalar um estabelecimento hoteleiro.*

*Com a entrada em vigor do Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações (CIMSISD), através da publicação do DL 41969 de 24 de Novembro de 1958, a isenção de sisa passou a estar prevista no seu artigo 13º, sendo que o n.º 8 dispunha que ficavam isentos da sisa, as aquisições de prédios com destino à construção e instalação de estabelecimentos hoteleiros ou similares, previamente declarados de utilidade turística, nos termos do artigo 13º da Lei n.º 2073, de 23 de Dezembro de 1954.*

*Ou seja, este normativo praticamente reproduz o já referido artigo 12º da Lei n.º 2081.*

*Foram vários os despachos ministeriais que vieram esclarecer/clarificar as situações fácticas subsumíveis à previsão normativa do artigo 13º, n.º 8 do CIMSISD. Todos eles convergem no sentido de reconhecer que apenas estão abrangidos pela isenção deste normativo legal as aquisições de prédios com o fim de nele construir e instalar estabelecimentos hoteleiros, considerados de utilidade turística, deixando de fora a aquisição de prédios quando nele já estejam construídos e instalados os referidos estabelecimentos hoteleiros.*

*Assim, o despacho ministerial de 12-07-1960, veio esclarecer que a aquisição de prédios urbanos onde se encontram instalados hotéis está sujeita ao pagamento da sisa, não lhes aproveitando a isenção da sisa prevista no n.º 8 do art.º 13º do CIMSISD, que é restrita às aquisições de prédios destinados à construção e instalação de novos estabelecimentos hoteleiros ou similares, previamente declarados, de utilidade pública. Também o despacho ministerial de 23-11-1960 veio dizer que se o terreno foi adquirido para construção de um estabelecimento hoteleiro e vendido antes de concluída a construção e iniciada a exploração, não é de restituir a sisa paga pela primeira transmissão.*

*O despacho ministerial de 02-05-1966 veio dizer que a isenção em apreço, apenas é de aplicar no caso de criação de novas unidades hoteleiras, previamente consideradas de utilidade turística, e não da transmissão das já existentes (vide Código do Imposto Municipal da Sisa e do Imposto Sobre as Sucessões e Doações — Anotado e Comentado por F. Pinto Fernandes e Nuno Pinto Fernandes — 4ª ed., págs. 255 e 256).*

*Actualmente, o diploma legal que disciplina a atribuição da utilidade turística, está consagrado no Decreto-Lei n.º 423/83 de 5 de Dezembro, que revogou a Lei n.º 2073. O n.º 1 do artigo 20º daquele diploma legal, reza assim:*

*“São isentas de sisa e do imposto sobre sucessões e doações, sendo o imposto do selo reduzido a um quinto, as aquisições de prédios ou de fracções autónomas com destino à instalação de empreendimentos qualificados de utilidade turística, ainda que tal qualificação seja atribuída a título prévio, desde que esta se mantenha válida e seja observado o prazo fixado para a abertura ao público do empreendimento.”*

*E acrescenta o n.º 2: “A isenção e a redução estabelecidas no número anterior verificar-se-ão também na transmissão a favor da empresa exploradora, no caso de a proprietária ser uma sociedade de locação financeira e a transmissão se operar ao abrigo e nos termos do contrato de locação financeira que determinou a aquisição do empreendimento pela sociedade transmitente.”*

*A lei continua a referir-se a aquisições de prédios (ou fracções) com destino à instalação de empreendimentos de reconhecida utilidade turística. Ou seja, trata-se de isenção nas aquisições de prédios para construir/installar e não dos já instalados, e que não sejam alvo de obras de remodelação, beneficiação, reequipamento ou ampliação. Aliás, na senda do que já vinha sendo estabelecido, com as necessárias adaptações, desde a Lei n.º 2073 (artigo 13º, in fine).*

*O Decreto-Lei n.º 423/83 constituiu um instrumento jurídico de fomento e incentivo ao investimento no sector do turismo, que se quer de qualidade. Este impulso que se pretendeu dar ao sector do turismo, está bem patente desde logo no artigo 5º. Com efeito, a lei apenas reconhece a possibilidade de ser atribuída a utilidade turística a empreendimentos que resultem de um directo investimento, traduzido quer na construção de empreendimentos novos, quer na remodelação, beneficiação ou reequipamento totais ou parciais, quer na realização de obras conducentes ao aumento da capacidade em, pelo menos, 50%.*

*Por esse motivo, o legislador entendeu atribuir benefícios fiscais em sede de imposto de sisa e do selo, às empresas proprietárias que realizam o esforço do investimento. Pretendeu o legislador impulsionar este sector de actividade, prevendo isenção/redução de pagamento de sisa/selo, mediante determinadas condições, a quem vai criar estabelecimentos turísticos, e não a quem se limita a vender fracções pertencentes a empreendimentos já instalados. Este é o entendimento e interpretação perfilhados pela DCCI, e que decorre do elemento histórico, racional/teleológico, mas também literal das normas jurídicas em apreço.*

*Na verdade, quando o legislador diz, no n.º 1 do artigo 20º, “destino à instalação”, tal significa que se trata apenas de aquisições de prédios efectuadas com o intuito de neles construir/melhorar empreendimentos turísticos, e não, como pretende a reclamante, de aquisição de prédios/fracções integradas em empreendimentos já construídos e instalados.*

*Da mesma forma, quando o legislador utiliza a expressão “sela observado” o prazo fixado para a abertura ao público do empreendimento, sugere a ideia de mais uma condição que é imposta ao promotor do investimento (empresa proprietária), no sentido de que esta, para além de ter de ver reconhecida a utilidade turística ao empreendimento que construiu/ampliou/melhorou, terá ainda de cumprir o prazo que foi estipulado para a abertura do mesmo ao público.*

*O próprio artigo 20º, no seu n.º 2, estabelece a única situação em que a isenção da sisa e a redução do imposto do selo, também ocorre, para além das situações já referidas: quando a empresa proprietária for uma sociedade de locação financeira e, no âmbito deste contrato de locação que previu a aquisição do empreendimento, vende à empresa exploradora os prédios/fracções.*

*Portanto, fora destes casos, não está prevista qualquer isenção da sisa (actual IMT). Assim, quando é efectuada a aquisição de uma fracção que integra um empreendimento turístico, já instalado, esta operação não está isenta de sisa/IMT, por inexistência de norma jurídica que a preveja.*

*Consequentemente, entendemos que se torna irrelevante o facto da fracção em causa continuar afecta à exploração turística, já que é a operação em si mesma (o facto tributário em causa) que cai fora da previsão estabelecida no artigo 20º do Decreto-Lei n.º 423/83, que reconhece a isenção do pagamento do imposto da sisa/IMT (Neste sentido os pareceres emitidos pela DSIMT, de fls. 51 a 60 dos autos) Requer ainda a reclamante o reconhecimento da Isenção do IMI. Ora a reclamação graciosa visa atacar a ilegalidade da liquidação e a consequente anulação total ou parcial dos actos tributários (art.º 68º do Código de Procedimento e de Processo Tributário). Pelo que, este não é o meio procedimental próprio para apreciação do pedido de reconhecimento de Isenção do IMI.*

*Consequentemente, a pretensão da reclamante está votada ao insucesso.*

### **III - PROPOSTA DE DECISÃO**

*Nos termos do presente Parecer, propõe-se que a reclamação seja:*

*(...)*

*(X) Indeferida*

*Devendo notificar-se a reclamante para o exercício do direito de audição, nos termos do artigo 60º da Lei Geral Tributária.*

*No entanto, submete-se à consideração de V Exa., que superiormente decidirá.*

*Direcção de Finanças de Faro, 29-08-2011»*

*O) Sobre a informação a que se refere a alínea anterior recaiu o seguinte projecto de despacho (fls. 42 da reclamação graciosa):*

*«Concordo*

*Indefiro nos termos propostos*

*2011/08/30»*

*P) A impugnante B....., devidamente notificada, exerceu o direito de audição, cfr. fls. 51 da reclamação graciosa.*



Q) Em apreciação do direito de audição foi elaborada a informação de fls. 56 e segs. da reclamação graciosa, que aqui se dá por integralmente reproduzida e donde resulta com interesse para a decisão:

«I — DIREITO DE AUDIÇÃO

(...)

*Alega a reclamante que a interpretação que a Administração Fiscal faz do artigo 20º do Decreto-Lei n.º 423/83 de 5 de Dezembro, não se mostra consentânea com a ratio legis da criação do instituto da utilidade turística pois, tal entendimento conduz a que os benefícios fiscais previstos naquele normativo legal não passem de letra morta, acabando por nunca ser aplicáveis na prática. Sustenta esta conclusão, com a argumentação de que, apesar da atribuição de utilidade turística a título prévio poder ser requerida com base em anteprojecto aprovado do empreendimento, na realidade e em regra, o que se passa é que quando o promotor do empreendimento adquire um prédio destinado a nele implantar um empreendimento turístico, inexistente qualquer projecto aprovado, pelo que inexistente a declaração de utilidade turística. E, desta forma, nunca pode beneficiar da isenção do IMT ou da redução do imposto do selo.*

*Alega ainda a reclamante que o conceito de instalação” de empreendimento turístico adoptado no projecto de despacho não se coaduna com o conceito de instalação previsto no Decreto-Lei n.º 39/2008, de 7 de Março, que estabelece o regime jurídico da instalação, funcionamento e exploração de empreendimentos turísticos. Pois, a aprovação do projecto do empreendimento constitui a primeira etapa do processo de instalação, o que faz com que, em bom rigor; a declaração de utilidade turística ocorra sempre numa fase posterior à conclusão da primeira fase da instalação. Concluindo que, nessa medida, não se pode dizer que só se aplicam os benefícios fiscais em causa a empreendimentos declarados de utilidade turística antes da sua instalação. Por isso, a expressão com destino à instalação” contida no artigo 20º do Decreto-Lei n.º 423/83, deve ser interpretada no sentido de que o que releva é a afectação do prédio (exploração turística), quer se trate da primeira transmissão onde há-de vir a ser implantado um empreendimento turístico ou a aquisições subsequentes.*

II — ANÁLISE DO DIREITO DE AUDIÇÃO

*Não faz sentido, nem corresponde à verdade, que o entendimento que a Administração Fiscal faz do artigo 20º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro conduz a que, na prática, os benefícios fiscais ali previstos não passem de letra morta, acabando por nunca serem aplicáveis.*

*Desde logo, e porque ao contrário do que afirma a reclamante, muitos promotores, antes de adquirem os prédios, elaboram o projecto e candidatam-se à atribuição de utilidade turística a título prévio que, uma vez reconhecida, lhes permite beneficiarem da isenção do IMT e redução do imposto do selo, relativamente à aquisição do imóvel onde futuramente será instalado o empreendimento turístico. Por vezes, pode não existir interesse nesse pedido, nomeadamente para efeitos fiscais. No caso concreto, o promotor não requereu o reconhecimento a título prévio. Mas também não houve pagamento de SISA pela aquisição do terreno. Pois, a aquisição do terreno que esteve na origem do prédio onde foi construído o empreendimento, pela sociedade D ... .. Lda., foi efectuada no âmbito de uma concentração de empresas, pelo que a isenção da SISA foi atribuída nos termos do Decreto-Lei n.º 404/90, de 21 de Dezembro.*

*Acresce que, os promotores que pagaram o imposto municipal de sisa/IMT pela aquisição do imóvel destinado à instalação de estabelecimentos turísticos, sempre podem pedir a restituição, quando posteriormente seja reconhecida a utilidade turística, desde que observados determinados condicionamentos legalmente estabelecidos.*

*Quanto à interpretação do conceito de “instalação” que a reclamante entende ser a correcta, consideramos que é uma interpretação demasiado rebuscada e forçada. Com efeito, o capítulo IV do Decreto-Lei n.º 39/2008, de 7 de Março intitulado “instalação dos empreendimentos turísticos” trata do procedimento respeitante à instalação, leia-se, tendente à instalação. Naturalmente que existem várias etapas ou procedimentos administrativos conducentes à instalação de um determinado empreendimento turístico, que pode ir, nomeadamente, desde o pedido de licenciamento ou comunicação prévia de operações urbanísticas, passando pelos pareceres e aprovação das várias entidades oficiais competentes, até à emissão dos títulos válidos de abertura do empreendimento. Se lermos o disposto nos artigos 5º e 6º deste diploma legal, teremos que concluir que o sentido da palavra “instalação” se refere a empreendimentos turísticos a criar/construir. E é a estes que também se refere a norma do artigo 20º do Decreto-Lei n.º 423/83, como já explanámos no projecto de despacho, que aqui se dá por integralmente reproduzido.*

*Por fim, a propósito do Acórdão do STA referido na p.i, importa focar a questão que ali foi abordada. No Acórdão pode ler-se:*

*“(…) não prevendo o legislador que os benefícios em causa tenham que constar do despacho de atribuição de utilidade turística, ao contrário do que sucede nas situações do n.º 4 do artigo 16.º citado, declarada a utilidade turística e destinando-se o imóvel à instalação de um empreendimento turístico, é evidente que a isenção de IMT ou a redução do IS operam directa e automaticamente.*

*Ou seja, o juiz ad quo, considerou que, pelo facto de no despacho que reconheceu a utilidade turística não constarem os benefícios fiscais de isenção de IMT ou redução do imposto do selo, não poderia o*

*impugnante gozar de tais benefícios. É contra esta interpretação que vai a decisão contida no Acórdão do STA, ao concluir que os benefícios previstos no artigo 20º do Decreto-Lei n.º 423/83 operam automaticamente desde que verificados os pressupostos legalmente definidos. E neste ponto, também para a Administração Fiscal não restam dúvidas de que a atribuição dos benefícios fiscais decorre automaticamente da lei, não necessitando os mesmos de serem mencionados no despacho que atribui a utilidade turística.*

*É certo que o Acórdão afirma que a transmissão ali em causa também está abrangida pela isenção/redução estabelecida na lei. Salvo o devido respeito, tal conclusão assenta porventura numa apressada interpretação da norma em questão. O entendimento que a Administração Fiscal perfiha, explanada no projecto de relatório, assenta numa interpretação literal, sistemática e histórica do normativo contido no artigo 20º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, que não contempla as situações como as que estão em causa nos presentes autos de reclamação graciosa.*

### III - PARECER

*Perante os factos vertidos nos autos a lei aplicável, conclui-se que o pedido da reclamante não pode proceder.*

### III - PROPOSTA DE DECISÃO

*Nos termos do presente Parecer, propõe-se que a reclamação seja:*

*(...)*

*(X) Indeferida*

*No entanto, submete-se à consideração de V. Exa., que superiormente decidirá, Direcção de Finanças de Faro, 05-09-2011»*

R) Sobre a informação a que se refere a alínea anterior recaiu o seguinte despacho (fls. 56 da reclamação graciosa).

*«Concordo.*

*Torno definitivo o projecto de despacho de indeferimento de 2011/08/08*

*Faro, 06 de Setembro de 2011»*

S) O Impugnante B..... foi notificado do despacho a que se refere a alínea anterior em 09/09/2011, cfr. reclamação graciosa em apenso.

T) Na reclamação graciosa n.º 1082201104002865 foi prestada a informação de fls. 69 e segs., que aqui se dá por integralmente reproduzida para todos os legais efeitos e donde resulta com interesse para a decisão:

*«I - DIREITO DE AUDIÇÃO*

*(...)*

*Alega a reclamante que a interpretação que a Administração Fiscal faz do artigo 20º do Decreto-Lei n.º 423/83 de 5 de Dezembro, não se mostra consentânea com a ratio legis da criação do instituto da utilidade turística pois, tal entendimento conduz a que os benefícios fiscais previstos naquele normativo legal não passem de letra morta, acabando por nunca ser aplicáveis na prática. Sustenta esta conclusão, com a argumentação de que, apesar da atribuição de utilidade turística a título prévio poder ser requerida com base em anteprojecto aprovado do empreendimento, na realidade e em regra, o que se passa é que quando o promotor do empreendimento adquire um prédio destinado a nele implantar um empreendimento turístico, inexistente qualquer projecto aprovado, pelo que inexistente a declaração de utilidade turística. E, desta forma, nunca pode beneficiar da isenção do IMT ou da redução do imposto do selo.*

*Alega ainda a reclamante que o conceito de instalação” de empreendimento turístico adoptado no projecto de despacho não se coaduna com o conceito de instalação previsto no Decreto-Lei n.º 39/2008, de 7 de Março, que estabelece o regime jurídico da instalação, funcionamento e exploração de empreendimentos turísticos. Pois, a aprovação do projecto do empreendimento constitui a primeira etapa do processo de instalação, o que faz com que, em bom rigor, a declaração de utilidade turística ocorra sempre numa fase posterior à conclusão da primeira fase da instalação. Concluindo que, nessa medida, não se pode dizer que só se aplicam os benefícios fiscais em causa a empreendimentos declarados de utilidade turística antes da sua instalação. Por isso, a expressão com destino à instalação” contida no artigo 20º do Decreto-Lei n.º 423/83, deve ser interpretada no sentido de que o que releva é a afectação do prédio (exploração turística), quer se trate da primeira transmissão onde há-de vir a ser implantado um empreendimento turístico ou a aquisições subsequentes.*

### II — ANÁLISE DO DIREITO DE AUDIÇÃO

*Não faz sentido, nem corresponde à verdade, que o entendimento que a Administração Fiscal faz do artigo 20º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro conduz a que, na prática, os benefícios fiscais ali previstos não passem de letra morta, acabando por nunca serem aplicáveis.*

Desde logo, e porque ao contrário do que afirma a reclamante, muitos promotores, antes de adquirem os prédios, elaboram o projecto e candidatam-se à atribuição de utilidade turística a título prévio que, uma vez reconhecida, lhes permite beneficiarem da isenção do IMT e redução do imposto do selo, relativamente à aquisição do imóvel onde futuramente será instalado o empreendimento turístico. Por vezes, pode não existir interesse nesse pedido, nomeadamente para efeitos fiscais. No caso concreto, o promotor não requereu o reconhecimento a título prévio. Mas também não houve pagamento de SISA pela aquisição

do terreno. Pois, a aquisição do terreno que esteve na origem do prédio onde foi construído o empreendimento, pela sociedade D..... Lda., foi efectuada no âmbito de uma concentração de empresas, pelo que a isenção da SISA foi atribuída nos termos do Decreto-Lei n.º 404/90, de 21 de Dezembro.

Acresce que, os promotores que pagaram o imposto municipal de sisa/IMT pela aquisição do imóvel destinado à instalação de estabelecimentos turísticos, sempre podem pedir a restituição, quando posteriormente seja reconhecida a utilidade turística, desde que observados determinados condicionamentos legalmente estabelecidos.

Quanto à interpretação do conceito de “instalação” que a reclamante entende ser a correcta, consideramos que é uma interpretação demasiado rebuscada e forçada. Com efeito, o capítulo IV do Decreto-Lei n.º 39/2008, de 7 de Março intitulado “instalação dos empreendimentos turísticos” trata do procedimento respeitante à instalação, leia-se, tendente à instalação. Naturalmente que existem várias etapas ou procedimentos administrativos conducentes à instalação de um

<b>Sujeito Passivo -</b>		
F.....		
ALMANCIL		
Território Nacional		
Estado Civil: Cas. Regime Casamento: separação de bens NIF do Cônjuge:		
<b>Facto Tributário</b>		
1 - Aquisição do direito de propriedade plena sobre imóveis		
<b>Bem - 1</b>		
Prédio: U-12988-BE Concelho: LOULE Freguesia: ALMANCIL Localização:	, Sítio do	
Apstação	Almancil 8135	ALMANCIL Tipo: Presente Destino: Serviços
<b>Aferente do Bem - 1</b>		
Identificação Fiscal:	Nome: G.....	LDA Parte: 1/1 Nº Liquidação:
4270953 Valor Patrimonial IMT: € 172.490,00 Valor Declarado: € 640.000,00 Benefícios: 33 - Utilidade	Turística (Artº 20º do D.L. 423/83), 100% e sobre a matéria colectável Matéria Colectável: € 640.000,00 Taxa:	
0,50 % Colecta: € 0,00		
Valor Global do Acto ou Contrato: € 640.000,00		

AK) Resulta do DUC 163.811.000.243.048, de 11/05/2011, de fls.35 da reclamação graciosa

<b>Sujeito Passivo -</b>		
F.....		
AV		
ALMANCIL		
Território Nacional		
Estado Civil: Cas. Regime Casamento: separação de bens NIF do Cônjuge:		
<b>Facto Tributário</b>		
1 - Aquisição do direito de propriedade plena sobre imóveis		
<b>Bem - 1</b>		
Prédio: U-12988-BE Concelho: LOULE Freguesia: ALMANCIL Localização:	, Sítio do	
Apstação	Almancil 8135	ALMANCIL Tipo: Presente Destino: Serviços
<b>Aferente do Bem - 1</b>		
Identificação Fiscal:	Nome: G.....	LDA Parte: 1/1 Nº Liquidação:
1508504 Valor Patrimonial IMT: € 172.490,00 Valor Declarado: € 640.000,00 Benefícios: 33 - Utilidade	Turística (Artº 20º do D.L. 423/83), 80% sobre a matéria colectável Matéria Colectável: € 640.000,00 Taxa: 0,80 %	
Colecta: € 1.024,00		
Valor Global do Acto ou Contrato: € 640.000,00		

## 2- DE DIREITO

### 2.1. Das questões a apreciar e decidir

Resulta do probatório que os ora recorridos adquiriram, por escritura pública de 14 de Outubro de 2009, em compropriedade, as fracções autónomas designadas pelas letras “CC” e “N”, integradas no prédio urbano em regime de propriedade horizontal denominado “D..... ou C..... de cinco estrelas, sito em ....., freguesia de Almancil, Concelho de Loulé.

Pela aquisição das referidas fracções foi naquela data liquidado Imposto de Selo e de IMT, porquanto ainda não haviam sido atribuídos os benefícios fiscais decorrentes da utilidade turística.

Pelo Despacho n.º 3716/2011, publicado no Diário da República 2ª Série, n.º 40, de 25 de Fevereiro, foi concedido, ao abrigo do disposto no art. 2º, n.º 1, e 7º, n.º 3, do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, o Estatuto de “Utilidade Turística” a título definitivo ao empreendimento turístico, tendo sido fixada a respectiva validade em sete anos a contar da data do título de comunicação de abertura ao abrigo do qual o empreendimento iniciou o seu funcionamento (4 de Setembro de 2008), ou seja, até 4 de Setembro de 2015).

Em 24 de Junho de 2011 os ora recorridos deduziram reclamação contra as liquidações de IMT e de Imposto de Selo, que foram indeferidas.

Contra o indeferimento foi deduzida impugnação judicial no Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé, que foi julgada procedente.

Para tanto ponderou, entre o mais, o Mmº Juiz “a quo” que deviam ser restituídos aos impugnantes os montantes de impostos referentes a IMT e 4/5 do IS liquidados e pagos, uma vez que a primeira aquisição de cada fracção está integrada no processo de instalação do empreendimento e, no caso dos autos, a impugnante realizou a primeira aquisição da fracção, beneficiando da isenção de IMT e da redução de 1/5 do Imposto de Selo, por se tratar de aquisição com destino à instalação do empreendimento para exploração turística.

Inconformada com esta sentença vem a Fazenda Pública com o presente recurso, argumentando, em síntese, que:

- “(...) carece de apoio legal, sustentar, como se faz na sentença recorrida, que a aquisição da fracção identificada nos autos integra a fase de instalação do empreendimento turístico, pois este não só já se encontrava instalado, como também já se encontrava em funcionamento desde 2008/09/04;

- “(...) o legislador entendeu atribuir benefícios fiscais em sede de Imposto de Sisa (IMT) e do Selo, às empresas proprietárias que realizam o esforço do investimento. Pretendeu o legislador impulsionar este sector de actividade, prevendo isenção/redução de pagamento de Sisa/Selo, mediante determinadas condições, a quem vai criar estabelecimentos turísticos, e não a quem se limita a adquirir fracções pertencentes a empreendimentos já instalados” [Conclusão h)];

- “Na verdade, quando o legislador diz, no n.º 1 do artigo 20º, “destino à instalação”, tal significa que se trata apenas de aquisições de prédios efectuadas com o intuito de neles construir/melhorar empreendimentos turísticos, e não da mera aquisição de prédios/fracções integradas em empreendimentos já construídos e instalados, como sucedeu no caso concreto” [Conclusão l)];

- “Este é o entendimento e interpretação perfilhados pela Administração Tributária, e que decorre do elemento histórico, racional/teleológico, mas também literal das normas jurídicas em apreço” [Conclusão m)].

Em face das conclusões, que delimitam o âmbito e objecto do presente recurso, a questão central a apreciar e decidir traduz-se em saber se o Mmº Juiz “a quo” incorreu em erro de julgamento ao concluir que a aquisição das fracções em causa, por estarem integradas no processo de instalação do empreendimento turístico, beneficiam da isenção de IMT e da redução de 1/5 do Imposto de Selo, nos termos do n.º 1 do art. 20º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro.

### 3. Determinação do sentido e alcance do art. 20º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro

A resposta à questão de mérito suscitada no presente recurso impõe que se comece por determinar o sentido e o alcance do mencionado preceito, no que se refere ao inciso “aquisições de prédios ou fracções autónomas com destino à instalação de empreendimentos qualificados de utilidade turística”.

Vejamos.

1. O art. 20º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, dispõe:

“1- São isentas de sisa e do imposto sobre sucessões e doações, sendo o imposto do selo reduzido a um quinto, as aquisições de prédios ou de fracções autónomas com destino à instalação de empreendimentos qualificados de utilidade turística ainda que tal qualificação seja atribuída a título prévio, desde que esta se mantenha válida e seja observado o prazo fixado para a abertura ao público do empreendimento.

2- A isenção e a redução estabelecidas no número anterior verificar-se-ão também na transmissão a favor da empresa exploradora, no caso de a proprietária ser uma sociedade de locação financeira e a transmissão se operar ao abrigo e nos termos do contrato de locação financeira que determinou a aquisição do empreendimento pela sociedade transmitente.”

O preceito consagra, desta forma, isenção de sisa e do imposto de selo (reduzido a um quinto), nas aquisições de prédios ou de fracções autónomas com destino à «instalação» de empreendimentos qualificados de utilidade turística.

Assim sendo, a questão que se coloca traduz-se em saber que aquisições devem beneficiar das isenções de IMT e de Imposto de Selo ali consagradas: as aquisições de prédios ou de fracções autónomas por promotores com vista a construir e instalar os empreendimentos turísticos, ou as aquisições de fracções autónomas (unidades de alojamento) pertencentes ou integradas em empreendimentos já construídos e instalados, com vista à sua exploração?

A resposta a esta pergunta remete-nos para o problema de saber o que deve entender-se por «instalação» de empreendimentos turísticos.

Sobre a interpretação das leis fiscais rege a LGT que, no art. 11º, sob a epígrafe “Interpretação”, estabelece que “Na determinação do sentido e alcance das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam são observadas as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis” (nº1). Logo a seguir, no seu n.º 2 determina-se que “Sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer directamente da lei”. Finalmente, no n.º 3 dispõe-se que “Persistindo dúvida sobre o sentido das normas de incidência a aplicar, deve atender-se à substância económica dos factos tributários.”

Assim sendo, também no direito fiscal, o preceito fundamental da hermenêutica jurídica radica no art. 9º do Código Civil <sup>(1)</sup> que prescreve, sobre interpretação da lei:

“1. A interpretação não deve cingir-se à letra da lei, mas reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada.

2. Não pode, porém, ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente exposto.

3. Na fixação do sentido e alcance da lei, o intérprete presumirá que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados”.

Como ficou dito, no Acórdão deste Supremo Tribunal, de 5 de Setembro de 2012, proc. n.º 314/12, “Interpretar em matéria de leis, quer dizer não só descobrir o sentido que está por detrás da expressão, como também, dentro das várias significações que estão cobertas pela expressão, eleger a verdadeira e decisiva <sup>(2)</sup>.”

PIRES DE LIMA e ANTUNES VARELA <sup>(3)</sup> referem que o sentido decisivo da lei coincidirá com a vontade real do legislador, sempre que esta seja clara e inequivocamente demonstrada através do texto legal, do relatório de diplomas ou dos próprios trabalhos preparatórios da lei.

Assim a letra assume-se, naturalmente, como o ponto de partida da interpretação, cabendo-lhe, desde logo, uma função negativa, qual seja, “a de eliminar aqueles sentidos que não tenham qualquer apoio, ou, pelo menos, qualquer correspondência ou ressonância nas palavras da lei” <sup>(4)</sup>.

Também como refere OLIVEIRA ASCENSÃO <sup>(5)</sup>, “a letra não é só o ponto de partida, é também um elemento irremovível de toda a interpretação. Quer dizer que o texto funciona também como limite de busca do espírito”.

É também comumente aceite que para apreender o sentido da lei, a interpretação socorre-se de vários meios:

“Em primeiro lugar busca reconstruir o pensamento legislativo através das palavras da lei, na sua conexão linguística e estilística, procura o sentido literal. Mas este é o grau mais baixo, a forma inicial da actividade interpretativa. As palavras podem ser vagas, equívocas ou deficientes e não oferecerem nenhuma garantia de espelharem com fidelidade e inteireza o pensamento: o sentido literal é apenas o conteúdo possível da lei: para se poder dizer que ele corresponde à *mens legis*, é preciso sujeitá-lo a crítica e a controlo.”

Ora, nesta tarefa de interligação e valoração que acompanha a apreensão do sentido literal, intervêm elementos lógicos, apontando a doutrina elementos de ordem sistemática, histórica e racional ou teleológica”.

2. Começando pelo teor literal do art. 20º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 423/83, importa realçar que o legislador refere claramente que apenas se encontram isentas de sisa e de imposto de selo “as aquisições de prédios ou de fracções autónomas com destino à instalação de empreendimentos qualificados de utilidade turística”.

O que quer dizer que não se trata de uma isenção subjectiva dirigida a beneficiar as empresas, quer sejam proprietárias quer exploradoras dos empreendimentos, mas sim objectiva, uma vez que visa beneficiar a actividade de instalação, podendo apenas requerer e beneficiar da isenção as empresas que se dediquem a «instalar» empreendimentos turísticos e não também as que pretendam dedicar-se à actividade de exploração dos mesmos.

Na verdade, o legislador é muito claro quando pretende beneficiar as empresas proprietárias e ou exploradoras dos empreendimentos. É o que acontece quando no art. 16º do mesmo diploma refere que

as empresas proprietárias e ou exploradoras dos empreendimentos gozarão relativamente à propriedade e exploração dos benefícios indicados nas alíneas a) a c) do n.º 1 do preceito. Ou quando no n.º 2 do art. 20º do Decreto-Lei n.º 423/83 alarga a isenção estabelecida no n.º 1 do preceito na “transmissão a favor da empresa exploradora, no caso da proprietária ser uma sociedade de locação financeira e a transmissão se operar ao abrigo e nos termos do contrato de locação”.

O acabado de expor serve para demonstrar que não oferece dúvida que, ao contrário do exposto, no caso da isenção do n.º 1 do art. 20º do Decreto-Lei n.º 423/83, o legislador quis abranger apenas as aquisições destinadas à «instalação» de empreendimentos.

Como o Decreto-Lei n.º 423/83 não contém uma definição para o conceito de «instalação», manda o art. 11º, n.º 2, da LGT, que nos socorramos do significado técnico jurídico que nos é dado pelo regime jurídico dos empreendimentos turísticos.

Análise atenta da referida legislação mostra-nos que só os Decretos-Lei n.ºs 167/97, de 4 de Julho, e 55/2002, de 11 de Março, nos dão uma noção para o conceito de «instalação».

Assim, no art. 9º do Decreto-Lei n.º 167/97, sob a epígrafe “Instalação”, pode ler-se que “Para efeitos do presente diploma, considera-se instalação de empreendimentos turísticos o licenciamento da construção e ou da utilização de edifícios destinados ao funcionamento daqueles empreendimentos.”

As regras respeitantes à exploração e funcionamento dos empreendimentos já instalados constam do capítulo IV.

Por sua vez, o art. 9º do Decreto-Lei n.º 55/2002 define instalação da seguinte forma: “(...) Considera-se instalação de empreendimentos turísticos o processo de licenciamento, ou de autorização para a realização de operações urbanísticas relativas à construção de edifícios ou suas fracções destinados ao funcionamento daqueles empreendimentos”.

E embora os diplomas anteriores sejam omissos quanto à inserção de uma norma com uma noção sobre o conceito de instalação, a verdade é que a mesma coincide com a que decorre da leitura do regime neles consagrado.

Outro dado que importa realçar e que se extrai dos mencionados diplomas é que as operações que fazem parte do conceito de «instalação» não se confundem com as que correspondem ao conceito de «funcionamento» e «exploração».

Começando com a análise dos diplomas que regularam anteriormente a matéria, temos o Decreto-Lei n.º 49399, de 24 de Novembro de 1969, que, no seu capítulo IV, sobre a epígrafe “Da instalação dos estabelecimentos de interesse para o turismo”, dispõe o art. 21º que “Para poder instalar-se qualquer estabelecimento hoteleiro ou similar deverá, em primeiro lugar, ser requerido à Direcção-Geral do Turismo que o empreendimento seja declarado de interesse para o turismo ou sem interesse para o turismo, no prazo e sob a cominação que forem fixados em regulamento”.

E no art. 22º diz-se que “Serão organizados pela Direcção-Geral do Turismo os processos respeitantes à aprovação da localização e à aprovação do anteprojecto e projecto dos estabelecimentos hoteleiros e similares de interesse para o turismo, ainda que haja lugar à intervenção de outras entidades ou serviços”.

Por sua vez, no Capítulo V, sob a epígrafe, “Das vistorias e da inspecção dos estabelecimentos de interesse para o turismo”, dispõe o art. 39º que “nenhum estabelecimento hoteleiro ou similar de interesse para o turismo poderá iniciar a sua exploração sem prévia autorização da Direcção-Geral do Turismo ou das delegações da Secretaria de Estado, precedida de vistoria.”

Do preceito decorre que, no âmbito do regime consagrado no referido diploma, uma vez construído/instalado o empreendimento turístico ele só podia começar a funcionar e a ser explorado depois de devidamente autorizado pela Direcção-Geral do Turismo.

De seguida, o Decreto-Lei n.º 328/86, de 30 de Setembro, que veio proceder à revisão do Decreto-Lei n.º 49399, de 24 de Novembro, continua a distinguir entre actos e procedimentos tendentes à construção e instalação dos empreendimentos (Capítulo III), e funcionamento e exploração (Capítulo IV).

Por fim, o diploma mais recente, o Decreto-Lei n.º 39/2008, de 7 de Março, que veio consagrar o novo regime jurídico da instalação, exploração e funcionamento dos empreendimentos turísticos, “procedendo à revogação dos diversos diplomas que actualmente regulam esta matéria e reunindo num único decreto-lei as disposições comuns a todos os empreendimentos”, também não contém uma noção de «instalação», mas distingue claramente entre o procedimento respeitante à instalação dos empreendimentos turísticos (arts. 5º e 6º e o Capítulo IV) e o funcionamento e a exploração dos mesmos (Capítulo VII).

Em especial, o art. 5º, sob a epígrafe “Requisitos gerais de instalação” (6), estabelece:

“1- A instalação de empreendimentos turísticos que envolvam a realização de operações urbanísticas conforme definidas no regime jurídico da urbanização e da edificação devem cumprir as normas constantes daquele regime, bem como as normas técnicas de construção aplicáveis às edificações em geral, designadamente em matéria de segurança contra incêndio, saúde, higiene, ruído e eficiência energética, sem prejuízo do disposto no presente decreto-lei e respectiva regulamentação.

2- O local escolhido para a instalação de empreendimentos turísticos deve obrigatoriamente ter em conta as restrições de localização legalmente definidas, com vista a acautelar a segurança de pessoas e bens face a possíveis riscos naturais e tecnológicos”.

(...)”.

O significado técnico jurídico que se extrai da legislação é que o conceito de instalação compreende todas as operações e procedimentos que vão desde o pedido de licenciamento ou de comunicação prévia de operações urbanísticas, passando pelos pareceres e aprovações das várias entidades oficiais competentes, pedido de autorização ou comunicação de utilização para fins turísticos, e obtenção do respectivo alvará (art. 30º) ou título de abertura ao público (art. 32º). Nesta sequência, refere o n.º 2 do art. 12º do Decreto-Lei n.º 423/83 que “a data de abertura ou reabertura ao público é aquela em que o empreendimento foi autorizado a funcionar pela autoridade competente”. Sendo que a data de comunicação do título de abertura e funcionamento é a relevante para marcar o início do prazo de validade do estatuto de utilidade turística do empreendimento turístico em causa, tal como resulta no caso em apreço (cfr. o despacho n.º 3716/2011).

Dito por outras palavras, a «instalação» emerge como um procedimento que compreende os actos jurídicos e os trâmites tendentes ao licenciamento (em sentido amplo, compreendendo comunicações prévias ou autorizações, conforme o caso) das operações urbanísticas necessárias à construção de um empreendimento turístico, bem como a obtenção dos títulos que o tornem apto a funcionar e a ser explorado para finalidade turística.

Depois de construído e obtidas pelos promotores do investimento as licenças necessárias a tornarem o empreendimento apto ao exercício da actividade turística, cada empreendimento turístico “deve ser explorado por uma única entidade, responsável pelo seu integral funcionamento e nível de serviço e pelo cumprimento das disposições legais e regulamentares aplicáveis” (nº 1 do art. 44º do Decreto-Lei n.º 39/2008), sendo tal entidade designada pelo titular do respectivo alvará de autorização de utilização para fins turísticos (nº 2 do art. 44º), ou seja, pelo promotor (cfr. o Capítulo VII e arts. 41º e ss. do Decreto-Lei n.º 39/2008, que estabelece as regras relativas à exploração e funcionamento).

E ainda que as unidades de alojamento estejam ocupadas pelos respectivos proprietários, cabe à entidade exploradora assumir a exploração continuada das mesmas, devendo mantê-las permanentemente em regime de exploração turística (art. 45º do Decreto-Lei n.º 39/2008).

Esta distinção entre os conceitos de «instalação», por um lado, e de «funcionamento» e «exploração», por outro, está bem patente no próprio preâmbulo do Decreto-Lei n.º 39/2008, onde se podem ler, em primeiro lugar, as preocupações e inovações quanto aos aspectos relacionados com o licenciamento dos empreendimentos, no sentido da sua simplificação. No mesmo sentido, DULCE LOPES <sup>(7)</sup>, ao caracterizar o procedimento de instalação de empreendimentos turísticos, ao abrigo do Decreto-Lei n.º 39/2008 e legislação complementar, diz expressamente que com o mencionado diploma se pretendeu “(...) um ajustamento do procedimento de instalação de empreendimentos turísticos às exigências de simplificação e desburocratização procedimental que anima o pacote legislativo do Programa de Simplificação Administrativa e Legislativa (SIMPLEX)”. E a referida Autora continua dizendo que “Nestes moldes, compete ao município licenciar ou admitir as comunicações prévias das operações necessárias para a instalação de estabelecimentos hoteleiros, aldeamentos turísticos, apartamentos turísticos e conjuntos turísticos, devendo, para o efeito, solicitar parecer do turismo de Portugal I.P. sobre a arquitectura e a localização de empreendimentos turísticos não precedidos de plano de pormenor”.

Regressando à análise do preâmbulo do Decreto-Lei n.º 39/2008, verifica-se que de seguida são realçadas as inovações no que se refere à exploração e funcionamento, podendo ler-se, a este propósito, a dado passo, que “No capítulo das exploração e funcionamento, consagra-se um novo paradigma de exploração dos empreendimentos turísticos, assente na unidade de exploração e continuidade da exploração por parte da entidade exploradora e na permanente afectação à exploração turística de todas as unidades de alojamento que compõem o empreendimento, independentemente do regime de propriedade em que assenta e da possibilidade de utilização das mesmas pelos respectivos proprietários”.

Como assinala CRISTINA SIZA VIEIRA <sup>(8)</sup>, a verdadeira alteração de fundo introduzida pelo diploma em causa respeita à exploração dos empreendimentos turísticos em propriedade plural, com consagração expressa no art. 45º do Decreto-Lei n.º 39/2008.

Já em diplomas anteriores, tal como o Decreto-Lei n.º 167/97, se admitia a aquisição de fracções autónomas, o que implicava que tais unidades de alojamento fossem retiradas da exploração dos empreendimentos turísticos, estando fixada a percentagem máxima de unidades de alojamento que poderiam ser desafectadas da exploração.

O que muda com o Decreto-Lei n.º 39/2008 é o facto de as unidades de alojamento se considerarem sempre em exploração turística, aplicando-se a regra do art. 45º a todos os empreendimentos, incluindo os constituídos em propriedade plural, ou seja, em que as unidades de alojamento se possam constituir como fracções autónomas, uma vez que a exploração turística ocorre ainda que tais fracções estejam ocupadas e ainda que tal ocupação seja permanente. Segundo a mencionada Autora, são duas as

principais novidades em relação ao regime anterior: cai por terra “a percentagem e o limite temporal de uso pelos proprietários das unidades de alojamento que estivessem afectas à exploração turística”<sup>(9)</sup>.

Do exposto resulta claro que as alterações relevantes introduzidas pelo diploma em causa prendem-se sobretudo com um novo conceito de «exploração», em nada se alterando quanto ao conceito de «instalação». Em relação a este conceito, como vimos, o legislador limitou-se a simplificar o seu procedimento.

Em suma, da leitura do regime constante dos arts. 5º a 6º e 23º a 40º do Decreto-Lei n.º 39/2008 verifica-se que o conceito de «instalação» nada tem que ver com o «funcionamento» e a «exploração» e que naquele cabem apenas, como refere a Fazenda Pública, os actos, as operações e os procedimentos tendentes à construção/criação de empreendimentos turísticos.

**3.** O conceito de instalação a que se chegou é o que se mostra adequado a todo o tipo de empreendimentos turísticos e não é posto em causa pelo facto de os empreendimentos poderem ser construídos/instalados em regime de propriedade plural.

Com efeito, consideram-se empreendimentos turísticos em propriedade plural, nos termos do art. 52º do Decreto-Lei n.º 39/2008, aqueles que “compreendem lotes e ou fracções autónomas de um ou mais edifícios”.

Ao explicar o que está em causa quando falamos de empreendimentos turísticos em propriedade plural, CRISTINA SIZA VIEIRA<sup>(10)</sup> mostra-nos que a propriedade plural já tem a ver com a exploração e não com a instalação dos empreendimentos.

Assim, para aquela Autora, empreendimentos turísticos em propriedade plural “são empreendimentos turísticos a constituir ou a instalar sob forma fraccionada e onde se pretende, desde logo, alienar ou vir a alienar as fracções autónomas ou lotes destinados a unidades de alojamento”, apontando como uma das importantes consequências da instalação de um empreendimento em propriedade plural, a consagração de um conjunto de deveres a que quer o promotor quer a entidade administradora ficam vinculados.

Nas palavras da Autora, “O promotor é a entidade que promove a “instalação” (conceito usado pela lei) do empreendimento, e por conta de quem o mesmo é licenciado e construído; é ele também que coloca no mercado as fracções autónomas ou lotes para a venda. O promotor pode vir a manter-se ligado ao empreendimento, quer enquanto proprietário de algumas fracções, quer, no caso de alienação total, enquanto responsável pela sua exploração; mas também pode ceder a sua exploração (e portanto a sua administração) a outrem”.

E a Autora passa a enumerar as várias obrigações do promotor, que têm de ser cumpridas mesmo antes de serem colocadas no mercado as unidades de alojamento ou lotes, isto é, antes de serem celebrados contratos, ainda que meras promessas de compra e venda, destacando-se: a elaboração do título constitutivo previsto nos arts. 54º e 55º do Decreto-Lei n.º 39/2008 e o contrato de exploração turística”, que deve regular os termos da exploração da unidade de alojamento, a participação do proprietário nos resultados e os termos e condições em que pode usar a referida unidade (nº 4 do art. 44º).

Resulta, desta forma, patente que eventuais vendas das unidades de alojamento realizadas ainda durante a fase de construção/instalação do empreendimento já fazem parte da exploração do mesmo. Destacam-se, assim dois procedimentos distintos, ainda que possam ocorrer em simultâneo: um relativo à prática das operações necessárias a instalar o empreendimento; outro, relativo às operações necessárias a pô-lo em funcionamento e a explorá-lo, sendo que a venda das unidades projectadas ou construídas faz necessariamente parte do segundo momento.

Embora se reconheça que há no caso dos empreendimentos turísticos em propriedade plural uma evidente compressão do conteúdo do direito de propriedade (uma vez que ainda que a habitem a título permanente a unidade de alojamento não se destina a habitação), a verdade é que tais restrições são estabelecidas em função da forma de exploração e funcionamento do empreendimento e não em virtude da sua instalação.

O acabado de expor leva-nos a concluir que quando o legislador, no n.º 1 do art. 20º, utiliza a expressão aquisições de prédios ou de fracções autónomas com destino à «instalação»<sup>(11)</sup>, este conceito não pode deixar de ser entendido como referindo-se precisamente à aquisição de prédios (ou de fracções autónomas) para construção (quando se trate de novos empreendimentos<sup>(12)</sup> de empreendimentos turísticos, depois de devidamente licenciadas as respectivas operações urbanísticas, visando beneficiar as empresas que se dedicam à actividade de promoção/criação dos mesmos.

**4.** Esta conclusão é, aliás, confirmada, pela evolução histórica das isenções consagradas no n.º 1 do art. 20º do Decreto-Lei n.º 423/83 e a razão de ser das mesmas.

**1.** Começando pela evolução histórica, a Lei n.º 2073, de 23 de Dezembro de 1954, dispunha no artigo 12º o seguinte:

*“As empresas proprietárias e as que venham a explorar os estabelecimentos hoteleiros ou similares classificados de utilidade turística são isentas, relativamente à propriedade e exploração dos mesmos, de contribuição predial e de contribuição industrial, e bem assim de quaisquer impostos e taxas para os corpos administrativos, durante o prazo de 10 anos, contado a partir do primeiro ano*



de exploração dos estabelecimentos; e beneficiarão, nos quinze anos seguintes, de uma redução de 50 por cento nas mesmas contribuições, impostos e taxas.

E o artigo 13º do mesmo diploma concedia ainda outros benefícios fiscais, nos seguintes termos:

“São isentas de sisa e de imposto de sucessões e doações, ficando sujeitas apenas a um quinto do imposto do selo devido, as aquisições de prédios com destino à construção e instalação de estabelecimentos hoteleiros ou similares previamente declarados de utilidade turística, cujas empresas beneficiarão também das isenções estabelecidas no corpo do artigo anterior, desde a aquisição dos prédios até à abertura dos estabelecimentos à exploração, se for observado para esta o prazo fixado pelo Presidente do Conselho.»

Resulta dos normativos mencionados que também aqui apenas estavam isentas de sisa (actual IMT) as aquisições, por parte das empresas, de prédios com destino à construção e instalação de estabelecimentos hoteleiros.

Por sua vez, a Lei n.º 2081, de 04 de Junho de 1956, veio inserir disposições de interpretação e aplicação da Lei n.º 2073, tendo o art. 12º vindo estipular que “*Poderão ser restituídas as importâncias correspondentes à sisa e ao imposto sobre as sucessões e doações e aos quatro quintos do imposto do selo pagos pela aquisição de prédios com destino à construção de estabelecimentos hoteleiros e similares, feita posteriormente à entrada em vigor da Lei n.º 2073, desde que esses estabelecimentos venham a ser declarados de utilidade turística e sejam abertos à exploração no prazo fixado para o efeito pelo Presidente do Conselho.*”

Decorre também daqui com toda a clareza que a restituição da sisa poderia ser feita à empresa que adquiriu um prédio para nele construir e instalar um estabelecimento hoteleiro.

A seguir, o Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações (CIMSISD), através da publicação do Decreto-Lei n.º 41969, de 24 de Novembro de 1958, veio dispor, no seu artigo 13º, n.º 8, que ficavam isentos da sisa, as aquisições de prédios com destino à *construção e instalação de estabelecimentos hoteleiros ou similares*, previamente declarados de utilidade turística, nos termos do artigo 13º da Lei n.º 2073, de 23 de Dezembro de 1964.

Também esta isenção abrangia apenas as aquisições de prédios com o fim de neles construir e instalar estabelecimentos hoteleiros, considerados de utilidade turística, deixando de fora a aquisição de fracções que integravam os estabelecimentos hoteleiros.

2. A apontada evolução histórica do conceito de «instalação» é também a que corresponde e se adequa à razão de ser e finalidade das isenções consagradas no art. 20º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 423/83.

Na verdade, conforme se salienta no Preâmbulo do citado Decreto-Lei “*O instituto de utilidade pública tem-se revelado sem dúvida, um dos instrumentos mais eficazes para o desenvolvimento do sector, em particular no que respeita a equipamento hoteleiro e similar, a que foi inicialmente dirigido*”.

E, mais adiante, pode ainda ler-se que “*De igual modo, é agora a ocasião oportuna de fazer estender os benefícios a investimentos no campo da remodelação, beneficiação, reequipamento, e ampliação, iniciativas muitas vezes mais úteis e merecedoras de estímulo que as dirigidas a empreendimentos novos*”.

Ora, resulta do diploma que o que se pretende beneficiar é o investimento em empreendimentos turísticos a que venha a ser reconhecida utilidade turística, quer estes sejam novos (a criar), quer existentes, mas que sejam objecto de remodelação, beneficiação ou reequipamento, ou que aumentem a sua capacidade (artº 5º).

Esta mesma conclusão é a que resulta da leitura do consignado pelo Grupo de Trabalho criado para reavaliar os benefícios fiscais que, a propósito dos benefícios fiscais à utilidade turística em sede de IMT, Imposto do Selo e IMI, recomendam a sua supressão, porquanto, entre o mais, “os promotores de investimentos no sector do turismo mantêm, para além dos apoios financeiros enquadrados nas políticas económicas do Estado Português e da União Europeia, o acesso aos incentivos gerais ao investimento e aos benefícios à interioridade. Por outro lado, minimizando o impacto da medida em sede de IRC, directamente ou através do aumento das reintegrações e amortizações, os custos decorrentes do IMT e IMI sobre os investimentos que ficam sujeitos a estes tributos” (13).

Resulta patente das considerações do Grupo de Trabalho que o legislador pretendeu impulsionar a actividade turística prevendo a isenção/redução de pagamento de Sisa/Selo, para os promotores que pretendam construir/criar estabelecimentos (14) (ou readaptar e remodelar fracções existentes) e não quando se trate da mera aquisição de fracções (ou unidades de alojamento) integradas nos empreendimentos e destinadas à exploração, ainda que sejam adquiridas em data anterior à própria instalação/licenciamento do empreendimento (15).

Alegam os recorridos, nas suas Contra-Aleagações, que “(...) na realidade, quem realiza o investimento logo na fase de licenciamento e construção do empreendimento (dita de «instalação» pela recorrente) são os adquirentes das fracções, através do pagamento do sinal e dos reforços de sinal por força dos contratos promessa”(art. 15º das Contra-Aleagações).

Ora, salvo o devido respeito, tal argumento não tem qualquer fundamento.

Em primeiro lugar, quando o legislador estabelece a isenção no n.º 1 do art. 20º do Decreto-Lei n.º 423/83 abstrai, como não pode deixar de ser, das modalidades de financiamento adoptadas pelos promotores, já que para a construção dos empreendimentos eles tanto podem utilizar apenas capitais próprios ou socorrer-se do produto da venda das futuras fracções, através da celebração de contratos promessa de compra e venda (16).

Em segundo lugar, afigura-se evidente que o adquirente das fracções (17) não se torna, por tal facto, um co-financiador do empreendimento, com a responsabilidade da instalação, uma vez que está a investir em produtos imobiliários no âmbito do denominado turismo residencial (18), como qualquer consumidor final, quer a aquisição seja concretizada em planta quer depois de instalado/construído o empreendimento.

Na verdade, quando os particulares adquirem as fracções fazem-no, como se afigura óbvio, como consumidores de um produto turístico que foi posto no mercado pelo promotor tendo em vista a exploração, pois, como vimos, a celebração dos contratos promessa de compra e venda é acompanhada da celebração do contrato de exploração. O objectivo que move os particulares é a realização do seu próprio investimento, podendo ainda optar por serem utentes do empreendimento ou cederem a exploração, participando nos resultados da mesma (cfr. o n.º 4 do art. 45º do Decreto-Lei n.º 39/2008). Pois embora se considere que as fracções ficam afectas à exploração, nada impede que as mesmas sejam ocupadas exclusivamente pelos respectivos proprietários e por tempo indeterminado, como deriva, de forma clara, de disposições legais, tais como, as constantes dos arts. 45º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 39/2008, quando refere expressamente “(...) devendo a entidade exploradora assumir a exploração continuada da totalidade das (...) unidades de alojamento (...) ainda que ocupadas pelos respectivos proprietários”, e no n.º 4 do mesmo preceito, quando se refere às condições de utilização das unidades de alojamento pelos respectivos proprietários. Nas palavras de DULCE LOPES (19), o diploma parece, assim, “acolher o conceito do turismo residencial, já que expressamente admite que os proprietários das unidades de alojamento possam ocupar as mesmas ou celebrar contratos sobre elas, desde que não comprometam o seu uso turístico, usufruam dos serviços obrigatórios do empreendimento e paguem a prestação periódica a que estão vinculados.

Em suma, os promotores dos empreendimentos são únicos responsáveis pelo investimento imobiliário, impendendo sobre eles o risco do mesmo, bem como pela obtenção das licenças necessárias a torná-lo apto ao funcionamento e exploração.

Afigura-se, desta forma, que a argumentação dos recorridos no sentido de que o benefício consagrado no n.º 1 do art. 20º do Decreto-Lei n.º 423/83 tem em vista a exploração turística e que os beneficiários são os adquirentes das fracções ou unidades de alojamento, não tem o mínimo de cabimento nem na letra nem na razão de ser do preceito.

O benefício só tem justificação relativamente a quem procede à instalação do empreendimento e o coloca no mercado e não em relação a todos os que o utilizam e exploram, ainda que através da compra das suas unidades.

Não podemos, desta forma, deixar de concluir que assiste razão à recorrente quando defende que “(...) Pretendeu o legislador impulsionar este sector de actividade, prevendo isenção/redução de pagamento de Sisa/Selo, mediante determinadas condições, a quem vai criar estabelecimentos turísticos, e não a quem se limita a adquirir fracções pertencentes a empreendimentos já instalados”, e que este entendimento ou interpretação é o que decorre “do elemento histórico, racional /teleológico, mas também literal das normas jurídicas em apreço”.

#### 4. Aplicação do exposto ao caso em apreço.

No caso em apreço, como vimos, a Sociedade Comercial “D....., Limitada”, vendeu, na qualidade de proprietária/promotora do empreendimento turístico “C.....”, as fracções autónomas designadas pelas letras “CC” e “N”, destinadas a habitação, no âmbito dos serviços de exploração turística (cfr. escritura de compra e venda – fls. 65 a 74 v do PA).

Para além de ser a responsável pela construção/criação do empreendimento em causa, pode ler-se a dado passo na sentença recorrida que “(...) a “LICENÇA DE UTILIZAÇÃO TURISTICA n.º 43/09”, foi emitida pela Câmara Municipal de Loulé, em 05/03/2009”, igualmente a favor da referida sociedade.

Na sentença recorrida, como vimos, conclui-se que a aquisição das fracções em causa, sendo as mesmas destinadas à exploração turística, cabem na isenção prevista no art. 20º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 423/83.

Para tanto, ponderou-se na referida sentença que “(...) O empreendimento estará definitivamente instalado quando todas as unidades de alojamento iniciarem o funcionamento.

E permitindo-se a instalação dos empreendimentos por fases, só à medida que cada uma das fases inicie o funcionamento é que se considera que essa fase se considera instalada.(...).

A venda das fracções foi concretizada em diferentes datas.

Assim, a primeira aquisição de cada fracção está integrada no processo de instalação do empreendimento”, pelo que tendo os ora recorridos “adquirido as fracções, em 14 de Outubro de 2009, à vendedora D ... .. LDA, e tendo as mesmas sido destinadas à exploração turística, tais aquisições

*configuram uma “aquisição inicial e não subsequente, isto é, constituem a primeira venda de cada fracção, efectuada pela proprietária do empreendimento, estando assim integradas no âmbito do processo de instalação da totalidade do conjunto turístico, processo que é complexo e prolongado no tempo”.*

*«(...) no caso dos autos a impugnante realizou a primeira aquisição da fracção, beneficiando assim do disposto no art. 20º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 423/83, por se tratar de aquisição com destino à instalação turística do empreendimento”.*

Atendendo ao exposto, se bem se compreende a sentença recorrida, partindo-se do entendimento de que o empreendimento se considera instalado quando todas as unidades de alojamento iniciarem o funcionamento e que a primeira aquisição de cada fracção está ainda integrada naquele processo, as isenções consagradas no art. 20º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 423/83 beneficiam apenas as aquisições iniciais, isto é, as que constituam a primeira venda efectuada pela proprietária do empreendimento, desde que destinada à exploração turística.

Em primeiro lugar, a interpretação a que se chegou na sentença recorrida não tem o mínimo apoio nem na letra nem na razão de ser do referido preceito, como ficou demonstrado.

Com efeito, em lado nenhum o legislador refere que pretende aplicar as isenções referidas naquele preceito à venda das fracções pelos promotores do empreendimento e ainda que destinadas à exploração turística.

Recorde-se que o n.º 2 do art. 20º nos dá um argumento decisivo nesse sentido, ao alargar a isenção prevista no n.º 1 na transmissão a favor da empresa exploradora, mas apenas no caso de a proprietária ser uma sociedade de locação financeira.

Como ficou demonstrado, no conceito de instalação não pode estar incluída a aquisição de unidades de alojamento que fazem parte do empreendimento, porque essa aquisição é feita tendo em vista a sua exploração a qual só pode ocorrer após o acto final do procedimento de instalação, que coincide normalmente, como vimos, com a abertura ao público.

Ora, no caso em apreço, resulta do probatório que o empreendimento iniciou o funcionamento em 4 de Setembro de 2008 e a venda da fracção em causa apenas ocorreu em 14 de Outubro de 2009, ou seja, quando o empreendimento já se encontrava sem qualquer dúvida em funcionamento e exploração.

De qualquer modo, não tem qualquer apoio legal a afirmação segundo a qual “o estabelecimento vai-se progressivamente instalando à medida que as unidades de alojamento vão sendo vendidas”.

É verdade que pode ser autorizada a instalação dos empreendimentos turístico por fases à semelhança do que pode suceder com outras operações urbanísticas (art. 30º, n.º 8, do Decreto-Lei n.º 39/2008), mas “A delimitação do termo cada fase da obra” deve fazer-se corresponder a uma parte da obra com capacidade para funcionar autonomamente”, nos termos do regime jurídico da Urbanização e da Edificação<sup>(20)</sup>.

Ficou claramente demonstrado que a venda das unidades de alojamento ainda que adquiridas durante a construção/instalação consubstanciam já o interesse da exploração do empreendimento turístico.

Para uma compreensão cabal dos momentos significativos e principais temáticas que antecedem e seguem a instalação dos empreendimentos turísticos, DULCE LOPES<sup>(21)</sup> autonomiza os seguintes momentos: “A montante da instalação”, onde destaca problemáticas ligadas, por exemplo, ao planeamento e a definição de opções estratégicas; “instalação” (onde destaca a existência de um especial procedimento para o licenciamento); e a “jusante da instalação”, onde realça as questões relativas à “propriedade”, “administração” e “exploração”.

Acresce que muito menos resulta do mencionado preceito que tal isenção se aplique à primeira transmissão. Se bem se percebe a sentença recorrida, o critério de beneficiar a primeira transmissão derivaria do facto de só a primeira aquisição de cada fracção estar integrada no processo de instalação.

Para além de a sentença recorrida partir de um conceito de instalação que não tem correspondência com o regime legal, esta interpretação deixaria de fora precisamente as aquisições visadas pelo legislador, a saber, as efectivadas pelos promotores e destinadas à construção/criação/remodelação de empreendimentos turísticos.

Por outro lado, se o preceito visasse, como pretende a sentença recorrida, beneficiar a aquisição das fracções para exploração turística, não fazia sentido estar a discriminar entre as primeiras aquisições e as subsequentes, tanto mais que quem adquire uma unidade de alojamento num empreendimento turístico, constituído ao abrigo do Decreto-Lei n.º 39/2008, não pode dar-lhe, como vimos, outro destino senão a exploração para fins turísticos. Daí que, no caso em apreço, a fracção tenha sido adquirida para habitação mas no âmbito da celebração de um Contrato de Exploração Turística, através do qual foi habilitada a entidade exploradora a realizar a exploração do mesmo, nos termos do disposto o art. 45º do Decreto-Lei n.º 39/2008.

Finalmente, realce-se que se o legislador quisesse beneficiar pura e simplesmente o «investimento» em empreendimentos turísticos, através da sua afectação à exploração, então justificar-se-ia que a isenção fosse reconhecida indefinidamente e não apenas ao primeiro adquirente de cada fracção. A proceder a interpretação sufragada na sentença recorrida, pode suscitar-se a questão da eventual violação do princípio da igualdade por não se compreender a razão para discriminar os investidores consoantes fossem os primeiros ou segundos adquirentes.

Acresce que se fica sem se perceber o que acontece às aquisições efectivadas em planta que venham a ser objecto de transmissão em momento posterior, mas ainda antes de terminada a instalação no sentido adoptado pela sentença recorrida.

Como bem pondera o Ministério Público, no seu douto Parecer, “Os benefícios fiscais são medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes e que sejam superiores aos da própria tributação que impedem (artigo 2.º/1 do EBF) (...)” e embora não sejam susceptíveis de integração analógica admitem interpretação extensiva (artigo 10.º do EBF).

A verdade é que, como se conclui naquele Parecer “não pode ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência, ainda que imperfeitamente expresso (artigo 9.º/2 do C. Civil)”, como é patente no caso em apreço no que se refere à interpretação seguida na sentença recorrida, sobre o conceito de instalação consignado no n.º 1 do art. 20º do Decreto-Lei n.º 423/83.

Finalmente, cumpre realçar que os benefícios fiscais “são medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesse públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem” (art. 2º do EBF).

E porque representam uma “derrogação da regra de igualdade” (22) e do princípio da capacidade contributiva que fundamenta materialmente os impostos, os benefícios fiscais devem ser justificados por um interesse público relevante. Neste sentido, concluiu-se no Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 188/2003, de 8/4/2003, “que as isenções tributárias, traduzindo uma excepção à regra da incidência dos impostos, introduzem nestes um elemento de desigualdade e de privilégio que exige que elas sejam justificadas por um motivo ou interesse público “relevante”, capaz de lhe dar fundamento” (23).

Ora, a entender-se como o faz a sentença recorrida, que o objectivo das isenções consagradas no n.º 1 do art. 20º do Decreto-Lei n.º 423/83 visam premiar o investimento em empreendimentos turísticos, beneficiando os adquirentes de fracções ou unidades em empreendimentos já construídos/instalados, não vemos que interesses extrafiscais relevantes ou superiores poderiam justificar a opção do legislador, quando, como acontece no caso em apreço, as fracções foram adquiridas para uso exclusivo dos recorridos, sem qualquer limite temporal.

Por outro lado, considerando que os benefícios fiscais se apresentam, como ficou dito, como uma “excepção à regra da igualdade” (24) e da capacidade contributiva, não vemos motivo relevante para se discriminar quem compra prédios em empreendimentos turísticos relativamente aos demais consumidores.

Em suma, não estando em causa a aquisição de prédios ou de fracções autónomas destinados à construção/instalação de empreendimentos turísticos, mas sim a aquisição de unidades de alojamento por consumidores finais, ainda que porque integradas no empreendimento em causa se encontrem afectas à exploração turística, a mesma não pode beneficiar das isenções consagradas no art. 20º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 423/83.

Em face do exposto, assiste razão à recorrente pelo que a sentença recorrida não pode manter-se, devendo ser revogada.

Deve, desta forma, ser dado provimento ao recurso, com a consequente improcedência das impugnações em causa e manutenção das liquidações referentes a IMT e IS.

### III- DECISÃO

Termos em que acordam os Juízes Conselheiros da secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, em conferência, conceder provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida e julgar improcedente as impugnações com a consequente manutenção das liquidações.

Custas pelos Recorrentes, por terem Contra-alegado.

Lisboa, 23 de Janeiro de 2013. — *Fernanda Maçãs* (relatora) — *Casimiro Gonçalves* — *Francisco Rothes* (nos termos do art. 8º, n.º 3, do CC e atento o julgado no proc. 968/12).

(1) Assim, também no Direito Fiscal podem ser usadas as demais técnicas ou cânones interpretativos há muito usados no direito civil. Neste sentido, ver J.L.SALDANHA SANCHES, Manual de Direito Fiscal, 3ª ed., Coimbra Editora, Coimbra, p. 147.

(2) Neste sentido, cfr. PIRES DE LIMA e ANTUNES VARELA, Noções Fundamentais de Direito Civil, 6ª ed., Coimbra Editora, Coimbra, 1965, Vol. I., p. 145.

(3) Cfr. Código Civil Anotado, 4ª ed., vol. I., pp.58/59.

(4) Cfr. Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador, 2ª reimpressão, Coimbra, 1987, pp. 187 ss.

(5) Cfr. O Direito, Introdução e Teoria Geral, Lisboa, 1978, p. 350.

(6) O procedimento de instalação dos empreendimentos turísticos encontra-se sujeito a um regime comum, ou seja, a um conjunto de requisitos comuns, tal como resulta deste art. 5º, nº1, e art. 23º do Decreto-Lei n.º 39/2008, por conseguinte, na instalação dos empreendimentos turísticos destaca-se um regime procedimental comum que é o definido no Regime Jurídico da Urbanização e Edificação, com as particularidades ou especificidades que resultem do Decreto-Lei n.º 39/2008. Para análise desenvolvida dos requisitos gerais da instrução dos pedidos informação prévia, de licenciamento e da apresentação da comunicação prévia e dos requisitos específicos da instalação de empreendimentos turísticos, cfr. LICÍNIO LOPES MARTINS,

“O procedimento de instalação de empreendimentos turísticos”, Empreendimentos Turísticos, CEDOUA/FDUC, Almedina, 2010, pp.121 ss.

(7) Cfr. “Aspectos jurídicos da instalação de empreendimentos turísticos”, I Jornadas Luso –Espanholas de Urbanismo, Almedina, Coimbra, 2009, pp. 225 e ss., em especial, p. 227.

(8) Cfr. Propriedade Plural e Gestão de Empreendimentos Turísticos”, Empreendimentos Turísticos, CEDOUA-FDUC, Almedina, Coimbra, pp. 180 ss.

(9) Cfr. ob. cit., p. 184.

(10) Cfr., ob. cit., pp. 188 ss.

(11) Quer sejam novos, quer existentes, mas que sejam objecto de remodelação, beneficiação ou reequipamento, ou que aumentem a sua capacidade (art. 5º do Decreto-Lei n.º 423/83).

(12) A lei abrange também, como ficou dito, a aquisição de meras fracções autónomas com vista à remodelação/instalação de empreendimentos turísticos.

(13) Cfr. Reavaliação dos Benefícios Fiscais, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, n.º 198, p.294.

(14) Muitos promotores antes de adquirirem os prédios onde futuramente será instalado o empreendimento turístico, elaboram o projecto e candidatam-se à atribuição da utilidade turística a título prévio (art. 7º do Decreto-Lei n.º 423/83), que lhes permitirá beneficiar da isenção do IMT e redução do imposto do Selo relativamente à aquisição do imóvel. Por outro lado, os promotores que paguem imposto pela aquisição dos imóveis destinados à instalação de estabelecimentos turísticos podem, posteriormente, pedir a restituição quando lhes for reconhecida a utilidade turística.

(15) Como vimos, na verdade, nada impede que o promotor do investimento comece por vender as futuras fracções ou unidades antes mesmo da construção do empreendimento e da sua instalação.

(16) No entanto, como salienta CRISTINA SIZA VIEIRA, a possibilidade de alienar a propriedade do activo imobiliário permite ao promotor aliviar o investimento realizado à cabeça, diminuindo a imobilização do capital e os encargos financeiros a este associados (cfr. ob. cit., p. 172).

(17) No caso de empreendimentos turísticos em propriedade plural (cfr. art. 52º ss. do Decreto-Lei n.º 39/2008).

(18) Sobre a noção, cfr. CRISTINA SIZA VIEIRA, ob. cit., pp. 173 e 178.

(19) Cfr. “A Concretização de Empreendimentos”...cit., p. 170.

(20) Cfr. LICÍNIO LOPES, ob. cit., p. 137/8.

(21) Cfr. “Concretização de Empreendimentos Turísticos Legislação e Aplicação”, Empreendimentos Turísticos, cit., pp. 152 a 154.

(22) Cfr. SÉRGIO VASQUES, ob. cit., p 311.

(23) Cfr. SÉRGIO VASQUES, ob. cit., p. 311, nota (499).

(24) Cfr. SÉRGIO VASQUES, ibidem.

## Acórdão de 23 de Janeiro de 2013.

### Assunto:

*Taxa de justiça. Aplicação da lei no tempo.*

### Sumário:

- I — De acordo com o n.º 2 aditado ao art. 15.º do RCP pela Lei n.º 7/2012, de 13 de Fevereiro, as partes que beneficiam de dispensa do prévio pagamento da taxa de justiça, independentemente de condenação a final, devem ser notificadas com a decisão que decida a causa principal, ainda que susceptível de recurso, para efectuar o seu pagamento no prazo de 10 dias.*
- II — Essa regra aplica-se, não só aos processos iniciados após a entrada em vigor da Lei n.º 7/2012, como a todos os processos pendentes nessa data (cfr. n.º 1 do art. 8.º).*
- III — Não obsta à aplicação da referida regra aos processos pendentes o n.º 9 do art. 8.º da Lei n.º 7/2012, norma que apenas se destina a obviar a que aqueles que haviam beneficiado do diferimento do pagamento da taxa de justiça e que, por força do novo regime introduzido no RCP pela Lei n.º 7/2012 deixaram de beneficiar, fossem compelidos, após a entrada em vigor desta Lei e por força da sua aplicabilidade aos processos pendentes, ao pagamento de imediato da taxa de justiça”.*

Processo n.º 1233/12-30.

Recorrente: Director Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Recorrido: A....., Lda.

Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Ascensão Lopes.

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

### 1 – RELATÓRIO

A....., LDA NIPC ..... apresentou recurso da decisão da Administração Tributária no sentido da quebra do sigilo bancário.

Por sentença de 19 de Julho de 2012, o TAF de Braga, julgou totalmente improcedente o recurso mantendo a decisão do Director Geral da Autoridade Tributária. Condenando em custas a recorrente A.....

A secretaria do TAF de Braga notificou o recorrido para no prazo de 10 dias efectuar o pagamento da taxa de justiça nos termos do disposto no n.º 2 do art.º 15º do RCP, na redacção dada pela Lei n.º 7/2012.

Por requerimento de fls. 40 a 43 dos autos, o Director Geral da Autoridade Tributária, pediu “a clarificação da responsabilidade pelo pagamento da taxa de justiça, por parte da Requerida, tendo em conta o regime de salvaguarda estabelecido no n.º 9 do art.º 8.º do RCP e ainda o facto de a Requerida constituir parte vencedora nos presentes autos, os quais já, inclusivamente, transitaram em julgado, na presente data”.

Por despacho de fls. 45-46, o TAF de Braga, decidiu que a notificação em causa tinha sido correctamente realizada, com as consequências legais. Reagiu o ora recorrente Director Geral da Autoridade Tributária interpondo o presente recurso cujas alegações **integram as seguintes conclusões:**

I. No caso dos autos, a *vexatia quaestio* resume-se, assim, a saber se nas situações em que se verifica dispensa de pagamento prévio de taxa de justiça, nos termos da alínea a) do artigo 15.º do RCP, se aplica aos processos pendentes (cuja data de instauração da acção é anterior à entrada em vigor da Lei 7/2012 de 13 de Janeiro), o regime estatuído no n.º 2 do artigo 15º do RCP, não obstante a cláusula de salvaguarda ínsita no n.º 9 do artigo 8.º do mesmo diploma legal.

II. A questão suscitada reclama uma uniformidade de entendimento, por parte dos Tribunais e das Secretarias Judiciais, relativamente à aplicação da Lei 7/2012 de 13 de Janeiro.

III. No caso dos autos, pugnou a Meritíssima Juiz *a quo*, pelo entendimento de que o n.º 2 do artigo 15.º da Lei 7/2012 de 13 de Janeiro, é aplicável aos processos pendentes, com o fundamento de que a sentença proferida nestes autos transitou em julgado em data posterior à de entrada em vigor da Lei n.º 7/2012, de 13 de Fevereiro (quando, de acordo com as normas legais que regem a aplicação da lei no tempo, a data relevante para efeitos de aplicação da lei processual no tempo é a data da interposição da acção e não a do trânsito em julgado da mesma).

IV. Entendendo que as entidades que se encontravam dispensadas de pagamento, teriam de proceder ao pagamento da taxa de justiça, descurando por completo a cláusula de salvaguarda consignada no artigo 8.º n.º 9 do RCP, e bem assim, o regime de aplicação da lei no tempo.

V. Destarte, não foi esse o entendimento perflhado pelo Tribunal Central Administrativo Norte, no âmbito do Proc. n.º 607/11.OBEAVR e do Proc. n.º 3428/11.BEPRT, o qual considerou, por despacho, dar sem efeito a notificação para pagamento e a respectiva guia.

VI. Os presentes autos tiveram início em 08/03/2012, sendo-lhes, como tal, aplicável o regime de custas processuais aprovado pelo Decreto-Lei n.º 34/2008, de 26 de Fevereiro e consubstanciado no Regulamento das Custas Processuais (RCP) — *cf. artigo 26º do Decreto-Lei citado*), com as alterações introduzidas pelo Dec. Lei 52/2011 de 13 de Abril.

VII. Entende ainda, a Recorrente que o entendimento perflhado pela Meritíssima Juiz *a quo*, não é consentâneo com o regime de salvaguarda consagrado n.º 9 do artigo 8.º da Lei 7/2012 de 13 de Janeiro.

VIII A Recorrente encontrava-se dispensada do pagamento prévio de taxa de justiça atento o estatuído na alínea a) do artigo 15º do RCP, isto sem prejuízo, **obviamente de a parte dispensada poder vir a ser condenada, a final, ao pagamento das custas processuais (onde a taxa de Justiça se Inclui – cf. artigo 447º. n.º 1 do CPC e artigo 3º n.º 1 do RCP que sejam da sua responsabilidade.**

IX. A dispensa de pagamento prévio da taxa de justiça permite que a parte que dela beneficie pratique os actos processuais devidos sem necessidade de pagamento (prévio) dos montantes que, nos termos do regulamento de custas, se mostram devidos pelo impulso.

X. A introdução do n.º 2 do art.º 15.º do RCP pela Lei 7/2012 de 13 de Janeiro, veio a proceder à alteração no pagamento da taxa de justiça para as entidades que dela se encontravam dispensadas, independentemente da condenação a final e ainda que susceptíveis de recurso.

XI Todavia, **a mencionada lei veio de igual modo a salvaguardar o regime anterior, aos processos que se encontrem pendentes.**

XII. Ou seja a Lei 7/2012 de 13 de Janeiro, estabeleceu uma salvaguarda para as entidades que se encontram dispensadas de pagamento prévio de taxa de justiça, mantendo a solução preconizada no âmbito das alterações legislativas anteriores, que prevêm o pagamento dessas entidades a final.

XIII. Logo, e em face desta cláusula de salvaguarda aplicável às entidades dispensadas de pagamento prévio de taxa de justiça - como no caso da Recorrente, consagrado no disposto no n.º 9 do art.º 8. da Lei 7/2012 da 13 de Janeiro, afere-se que o referido despacho procede violação dos referidos preceitos legais, não se vislumbrando conformidade legal, à exigência, de pagamento da taxa de justiça correspondente ao impulso processual (oposição) apresentado de forma a obstaculizar a pretensão formulada pelos Recorridos.

XIV. Esta mesma conclusão é corroborada pelo recém-publicado Parecer n.º 41/2011, emitido pelo Conselho Consultivo da Procuradoria-Geral da República.

XV. Assim, o douto despacho dos autos que, sancionando o procedimento da Secretaria Judicial, determina ao ora recorrente o pagamento de taxa de justiça, é violador das aludidas normas e como tal, deve ser revogado e substituído por outro que determine não haver lugar, no caso dos autos, ao pagamento da taxa de justiça.

**Nos termos e para os efeitos do art.º 691º-B do CPC, com vista à instrução do presente recurso deverão ser extraídas certidões das seguintes peças constantes dos autos:**

**a) Cópia de página inicial do Recurso de Derrogação do Sigilo Bancário, apresentado, nos termos do n.º 4 do artigo 146.º-B do CPPT, na qual conste data de entrada em Tribunal;**

**b) Sentença judicial e respectiva notificação;**

**c) Requerimento apresentado em 18/09/2012 pela Recorrente, pela qual se solicitou clarificação sobre a sua responsabilidade pelo pagamento da exigida taxa de Justiça;**

**d) Despacho Judicial, proferido a 09/10/2012, pelo qual foi prestada resposta ao referido pedido de clarificação.**

**Nestes termos e com o douto suprimento de V. Exas., deve o presente recurso ser julgado procedente e, em consequência, ser o douto despacho recorrido substituído por outro que determine inexistir, no caso dos autos, lugar ao pagamento de taxa de justiça, assim se fazendo a costumada JUSTIÇA.**

**Não houve contra-alegações.**

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

O recorrente acima identificado vem sindicatando a decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, exarada a fls. 9/34 em 19 de Julho de 2012.

A decisão recorrida sancionou a conduta da secretaria que juntamente com a notificação da sentença proferida nos autos notificou o recorrente para no prazo 10 dias pagar a Taxa de Justiça, de que havia sido dispensada, nos termos do artigo 15.º do RCP.

O recorrente termina as suas duntas alegações com as conclusões de fls. 56/158, que, como é sabido, delimitam o objecto do recurso, nos termos do estatuído nos artigos 684.º/3 e 685.º-Aº/1 do CPC, e que aqui se dão por inteiramente reproduzidas.

Não houve contra-alegações.

A nosso ver o recurso merece provimento.

Sobre a questão do pagamento da taxa de justiça pelas entidades dispensadas do seu prévio pagamento, nos termos do artigo 15.º do RCP, emitiu o Conselho Consultivo da Procuradoria-geral da República o Parecer n.º 40/2011, cuja doutrina se subscreve. <sup>1</sup> (Publicado no Diário da República, 2.ª série, n.º 113, de 12 de Junho de 2012.)

Nesse Parecer foram extraídas as seguintes conclusões:

“1.ª A taxa de justiça corresponde a uma prestação pecuniária que, em regra, o Estado exige aos utentes do serviço judiciário no quadro da função jurisdicional por eles causada ou de que beneficiem, como contrapartida do serviço judicial desenvolvido, sendo fixada de acordo com o disposto no artigo 447.º, n.º 2, do Código de processo Civil, em função do valor e complexidade da causa, nos termos constantes do Regulamento das Custas Processuais, e paga, em regra, integralmente de uma só vez, no início do processo, por cada sujeito processual;

2.ª Nos termos do disposto no artigo 15.º, n.º 1, alínea a), do Regulamento das Custas Processuais, o Estado, incluindo os seus serviços e organismos, as Regiões Autónomas e as autarquias locais estão dispensados do pagamento prévio da taxa de justiça, quando demandem ou sejam demandados nos tribunais administrativos ou tributários, salvo em matéria administrativa contratual e pré-contratual e relativas às relações laborais com os funcionários, agentes e trabalhadores do Estado;

3.ª A dispensa do pagamento prévio da taxa de justiça não desonera o sujeito passivo processual beneficiário da liquidação da taxa que for devida em contrapartida pela utilização e prestação do serviço judiciário, constituindo, tão-somente um mero adiamento do seu pagamento;

4.ª Como se determina no artigo 26.º, n.º 3, alínea a), do Regulamento das Custas processuais, a parte vencida, na proporção em que o for, será condenada, nos termos previstos no Código de Processo Civil, ao pagamento, a título de custas de parte, dos valores de taxa de justiça pagos pela parte vencedora no âmbito do processo;

5.ª À luz do regime jurídico das custas constante do Regulamento das Custas Processuais, na versão anterior às alterações que foram introduzidas pela Lei n.º 7/2012, de 13 de Fevereiro, a parte vencedora, na medida em que não é condenada em custas, não tem de proceder, a final, à Liquidação da taxa de justiça de cujo pagamento fora dispensada;

6.ª No âmbito desse regime, sempre que exista dispensa do pagamento prévio da taxa de justiça, esta prestação, que a parte vencedora deveria pagar, passará a figurar na conta de custas para ser paga pela parte vencida, cabendo a esta, portanto, suportar, a final, e na medida do seu decaimento, a tota-

lidade da taxa de justiça do processo, ou seja, a sua própria taxa de justiça e a taxa de justiça da parte contra quem litigou;

7.<sup>a</sup> Em conformidade com o disposto no n.º 2 do artigo 15.º do Regulamento das Custas Processuais, aditado pela Lei n.º 7/2012, as partes dispensadas do pagamento prévio de taxa de justiça devem ser notificadas conjuntamente com a decisão que decida a causa principal, para efectuar o pagamento dessa taxa no prazo de 10 dias, que é devido independentemente de condenação a final e do facto de a decisão ser susceptível de recurso;

8.<sup>a</sup> Este novo regime é aplicável a todos os processos iniciados a partir de 29 de Março de 2012, data da entrada em vigor do Regulamento das Custas Processuais, na redacção dada pela Lei 7/2012, conforme prescreve o artigo 8.º, n.º 1 deste diploma”.

O mesmo parecer refere que “Uma vez que a dispensa do pagamento prévio da taxa de justiça não se traduz em qualquer forma de isenção, mas antes num mero adiamento do momento em que a parte será obrigada a liquidá-la, não oferece dúvida alguma de que a parte que tenha litigado com este benefício, caso tenha ficado vencida, total ou parcialmente, deverá proceder, no final da acção, após a elaboração da conta, ao pagamento da sua própria taxa, ou seja daquela que deveria ter liquidado previamente.

Nesta situação, a taxa de justiça que a parte vencedora oportunamente pagou ser-lhe-á reembolsada pela parte vencida a título de custas de parte.”

No caso em análise temos que o processo foi iniciado antes da entrada em vigor da Lei //2012, pelo que não é aplicável o estatuído no artigo 15.º/2 do RCP, na redacção introduzida por aquela lei.

Assim sendo, tendo as custas ficado a cargo da, ora, recorrida, como decorre da decisão que faz fls. 9/34, não tem o recorrente de proceder ao pagamento da taxa de justiça a final.

Todavia, o STA, de forma reiterada, está a sustentar tese contrária <sup>2</sup> (Entre outros acórdãos de 2012.05.23-P. 0246/12 e de 2012.10.10-P.906/12.), no entendimento de que a norma do artigo 15.º/2 do RCP, aditada pela lei //2012, de 13 de Fevereiro é aplicável aos processos pendentes, uma vez que o n.º 9 do artigo 8.º da citada Lei «apenas se destina a obviar a que aqueles que haviam beneficiado do deferimento do pagamento da taxa de justiça e que, por força do novo regime introduzido no RCP pela Lei n.º 7/2012 deixaram de beneficiar, fossem compelidos, após a entrada em vigor desta lei e por força da sua aplicabilidade aos processos pendentes, ao pagamento imediato da taxa de justiça».

**Termos em que deve ser dado provimento ao presente recurso jurisdicional, revogando-se a decisão recorrida, dando-se sem efeito a notificação efectuada ao recorrente para efectuar o pagamento da taxa de justiça.**

## **2 – FUNDAMENTAÇÃO**

**O Tribunal “a quo” quanto à matéria do presente recurso não fixou factos.**

**Contudo,**

no despacho recorrido foram referidas as seguintes circunstâncias processuais com relevo para a decisão a proferir:

- Os presentes autos foram instaurados em 9 de Março de 2012.

- A sentença foi proferida a 20 de Julho de 2012.

- Com a notificação da sentença, foi a Direcção de Serviços de Consultadoria Jurídica e Contencioso da Autoridade Tributária e Aduaneira notificada, para no prazo de 10 dias, efectuar o pagamento da taxa de justiça devida, nos termos do disposto no n.º 2 do art.º 15.º do RCP (redacção dada pela Lei n.º 7/2012, de 13.02).

## **3 – DO DIREITO**

A meritíssima juíza do TAF de Braga, julgou a notificação para o pagamento da taxa de justiça correcta por entender que:

**“Notificada, nos termos do disposto no art.º 15.º, n.º 2 do RCP, veio a Direcção de Serviços de Consultadoria Jurídica e Contencioso da Autoridade tributária e aduaneira requerer «a clarificação da responsabilidade pelo pagamento prévio de taxa de justiça, por parte da requerida, tendo em conta o regime de salvaguarda estabelecido no n.º 9 do artº 8.º RCP e ainda o facto de a Requerida constituir parte vencedora nos presentes autos, os quais já inclusivamente, transitaram em julgado, na presente data» salvaguarda que se pretende fazer recair sobre a ora requerente, cfr. fls. 148 a 151 dos autos.**

**Apreciando e decidindo.**

**Os presentes autos foram instaurados a 09/03/2012, cfr. fls. 2.**

**A sentença foi proferida a 20/07/2012, com trânsito em julgado a 04/08/2012, cfr. fls. 108 a 130;**

**Com a notificação da sentença, foi a Direcção de Serviços de Consultadoria Jurídica e Contencioso da Autoridade Tributária e Aduaneira notificada, para no prazo de 10 dias, efectuar o pagamento da taxa de justiça devida, nos termos do disposto no n.º 2 do art.º 15.º do RCP (redacção dada pela Lei n.º 7/2012, de 13.02), cfr. fls. 145.**



Ora, do exposto resulta que a sentença transitou em julgado em data posterior à entrada em vigor da Lei 7/2012, de 13 de Fevereiro, ou seja, a 23/03/2012. Pelo que, o acto de contagem obedece às regras do Regulamento das Custas Processuais na redacção dada pela referida lei, relevando para o efeito o facto do trânsito em julgado ocorrer em data posterior à entrada em vigor da referida Lei, cfr. n.º 2, do seu art.º 8.º. Acresce que, as partes que beneficiassem de dispensa do pagamento prévio, mantêm a dispensa mesmo que a nova redacção dada ao RCP preconize solução diferente, ocorrendo, nestes casos o pagamento a final — art.º 8.º, n.º 9.

Ora, na presente acção, nos termos do n.º 1, do art.º 15.º do RCP mantêm-se a dispensa da Fazenda Pública do pagamento prévio da taxa de justiça, não avançando, a este respeito, a nova lei uma solução diferente, sendo neste caso, aplicável o regime previsto na nova redacção do RCP.

Por sua vez, no n.º 2, do RCP estabelece que as partes dispensadas do pagamento prévio de taxa de justiça, independentemente de condenação a final, devem ser notificadas, com a decisão que decida a causa principal, ainda que susceptível de recurso, para efectuar o seu pagamento no prazo de 10 dias.

«Assim, independentemente de serem ou não condenadas na decisão final da causa principal, as referidas partes e sujeitos processuais, após a notificação daquela decisão para efectuarem o pagamento da taxa de justiça devida pelo respectivo impulso processual, do lado activo ou passivo, devem realiza-la no prazo de dez dias a contar da data daquela notificação, nos termos dos artigos 144.º n.º 1 e 3, e 254.º n.º 3, ambos do Código de Processo Civil»<sup>1</sup> (Salvador da Costa, in “Regulamento das Custas Processuais Anotado e Comentado”, pag. 340, 4ª Edição, 2012, Almedina.)

Em face do exposto, *in casu*, a Direcção de Serviços de Consultadoria Jurídica e Contencioso da Autoridade Tributária e Aduaneira, tinha de ser notificada para proceder ao pagamento da taxa de justiça devida, no momento e nos termos estabelecidos no art.º 15º, n.º 2, do RCP, conforme, aliás, se verificou.

Nesta conformidade, a notificação levada a cabo pela unidade orgânica foi correctamente realizada, com todas as consequências legais.”

#### DECIDINDO NESTE STA

O que se discute nos presentes autos, é saber em que momento deve ser paga a taxa de justiça nos casos em que a parte estava dispensada do seu pagamento prévio. Se só a final, como pretende o recorrente e de acordo com o Parecer n.º P000402011, da PGR. Ou, se como entendeu o Tribunal *a quo*, no caso dos autos, deve efectuar-se o pagamento no prazo de 10 dias a contar da notificação da sentença.

O ora recorrente entende que não deve ser aplicado o regime actual do Regulamento das Custas Processuais, aprovado pela Lei n.º 7/2012, de 13 de Fevereiro, que entrou em vigor em 29 de Março de 2012, pois que no caso dos presentes autos a acção foi deduzida em 8 de Março de 2012, teve o seu início portanto ainda na vigência da anterior redacção do Regulamento. E segundo o recorrente se assim for entendido a notificação de que foi destinatário com o fim de pagar a taxa de justiça seria ilegal e como tal, não teria de pagar a taxa de justiça. Mas sem razão como se irá demonstrar.

O n.º 1 do artº 8º da Lei n.º 7/2012, de 13 de Fevereiro, refere expressamente: “1— O Regulamento das Custas Processuais, na redacção que lhe é dada pela presente lei, é aplicável a todos os processos iniciados após a sua entrada em vigor e, sem prejuízo do disposto nos números seguintes, aos processos pendentes nesta data.”. Quer então significar que o regulamento se aplica afinal aos processos futuros e aos pendentes, desde que evidentemente não prejudique os números seguintes. Tendo presente esta advertência vemos que o n.º 9 do mesmo artigo dispõe:

“9 — Nos processos em que, em virtude da legislação aplicável, houve lugar à dispensa do pagamento prévio da taxa de justiça, essa dispensa mantém-se, sendo o pagamento dos montantes que a parte teria de ter pago caso não estivesse dispensada devidos apenas a final (...).” Ora os pagamentos que por aplicação da lei anterior, que estava em vigor no momento da entrada da acção no tribunal, não foram feitos por haver lugar a dispensa de pagamento prévio nos termos do artº 15º a) na sua versão original, são agora devidos a final. O ora recorrente estava dispensado do pagamento prévio da taxa de justiça, não estava isento do pagamento dessa mesma taxa. Neste sentido o acórdão de 23 de Maio de 2012, do STA, proferido no processo n.º 246/12.

Reitera-se que a Fazenda Pública não sustenta que não deva, eventualmente, proceder ao pagamento da taxa de justiça; sustenta, isso sim, que esse pagamento não lhe pode ser exigido neste momento (em que é notificada da sentença), mas apenas a final. Questiona, pois, a oportunidade em que tal pagamento lhe está a ser exigido.

É, esta a questão a apreciar e decidir nos presentes autos, a de saber se as entidades que, antes e depois da nova redacção dada ao RCP pela Lei n.º 7/2012, estavam dispensadas do prévio pagamento de taxa de justiça, estão ou não independentemente de condenação a final obrigadas, após a entrada em vigor daquela nova redacção do RCP, a proceder ao respectivo pagamento nos termos e prazo fixados no n.º 2 do art. 15.º daquele Regulamento.

**As questões que se suscitam nos presentes autos já obtiveram resposta no recurso n.º 906/12** no qual foi proferido acórdão em 10/10/2012 e também nos acórdãos de 17/10/2012 tirados nos recursos 759/12-30 e 919-22-30 estes últimos em que fomos relator.

**Seguiremos de perto o primeiro dos mencionados acórdãos**, que merece a nossa concordância: “DO MOMENTO EM QUE DEVE SER PAGA A TAXA DE JUSTIÇA

Não se discute no recurso que a Entidade Recorrida, ora Recorrente, esteja sujeita ao pagamento de taxa de justiça. Note-se que é aplicável à situação o regime de custas processuais aprovado pelo Decreto-Lei n.º 34/2008, de 26 de Fevereiro, que aprovou o Regulamento das Custas Processuais (RCP) e que esse Regulamento é, por força do disposto no seu art. 2.º [8] (O art. 2.º do RCP dispõe: «O presente Regulamento aplica-se aos processos que correm termos nos tribunais judiciais, nos tribunais administrativos e fiscais e no balcão nacional de injunções».) aplicável aos processos que correm termos nos tribunais administrativos e fiscais. E na verdade, quer antes, quer depois das alterações introduzidas no RCP pela Lei n.º 7/2012, de 13 de Fevereiro, já o Estado não gozava de isenção de taxa de justiça, isenção a que já há muito fora posto termo [9] (Isenção que foi abolida, relativamente aos processos de natureza cível, pelo Código das Custas Judiciais, na redacção conferida pelo Decreto-Lei n.º 324/2003, de 27 de Dezembro, mas que, relativamente à jurisdição administrativa, havia já sido abolida pelo Código de Processo dos Tribunais Administrativos, aprovado pela Lei n.º 15/2002, de 22 de Fevereiro, cujo art. 189.º dispõe: «O Estado e as demais entidades públicas estão sujeitos ao pagamento de custas».)

O ora Recorrente é o máximo dirigente e representante da Autoridade Administrativa e Aduaneira, serviço da administração directa do Estado, integrado hierarquicamente no Ministério das Finanças [cf. arts. 1.º, 3.º, 4.º, alínea f), e 14.º, n.º 3, do Decreto-Lei n.º 117/2011, de 15 de Dezembro e arts. 1.º, 3.º e 4.º do Decreto-Lei n.º 118/2011, de 15 de Dezembro], encontrando-se, como tal, dispensado do pagamento prévio de taxa de justiça, conforme estatuído no art. 15.º, n.º 1, alínea a), do RCP [10] (Diz o art. 15.º, n.º 1, alínea a), do RCP: «1 — Ficam dispensados do pagamento prévio pagamento da taxa de justiça: a) O Estado, incluindo os seus serviços e organismos ainda que personalizados, as Regiões Autónomas e as autarquias locais, quando demandem ou sejam demandados nos tribunais administrativos ou tributários, salvo em matéria administrativa contratual e pré-contratual e relativas às relações laborais com os funcionários, agentes e trabalhadores do Estado; [...]».)

A dispensa do pagamento prévio da taxa de justiça não significa qualquer isenção de pagamento, nem se lhe equipara. Os casos de isenção subjectiva e objectiva são os que constam no art. 4.º do RCP, não estando aí contemplado o Estado e as demais entidades ou sujeitos que, nos termos do citado art. 15.º, beneficiam da dispensa do pagamento prévio da taxa de justiça.

A dispensa do pagamento prévio não desonera o sujeito processual beneficiário da liquidação da taxa devida pela utilização e prestação do serviço judiciário, constituindo apenas um diferimento ou protelamento do pagamento. A taxa de justiça, enquanto contrapartida relativa ao custo do serviço judiciário prestado, há de ser exigível e paga oportunamente.

A questão que se coloca nos presentes autos é precisamente a de saber qual o momento, qual a oportunidade desse pagamento.

Em regra, a taxa de justiça é paga integralmente e de uma só vez, [11] (Tendo-se eliminado o sistema de pagamento em duas fases (a taxa de justiça inicial e subsequente) que vigorava no Código das Custas Judiciais, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 224-A/96.) no início do processo, por cada parte ou sujeito processual, devendo o seu pagamento, também em regra, ocorrer «até ao momento da prática do acto processual a ela sujeito» (art. 14.º do RCP).

Mas, no caso de a parte beneficiar de dispensa do prévio pagamento, quando deve pagar a taxa de justiça?

A Secretaria do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, louvando-se no n.º 2 do art. 15º do RCP — que determina: «As partes dispensadas do pagamento prévio de taxa de justiça, independentemente de condenação a final, devem ser notificadas, com a decisão que decida a causa principal, ainda que susceptível de recurso, para efectuar o seu pagamento no prazo de 10 dias» — entendeu que esse momento era o da notificação da sentença por que o Juiz daquele Tribunal deu provimento ao recurso interposto pelos Contribuintes. Note-se que foi deduzida oposição a esse recurso judicial pelo Director-Geral da Autoridade Administrativa e Aduaneira e que a taxa de justiça é devida pelo impulso processual independentemente da posição (lado activo ou passivo) que a parte ocupa no processo, ou seja, quer a parte seja autor quer seja réu, quer seja recorrente quer seja recorrido, como resulta inequivocamente do disposto no art. 6.º, n.º 1, do RCP.

A Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, decidindo a reclamação deduzida pelo ora Recorrente contra essa notificação, entendeu também que era esse o momento para ser paga a taxa de justiça por quem beneficiava da dispensa do seu prévio pagamento. - (vide fls. 45 e 46 dos autos).

O Recorrente discorda desse entendimento; não porque sustente que a oportunidade para o pagamento decorrente do n.º 2 do art. 15.º do RCP não seja essa, mas porque, a seu ver, a aplicação daquela

norma ao caso *sub judice* está afastada pelo n.º 9 do art. 8.º da Lei n.º 7/2012, de 13 de Fevereiro, que aprovou o RCP.

Esse art. 8.º é uma verdadeira norma de direito transitório, que regula a aplicação do RCP no tempo, estipulando como regra geral, no seu n.º 1, que o Regulamento se aplica, quer a todos os processos iniciados após a sua entrada em vigor - 45 dias após a sua publicação, nos termos do art. 9.º -, quer aos processos pendentes nessa data. No entanto, relativamente a estes últimos, estabeleceu algumas excepções, em ordem a salvaguardar efeitos já produzidos ou expectativas, das quais ora nos interessa considerar a prevista no n.º 9, relativa à subsistência do momento de pagamento nos casos anteriores de dispensa de pagamento prévio da taxa de justiça.

Diz o n.º 9 do art. 8.º da Lei n.º 7/2012, de 13 de Fevereiro: «*Nos processos em que, em virtude da legislação aplicável, houve lugar à dispensa do pagamento prévio da taxa de justiça, essa dispensa mantém-se, sendo o pagamento dos montantes que a parte teria de ter pago caso não estivesse dispensada devidos apenas a final, ainda que a aplicação da redacção que é dada ao Regulamento das Custas Processuais pela presente lei determinasse solução diferente*».

É quanto à interpretação desta norma que o Recorrente diverge da decisão recorrida.

Se bem interpretamos a posição do Recorrente, este sustenta que a regra deste n.º 9 do art. 8.º da Lei n.º 7/2012, de 13 de Fevereiro, impõe que à situação *sub judice* não se aplique o n.º 2 do art. 15.º do RCP e, consequentemente, que a taxa de justiça, de cujo pagamento prévio está dispensado, só lhe poderá ser exigida a final (ou seja, se bem interpretamos as alegações do Recorrente, quando do trânsito em julgado da eventual condenação em custas).

Mas, salvo o devido respeito, não é essa a melhor interpretação do n.º 9 do art. 8.º daquela Lei. O que resulta desta norma é que nos casos em que, de acordo com o regime vigente à data da instauração da causa, houve lugar a dispensa de pagamento prévio de taxa de justiça, mesmo que no novo regime não haja tal dispensa [12] (Serão os casos anteriormente previstos nas alíneas b) e c) do art. 15.º do RCP, que foram revogadas pelo art. 6.º da Lei n.º 7/2012, de 13 de Fevereiro.) não pode exigir-se imediatamente (com a entrada em vigor do novo regime) o pagamento da taxa de justiça. Não resulta, como parece pretender o Recorrente, que nos casos em que antes e depois do novo regime se mantém a dispensa do prévio pagamento da taxa de justiça (ou seja, em que não houve alteração do regime de dispensa), não possa exigir-se o pagamento da taxa de justiça no momento que o novo regime de custas estipulou no n.º 2 do seu art. 15.º [13] (Neste sentido, JOEL TIMOTEO RAMOS PEREIRA, *Regulamento das Custas Processuais e Legislação Complementar*, Quid Juris, 2012, anotação 7 ao art. 8.º da Lei n.º 7/2012, pág. 30.) Nesses casos, porque não houve qualquer alteração do regime legal, não há que salvaguardar o quer que seja, designadamente através de norma transitória, antes sendo de fazer funcionar o princípio geral do Direito de que a lei se aplica para o futuro (cfr. art. 12.º do Código Civil).

Sempre salvo o devido respeito, não vislumbramos que da interpretação adoptada pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga e por nós sufragada resultem os invocados *esvaziamento do conteúdo e perda de efeito útil* da norma do n.º 9 do art. 8.º da Lei n.º 7/2012 ou qualquer incompatibilidade com o disposto na 2.ª parte do n.º 10 do mesmo artigo.

Na verdade, esta norma tem um alcance, conteúdo e efeito útil bem perceptíveis em face da sua redacção: o de obviar a que aqueles que haviam beneficiado do diferimento do pagamento da taxa de justiça e que, por força do novo regime introduzido no RCP pela Lei n.º 7/2012 deixaram de beneficiar, fossem compelidos, após a entrada em vigor desta Lei e por força da sua aplicabilidade aos processos pendentes (cfr. art. 8.º, n.º 1), ao pagamento de imediato da taxa de justiça.

Por outro lado, não vislumbramos onde possa residir a invocada incompatibilidade desta interpretação com o regime decorrente do n.º 10 do mesmo art. 8.º da Lei n.º 7/2012. Diz esta norma: «*Nos processos em que a redacção que é dada ao Regulamento das Custas Processuais pela presente lei passa a prever a dispensa do pagamento prévio da taxa de justiça não há lugar à sua dispensa, excepto se ainda não tiver sido paga a segunda prestação da taxa de justiça, caso em que a dispensa de pagamento prévio se aplica apenas a esta prestação*».

O que se visa com esta norma é que nos casos em que a dispensa do pagamento prévio da taxa de justiça passou a estar prevista pelo novo regime, esta dispensa não produz efeitos, a menos que ainda não tenha sido paga a segunda prestação da taxa de justiça, caso em que a dispensa produzirá efeitos exclusivamente em relação a esta prestação.

Também nestas situações estamos perante uma alteração do regime de dispensa do pagamento prévio da taxa de justiça, se bem que em sentido inverso àquela prevista no n.º 9 do mesmo artigo. Por isso, não vemos como retirar desta norma qualquer argumento em favor da tese do Recorrente.

Recorde-se que na situação *sub judice* não houve alteração de regime quanto à dispensa do prévio pagamento da taxa de justiça: o Recorrente beneficiava dessa dispensa quando foi insaturado o recurso judicial e quando nele deduziu oposição e continua a beneficiar dessa dispensa depois das alterações que a Lei n.º 7/2012 introduziu no RCP.

Por tudo o que ficou dito, entendemos que o recurso não merece provimento.

**CONCLUSÕES**

Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões:

I- De acordo com o n.º 2 aditado ao art. 15.º do RCP pela Lei n.º 7/2012, de 13 de Fevereiro, as partes que beneficiam de dispensa do prévio pagamento da taxa de justiça, independentemente de condenação a final, devem ser notificadas com a decisão que decida a causa principal, ainda que susceptível de recurso, para efectuar o seu pagamento no prazo de 10 dias.

II - Essa regra aplica-se, não só aos processos iniciados após a entrada em vigor da Lei n.º 7/2012, como a todos os processos pendentes nessa data (cfr. n.º 1 do art. 8.º).

III - Não obsta à aplicação da referida regra aos processos pendentes o n.º 9 do art. 8.º da Lei n.º 7/2012, norma que apenas se destina a obviar a que aqueles que haviam beneficiado do diferimento do pagamento da taxa de justiça e que, por força do novo regime introduzido no RCP pela Lei n.º 7/2012 deixaram de beneficiar, fossem compelidos, após a entrada em vigor desta Lei e por força da sua aplicabilidade aos processos pendentes, ao pagamento de imediato da taxa de justiça”.

**4. DECISÃO**

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

Custas pelo recorrente.

Lisboa 23 de Janeiro de 2013. – *Ascensão Lopes* (relator) – *Pedro Delgado* – *Valente Torrão*.

**Acórdão de 23 de Janeiro de 2013.****Assunto:**

*Execução Fiscal. Garantia. Compensação. Nulidade da Sentença.*

**Sumário:**

- I — A lei tributária admite a compensação de créditos – forma de extinção das obrigações que pode ser utilizada quando duas pessoas sejam reciprocamente credor e devedor (art. 847.º, n.º 1, do CC) – como forma de extinção da obrigação tributária, podendo a compensação, designadamente, ser efectuada a pedido do executado e com créditos sobre o Estado de natureza não tributária, desde que verificadas as condições enunciadas no art. 90.º-A do CPPT.*
- II — A compensação é um meio de efectuar o pagamento da obrigação tributária (art. 40.º, n.º 2, da LGT) e não de garantir o mesmo.*
- III — Não é admissível a compensação sob condição e, ainda que assim não fosse, nunca a mesma poderia considerar-se forma idónea de prestar garantia, pois não é possível através desse meio vincular os créditos não tributários com que o executado pretende a eventual compensação ao pagamento da dívida exequenda e do acrescido, ou seja, esses créditos poderiam já não existir no momento em que o exequente houvesse de executar a garantia.*
- IV — Essa vinculação pode conseguir-se, isso sim, através da penhora desses créditos.*

Processo n.º 1275/12-30.

Recorrente: A..., S. A.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

**1. RELATÓRIO**

1.1 A sociedade denominada “A..., S.A.” (a seguir Executada, Reclamante ou Recorrente), invocando o disposto nos arts. 276.º e 278.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), reclamou junto do Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra da decisão do órgão da Administração tributária (AT) que lhe indeferiu o pedido de prestação de garantia por ela formulado ao abrigo do disposto nos arts. 52.º, da Lei Geral Tributária (LGT) e 169.º, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), em ordem à suspensão da execução fiscal.

A Executada pediu que aquela decisão fosse anulada. Alegou, em resumo, que a AT fez errada interpretação e aplicação da lei ao considerar que não era admissível a pretendida prestação de garantia

por meio de compensação, sob condição suspensiva, dos créditos exequendos com créditos detidos pela Executada sobre entidades estatais.

1.2 O Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra julgou a reclamação improcedente. Para tanto, considerou, em síntese, que

- a Executada «*não pode pretender estabelecer a subordinação a um acontecimento futuro e incerto a produção de efeitos do direito à compensação, porquanto ou o mesmo existe e implica a “... extinção das obrigações sempre que duas pessoas sejam reciprocamente credor e devedor...” – vd. art. 847.º do C.Civil*», desde que verificadas as demais condições previstas na lei, ou não será admissível;

- assim, não é admissível a pretensão de prestar garantia mediante compensação sob condição, porque a compensação, como causa de extinção das obrigações, pressupõe a «*produção integral dos efeitos da relação jurídica que a titula*»;

- «*no caso de o interessado pretender discutir a quantificação da obrigação tributária é evidente que não pode efectuar a sua compensação de acordo com o resultado dessa quantificação, porquanto tal definição constitui precisamente um requisito procedimental prévio daquela compensação – cfr. arts. 89.º e 90.º do CPPT*».

- em todo o caso, «*[n]ada obsta a que os referidos créditos sejam oferecidos à penhora, nos termos do disposto no n.º 5 do art. 199.º do CPPT, valendo como garantia nos autos, o que determina os mesmos efeitos contidos no referido art. 169.º do mesmo Código*».

1.3 A Executada não se conformou com essa sentença e dela interpôs recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, apresentando com o requerimento de interposição do recurso as respectivas alegações, que resumiu em conclusões do seguinte teor:

«*A Recorrente apresentou uma Reclamação Graciosa de liquidação adicional de IVA.*

- *Procurando garantir o reconhecimento de efeito suspensivo no processo de execução fiscal desencadeado pela referida liquidação adicional apresentou também um pedido de prestação de garantia o qual foi indeferido pela AT com base em alegada não previsão legal do meio proposto.*

- *Em face do exposto, a Recorrente apresentou Reclamação nos termos do disposto nos arts. 276.º e ss do CPPT tendo em consequência o Tribunal a quo proferido sentença que julgou a referida reclamação improcedente com base, grosso modo, na ineficácia da compensação sob condição suspensiva e na impossibilidade de pretender utilizar esta figura como meio garantístico quando a quantificação da dívida tributária a compensar está a ser sindicada em processo / procedimento próprio concomitante.*

- *Ora sucede que não se debate na apontada Reclamação Graciosa a quantificação da dívida tributária mas antes a sua legalidade e ainda que assim não fosse a quantificação para efeitos de constituição de garantia decorre de dispositivos legais próprios em nada saindo prejudicada pela situação em apreço.*

- *Mais, a ineficácia decorrente do disposto no n.º 2 do art. 848.º do CC é parcial não obstante à futura perfeição da compensação perante a decisão de litígio que reconheça a legalidade da alegada dívida tributária sendo esta opção nessa medida, e como infra melhor se demonstra, um meio garantístico idóneo / meio susceptível de assegurar a satisfação de crédito tributário.*

- *Com efeito, conjugando as disposições dos n.ºs 1 e 2 do art. 52.º da Lei Geral Tributária (LGT) e dos arts. 169.º e 199.º do CPPT, resulta que a cobrança da prestação tributária pode ser suspensa perante a apresentação de reclamação graciosa (ou impugnação judicial) e mediante a apresentação de uma garantia idónea / meio garantístico idóneo.*

- *Trata-se de uma garantia conferida ao contribuinte que, ao lançar mão de um dos meios de defesa previstos na lei para discutir a legalidade da dívida exequenda, pode simultaneamente assegurar ao Estado a efectiva futura cobrança da prestação através do oferecimento de um meio de putativa satisfação dos seus interesses, evitando assim os inconvenientes que estão associados ao andamento normal de um processo executivo (v.g. penhoras; impossibilidade de acesso a certidões de inexistência de dívidas tributárias; etc.).*

- *Do ponto de vista do Estado trata-se de um meio de asseverar que, uma vez terminado o litígio (v.g. reclamação graciosa impugnação judicial) e, caso no âmbito do mesmo se haja confirmado a legitimidade de cobrança de dados créditos tributários, possui entre mãos um meio de satisfação dos mesmos.*

- *No que toca aos meios / garantias que podem ser oferecidos, o n.º 1 do art. 199.º do CPPT dispõe que “consistirá em garantia bancária, caução, seguro-caução ou qualquer meio susceptível de assegurar os créditos do exequente” (sublinhado nosso).*

- *Dos dispositivos citados decorre que, a final, o único critério válido de decisão é saber se, uma vez decidido no âmbito de Reclamação Graciosa ou Impugnação Judicial que os créditos tributários em jogo são válidos e, logo, exigíveis, perante o meio proposto pelo contribuinte, o Estado se pode fazer pagar ou não.*

- *A compensação de dívidas tributárias com créditos não tributários detidos sobre o Estado é, mediante o cumprimento de determinados requisitos (os quais os créditos apontados pela Recorrente*

cumprem na integralidade), um meio legal de pagamento de dívidas tributárias tal como previsto pelo n.º 4 do art. 90.º do CPPT.

• *Nessa medida, a realização de compensação sob condição suspensiva – assumindo a Recorrente, como fez e cumpriu, a obrigação e indicar a todo o tempo créditos vencidos sob entidades públicas certos, líquidos, exigíveis e orçamentados – condição suspensiva essa que não é mais do que a dimanação de uma decisão definitiva no âmbito de Reclamação Graciosa que venha a reconhecer a legitimidade dos créditos tributários em causa, não pode deixar de ser considerada um meio idóneo de satisfação dos créditos tributários, na medida em que, perante tal decisão, o Estado de imediato vê satisfeita a sua posição.*

• *Deste modo, a única justificação com que a AT poderia ter indeferido o pedido de prestação de garantia seria uma que tivesse por base o facto dos créditos apontados não reunirem os requisitos legais para compensação nos termos do n.º 4 do art. 90.º do CPPT, algo que não sucedeu;*

• *Acresce assim que o referido despacho de indeferimento, na medida em que não fundamenta de modo, minimamente, satisfatório a sua decisão, é violador do disposto nos n.ºs 1 e 2 do art. 52.º da LGT e nos arts. 169.º e 199.º do CPPT, como também do dever de fundamentação dos actos que impende sobre a Administração (cfr. n.º 3 do art. 268.º da Constituição da República Portuguesa, artigos 124.º e 125.º do Código do Procedimento Administrativo, e o art. 77.º da LGT).*

• *A Sentença recorrida é ainda nula por omissão de pronúncia face ao disposto na alínea d) do n.º 1 do art. 668.º do CPC e do art. 125.º do CPPT na medida em que o Meritíssimo Juiz [do tribunal] a quo não se dignou pronunciar sobre a questão da falta de fundamentação do acto reclamado.*

*Nestes termos e nos demais de direito, deve:*

*O presente recurso deve ser julgado procedente anulando a sentença recorrida e substituindo a mesma por decisão que anule a decisão do Director Geral da Administração Tributária que recusou a prestação de garantia idónea no processo executivo sob a forma de compensação sob condição suspensa, devendo ser substituída por outra que admita a referida garantia» (1).*

1.4 O recurso foi admitido a subir imediatamente, nos próprios autos e com efeito devolutivo.

1.5 Não foram apresentadas contra alegações.

1.6 Recebidos os autos neste Supremo Tribunal Administrativo, após devolução ao Tribunal a quo para se pronunciar sobre a arguida nulidade da sentença – que o Juiz sustentou não se verificar –, foi dada vista ao Ministério Público e o Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de que a sentença recorrida deve ser mantida.

Após referir que considera não verificada a nulidade da sentença por omissão de pronúncia, deixou escrito, relativamente ao mérito do recurso, o seguinte:

*«A recorrente ofereceu ao órgão da execução fiscal garantia, consistindo em compensação com créditos não tributários sob condição suspensiva, visando a suspensão de processo de execução fiscal e anunciando a intenção de apresentação de reclamação graciosa contra liquidação adicional de IVA.*

*O oferecimento de garantia no decurso do prazo para apresentação de reclamação graciosa onde se pretende discutir a legalidade da dívida exequenda tem, actualmente, fundamento legal (art. 169.º n.º 2 CPPT redacção Lei n.º 3-B/2010, 28 Abril).*

*A compensação de créditos constitui causa de extinção das obrigações, mas não garantia geral ou especial de cumprimento das obrigações (art. 847.º CCivil; cf. Código Civil Livro II Capítulos V, VI e VII).*

*A compensação de créditos sob condição ou a termo é ineficaz (art. 848.º n.º 2 CCivil).*

*Não podem extinguir-se por compensação os créditos do Estado, excepto quando a lei o autorize (art. 853.º n.º 1 alínea c) CCivil).*

*A compensação de créditos (incluindo créditos não tributários) é admitida nos casos expressamente previstos na lei como forma de extinção da obrigação tributária (art. 40.º n.º 2 LGT; arts. 89.º, 90.º e 90.º-A CPPT).*

*Não obstante, os créditos a compensar podem ser nomeados à penhora constituindo garantia idónea desde que garantam o pagamento da quantia exequenda e do acrescido (art. 199.º n.ºs 1, 4 e 6 CPPT)».*

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

1.8 As questões suscitadas pela Recorrente são as de saber se a sentença recorrida (i) enferma de nulidade por falta de pronúncia sobre a invocada falta de fundamentação da decisão administrativa reclamada e se (ii) fez errado julgamento quando considerou que não constitui meio admissível de prestação de garantia a requerida compensação, sob condição, da dívida exequenda e acrescido com créditos não tributários sobre o Estado.

## **2. FUNDAMENTAÇÃO**

### **2.1 DE FACTO**

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

*«Factos Provados*

*Da discussão da causa resultaram provados os seguintes factos com interesse para a sua decisão:*

1- A Administração Fiscal instaurou em 28.04.2012, processo de execução fiscal n.º 3140201201028790, contra a sociedade “A..., S.A. ”, para pagamento da dívida exequenda de IVA, no valor de € 674.514,44 – cfr. rosto do Procº de Execução instaurado no Serviço de Finanças de Amadora 2.

2- Em requerimento dirigido ao órgão de execução fiscal recebido em 26.03.2012 e em 24.04.2012, respectivamente, a reclamante veio requerer a prestação de garantia prévia à apresentação de impugnação administrativa dos actos tributários de liquidação de imposto que determinaram a instauração da execução fiscal referida supra e ao abrigo do n.º 2, do art. 169.º do CPPT, tendo prestado garantia através do direito à compensação de créditos não tributários sobre o Estado de que seria titular, sob condição suspensiva relativa à dívida de tributos – cfr. cópia dos requerimentos de fls. 27 e segs. e de fls. 33 e segs., dos autos.

3- Em 21.05.2012, o Director Geral da DGI proferiu um despacho de indeferimento aposto sob a informação elaborada pelos serviços sobre o pedido formulado pelo reclamante no requerimento referido em 2, o qual se dá aqui por reproduzido, o qual considera que a mesma não é conciliável com a natureza jurídica da compensação e da condição suspensiva sobre ela formulada – cfr. cópia do despacho de fls. 102 e Informação de fls. 103 a 106, do Proc. Executivo apenso.

*Factos não provados*

*Dos factos constantes da oposição, todos objecto de análise concreta, não se provaram os que não constam da factualidade acima descrita».*

## **2.2 DE DIREITO**

### **2.2.1 AS QUESTÕES A APRECIAR E DECIDIR**

Numa execução fiscal instaurada contra a sociedade ora Recorrente para cobrança coerciva de dívidas de IVA e juros compensatórios de IVA, a Executada, manifestando a intenção de impugnar graciosamente as liquidações que deram origem àquelas dívidas, requereu ao órgão de execução fiscal a prestação de garantia para efeitos de suspensão da execução, propondo-se prestá-la mediante compensação sob condição suspensiva, sendo esta condição verificada pela ocorrência de qualquer um dos dois seguintes factos: (i) a não apresentação da reclamação graciosa no prazo legal, (ii) o fim do litígio, com decisão desfavorável à sua pretensão (²).

O órgão de execução fiscal indeferiu esse pedido com o fundamento de que a natureza jurídica da compensação não se coaduna com o seu uso para prestação de garantia e, ademais, a compensação não pode ser sujeita a condição suspensiva.

A Executada reclamou dessa decisão, ao abrigo do disposto nos arts. 276.º a 278.º do CPPT, para o Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra.

O Juiz desse Tribunal julgou a reclamação improcedente.

Se bem interpretamos a sentença, nela se considerou que a compensação sob condição não constitui meio de prestar garantia, quer porque a compensação constitui uma forma de extinção da obrigação tributária, quer porque não é admissível sujeitar a compensação a condição, quer porque a compensação não será possível se o devedor pretende discutir a liquidação que deu origem à dívida exequenda.

Mais considerou o Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, que, nada obsta a que os créditos com que a Executada pretende compensar a dívida exequenda e o acrescido sejam oferecidos à penhora, nos termos do disposto no n.º 5 do art. 199.º do CPPT, valendo como garantia nos autos, o que determina os mesmos efeitos contidos no art. 169.º do mesmo Código.

A Executada não se conformou com sentença e dela recorreu com dois fundamentos. Primeiro, a nulidade da sentença por nela não se ter conhecido do vício de falta de fundamentação que assacou à decisão que recusou a prestação da garantia através da forma pretendida e, segundo, o erro de julgamento por ter confirmado a legalidade daquela decisão, ou seja, por ter considerado não ser admissível a prestação de garantia mediante compensação, sob condição, da dívida exequenda e acrescido com créditos não tributários sobre o Estado.

Assim, as questões a apreciar e decidir são as que deixámos enunciadas em 1.8.

### **2.2.2 DA NULIDADE POR OMISSÃO DE PRONÚNCIA**

A Recorrente arguiu a nulidade da sentença, nos termos do disposto no art. 125.º do CPPT, porque considera que o Juiz do Tribunal *a quo* omitiu pronúncia relativamente ao vício de falta de fundamentação por ela invocado como suporte do pedido de anulação da decisão administrativa que lhe recusou a prestação de garantia pela forma pretendida.

*Prima facie*, poderíamos ser levados a concordar com a Recorrente, na medida em que a sentença não abordou expressamente a questão da falta de fundamentação.

Mas, numa análise mais cuidada, verificamos que o vício que a Executada imputou à decisão administrativa reclamada sob a denominação de falta de fundamentação não integra esse vício de forma, mas antes um vício substancial – erro nos pressupostos de direito –, que foi apreciado e decidido pelo

Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, motivo por que inexistia a invocada nulidade por omissão de pronúncia. Vejamos:

Como resulta da alegação da Executada para pedir judicialmente que fosse anulada a decisão que lhe recusou a prestação de garantia pela forma pretendida, o vício de falta de fundamentação assacado àquela decisão alicerça-se no entendimento de que «a única justificação com que a AT poderia ter indeferido o pedido de prestação de garantia seria uma que tivesse por base o facto dos créditos apontados não reunirem os requisitos legais para compensação nos termos do n.º 4 do art. 90.º do CPPT, algo que não sucedeu», motivo por que, «o referido despacho de indeferimento, na medida em que não fundamenta de modo minimamente satisfatório a sua decisão, é violador do disposto nos n.ºs 1 e 2 do art. 52.º da LGT e nos arts. 166.º e 169.º do CPPT, como também do dever de fundamentação dos actos que impende sobre a Administração (cfr. n.º 3 do art. 268.º da Constituição da República Portuguesa, arts. 124.º e 125.º do Código do Procedimento Administrativo, e o art. 77.º da LGT)».

Ou seja, a Reclamante considerou que a autoridade que proferiu a decisão administrativa deveria ter-se pronunciado sobre os créditos não tributários por ela invocados, designadamente se os mesmos reúnem ou não os requisitos para a compensação nos termos do n.º 4 do art. 90.º do CPPT e, porque não o fez, aquela decisão enferma de falta de fundamentação.

Dessa alegação resulta, como acima adiantámos, que a Executada não questiona realmente a fundamentação formal, mas a fundamentação substancial: uma coisa é saber se a Administração deu a conhecer os motivos que a determinaram a actuar como actuou, as razões em que fundou a sua actuação, questão que se situa no âmbito da validade formal do acto<sup>(3)</sup>; outra, bem diversa e situada já no âmbito da validade substancial do acto, é saber se esses motivos correspondem à realidade e se, correspondendo, são suficientes para legitimar a concreta actuação administrativa.

A Reclamante não alegou dificuldade alguma em compreender os motivos da decisão, deles revelando, aliás, perfeito conhecimento; alegou, sim, que os mesmos não legitimam a decisão, que deveria ter outros motivos que não os que foram externados, que a decisão deveria, designadamente e em face do n.º 4 do art. 90.º do CPPT, pronunciar-se, relativamente aos créditos em causa, sobre a verificação dos requisitos que a lei impõe aos créditos não tributários sobre a administração indirecta do Estado para que com eles possa fazer-se a compensação.

Distinguindo a dimensão formal e a dimensão substancial do dever de fundamentação, VIEIRA DE ANDRADE diz que a diferença está «em que o dever formal se cumpre pela apresentação de pressupostos possíveis ou de motivos coerentes e credíveis; enquanto a fundamentação material exige a existência de pressupostos reais e de motivos correctos susceptíveis de suportarem uma decisão legítima quanto ao fundo»<sup>(4)</sup>.

Ora, salvo o devido respeito, o órgão de execução fiscal deu a conhecer os motivos por que a AT recusou a prestação de garantia mediante compensação sob condição: a seu ver a compensação é um modo de extinguir a obrigação tributária e não de prestar garantia, sendo que a compensação só existe quando se dá a reunião efectiva do crédito com o débito e os seus efeitos não são susceptíveis de serem diferidos no tempo, motivo por que não lhe pode ser atribuído carácter suspensivo (cfr. fls. 97 a 99 do processo de execução fiscal).

Afigura-se-nos, pois, que foram observadas as exigências de fundamentação, que não são rígidas, mas variam de acordo com o tipo de acto e as circunstâncias concretas em que foi proferido. No caso, a AT adoptou um discurso claro e racional que permite a um destinatário normal (colocado na situação concreta do real destinatário e no contexto circunstancial que rodeou a prática do acto) conhecer os motivos por que a compensação sob condição não foi aceite como forma de prestar garantia. Parafraseando a expressão tão usada na jurisprudência, a AT revelou o percurso cognoscitivo e valorativo que a levou a recusar aquela forma de prestar garantia.

A questão, tal como a Reclamante a coloca, situa-se num plano diferente, qual seja o da exactidão ou da validade substancial dos fundamentos invocados pela AT para recusar a prestação da garantia através da compensação sob condição<sup>(5)</sup>: o de saber se a lei admite ou não como forma de prestar garantia a compensação de créditos sujeita a condição.

Ora, é inquestionável que, sob esse plano, o Juiz do Tribunal *a quo* apreciou a questão.

Improcede, pois, a invocada nulidade da sentença por omissão de pronúncia.

### 2.2.3 DA INIDONEIDADE DA COMPENSAÇÃO COMO FORMA DE PRESTAÇÃO DE GARANTIA

Passemos agora à questão central do recurso, a de saber se pode ou não admitir-se como forma de prestar garantia em ordem à suspensão da execução fiscal a compensação sujeita a condição.

Como é sabido, a execução fiscal não pode ser suspensa senão nos casos expressamente previstos na lei, entre os quais se conta aquele em que o executado preste garantia e manifeste intenção de apresentar reclamação graciosa em que discuta a legalidade da liquidação do tributo que deu origem à dívida exequenda (cfr. art. 169.º, n.º 2, do CPPT e art. 52.º da LGT).



Quanto à prestação da garantia – e não cuidando agora da possibilidade da dispensa da mesma (cfr. art. 52.º, n.º 4, da LGT e 170.º do CPPT) – há que ter em conta essencialmente o disposto no art. 199.º do CPPT.

Assim, nos termos do n.º 1 daquele artigo, a garantia pode ser constituída por «qualquer meio susceptível de assegurar os créditos do exequente», sendo que a enumeração aí feita, e que antecede esta expressão – «*garantia bancária, caução, seguro-caução*» –, bem como o enunciado no n.º 2 do mesmo artigo («*A garantia idónea referida no número anterior poderá consistir, ainda, a requerimento do executado e mediante concordância da administração tributária, em penhor ou hipoteca voluntária, aplicando-se o disposto no artigo 195.º, com as necessárias adaptações*»), não significam que a lei estabeleça qualquer preferência entre as diversas formas legalmente previstas de prestação de garantia. Ponto é que a garantia seja idónea para assegurar o pagamento da dívida exequenda e do acrescido<sup>(6)</sup>.

A ora Recorrente propôs-se prestar garantia, em ordem à suspensão da execução fiscal enquanto não estivesse decidida a reclamação graciosa que manifestou intenção de apresentar, mediante compensação com créditos não tributários sobre a administração directa do Estado, compensação a efectuar sob condição suspensiva, sendo esta condição verificada pela ocorrência de qualquer um dos dois seguintes factos: (i) a não apresentação da reclamação graciosa no prazo legal, (ii) o fim do litígio, com decisão desfavorável à sua pretensão.

A AT não admitiu a compensação sob condição como meio de prestar garantia, decisão que foi mantida pelo Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra em sede de reclamação judicial. Em suma, o argumentário no sentido da inadmissibilidade da compensação como meio de prestar garantia é o de que a compensação constitui uma forma de extinção das obrigações, cujos efeitos não podem ser diferidos nem pode ser sujeita a condição, e que não pode ser utilizada por iniciativa do executado quando pretenda discutir a legalidade da dívida a compensar.

A Recorrente insurge-se contra esse entendimento mas, a nosso ver, sem razão. Vejamos:

A compensação, prevista na lei civil como forma de extinção das obrigações<sup>(7)</sup>, constitui também forma de extinção da obrigação tributária (cfr. art. 40.º, n.º 2, da LGT).

A extinção da obrigação tributária por compensação pode efectuar-se, ou por iniciativa da AT, com «*créditos do executado resultantes de reembolso, revisão oficiosa, reclamação ou impugnação judicial de qualquer acto tributário*» (art. 89.º do CPPT), exceptuando as situações previstas no n.º 1 do mesmo artigo<sup>(8)</sup>, ou por iniciativa do executado, com créditos tributários e também com créditos não tributários (arts. 90.º e 90.º-A, do CPPT).

A compensação com créditos não tributários por iniciativa do contribuinte, que ora nos interessa considerar, só é possível desde que verificados os respectivos requisitos, a saber:

«a) *haver uma dívida tributária do contribuinte que esteja em fase de cobrança coerciva [alínea a) do n.º 1 deste art. 90.º-A];*

b) *existir uma dívida da administração directa do Estado para com o contribuinte executado [alínea b) do n.º 1 deste art. 90.º-A];*

c) *que esta dívida do Estado seja certa, líquida e exigível [alínea b) do n.º 1 deste art. 90.º-A];*

d) *que o contribuinte executado formule um pedido no sentido de ser efectuada a compensação, fazendo prova da existência e da origem do crédito, do seu valor e do prazo de vencimento (n.º 2, deste art. 90.º-A)»<sup>(9)</sup>.*

Verificados que estejam esses requisitos, não há dúvida quanto à possibilidade da compensação, que determinará a extinção da obrigação tributária, na medida em que seja suficiente para o pagamento da dívida exequenda e do acrescido (havendo que respeitar os critérios dos arts. 261.º ou 262.º do CPPT, consoante os casos) e, verificado o pagamento integral, a extinção da execução fiscal (cfr. art. 176.º do CPPT).

No entanto, a pretensão formulada pela ora Recorrente não foi de extinção da obrigação tributária pela compensação; foi, isso sim, de prestação de garantia mediante a compensação sujeita a condição suspensiva, sendo esta condição, como deixámos já dito, preenchida pela verificação de qualquer um dos dois seguintes factos: (i) a não apresentação da reclamação graciosa no prazo legal, (ii) o fim do litígio, com decisão desfavorável à sua pretensão.

Antes do mais, cumpre ter presente que prestar garantia não é efectuar o pagamento, mas tão-só vincular um determinado património ao cumprimento de uma determinada obrigação de pagamento.

Será que é possível vincular os créditos que a Executada se arroga sobre entidades que integram a administração directa do Estado ao cumprimento da obrigação de pagamento da dívida exequenda e do acrescido?

Sem dúvida que sim, designadamente através da penhora dos mesmos, como bem salientou o Juiz do Tribunal *a quo* na parte final do segmento.

Na verdade, nos termos do n.º 4 do art. 199.º do CPPT, na redacção introduzida pela Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro (Orçamento do Estado para 2008), «[v]ale como garantia para os

*efeitos do n.º 1 a penhora já feita sobre os bens necessários para assegurar o pagamento da dívida exequenda e acrescido ou a efectuar em bens nomeados para o efeito pelo executado no prazo referido no n.º 6».*

O que significa que, apesar do direito de nomear bens à penhora se considerar sempre devolvido à exequente, nada obsta a que os referidos créditos fossem oferecidos à penhora pela Executada, sem prejuízo da possibilidade do órgão de execução fiscal os não aceitar se daí resultasse prejuízo para o processo (cfr. arts. 215.º, n.º 4, e 224.º, do CPPT).

No entanto, não foi a penhora dos referidos créditos o meio escolhido pela Executada em ordem a garantir o pagamento da dívida exequenda e do acrescido e, assim, lograr a suspensão da execução fiscal em virtude da reclamação graciosa que se propõe deduzir contra as liquidações que deram origem à dívida exequenda. A Executada pretende é garantir o pagamento da dívida exequenda e do acrescido, até que esteja decidido o litígio, por meio de *compensação de créditos sob condição*.

Mas, será possível vincular os créditos com que a Executada pretende a eventual compensação ao pagamento da dívida exequenda e do acrescido através de uma *compensação de créditos sob condição*?

Subscrevendo, no essencial, a argumentação da sentença, também nós entendemos que não.

É certo que a lei não restringe as formas que a garantia pode revestir, mas, como salienta JORGE LOPES DE SOUSA, «A garantia tem de ser idónea para assegurar os créditos do exequente.

*Para ser idónea para este efeito, a garantia não pode estar subordinada a limitações ou condições que possam afectar a possibilidade de o credor tributário assegurar o seu crédito através da execução da garantia, como por exemplo, a possibilidade de denúncia unilateral pela entidade que a presta, ou limitação temporal.*

*Só uma garantia incondicional e abrangendo a globalidade do período de pendência do processo de execução fiscal até ao momento do pagamento dos créditos tributários poderá ser considerada idónea para assegurar o pagamento da dívida exequenda e do acrescido»<sup>(10)</sup>.*

Ora, a pretendida compensação sob condição enferma de uma limitação óbvia que compromete absolutamente a sua idoneidade como forma de prestar garantia: dando de barato que estejam reunidos os requisitos legais para a compensação, os créditos com que a Executada pretende efectuar a compensação poderão já não existir quando o litígio respeitante às liquidações que deram origem à dívida exequenda se puder considerar findo. Na verdade, não há meio de assegurar que, entretanto, esses créditos não sejam pagos pelos seus devedores à Executada ou se extingam por outro modo. O que significa que a Exequente, na eventualidade de ter que vir a executar a garantia, poderia deparar-se com a situação de já não existir nenhum daqueles créditos da Executada. Ou seja, o meio por que a Executada pretende prestar garantia não cumpre com a finalidade que a garantia deve prosseguir, qual seja a susceptibilidade de assegurar o pagamento da dívida exequenda e do acrescido.

Aliás, essa limitação transparece claramente dos autos, pois, já depois de apresentado o requerimento, a Executada teve que substituir parte dos créditos com que pretendia essa *compensação sob condição* porque, segundo ela mesma alegou, foram entretanto pagos (cfr. requerimento de fls. 32 a 34).

Por isso, bem andou o Juiz do Tribunal *a quo* ao confirmar a decisão administrativa que não aceitou a prestação da garantia através daquela pretendida *compensação sob condição*.

Por outro lado, como também bem salientou o Juiz do Tribunal *a quo*, a compensação, como forma de extinção das obrigações, não pode ser sujeita a condição alguma<sup>(11)</sup>. Também à face da lei tributária, o pagamento espontâneo da dívida exequenda e do acrescido extingue a obrigação tributária e a execução fiscal, não admitindo a lei a possibilidade de pagamento da dívida exequenda sob condição<sup>(12)</sup>.

A compensação só opera quando se reúnem efectivamente o crédito com o débito, não sendo possível diferir os seus efeitos no tempo.

Por tudo o que ficou dito, o recurso não pode ser provido, mantendo-se a sentença recorrida com a presente fundamentação.

#### 2.2.4 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões:

I - A lei tributária admite a compensação de créditos – forma de extinção das obrigações que pode ser utilizada quando duas pessoas sejam reciprocamente credor e devedor (art. 847.º, n.º 1, do CC) – como forma de extinção da obrigação tributária, podendo a compensação, designadamente, ser efectuada a pedido do executado e com créditos sobre o Estado de natureza não tributária, desde que verificadas as condições enunciadas no art. 90.º-A do CPPT.

II - A compensação é um meio de efectuar o pagamento da obrigação tributária (art. 40.º, n.º 2, da LGT) e não de garantir o mesmo.

III - Não é admissível a compensação sob condição e, ainda que assim não fosse, nunca a mesma poderia considerar-se forma idónea de prestar garantia, pois não é possível através desse meio vincular os créditos não tributários com que o executado pretende a eventual compensação ao pagamento da

dívida exequenda e do acrescido, ou seja, esses créditos poderiam já não existir no momento em que o exequente houvesse de executar a garantia.

IV - Essa vinculação pode conseguir-se, isso sim, através da penhora desses créditos.

### 3. DECISÃO

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

Custas pela Recorrente.

Lisboa, 23 de Janeiro de 2013. — *Francisco Rothes* (relator) — *Fernanda Maçãs* — *Casimiro Gonçalves*.

(<sup>1</sup>) Porque usamos o itálico na transcrição, as partes que no original estavam em itálico surgem aqui em tipo normal, a fim de se respeitar o destaque que lhes foi concedido pela Recorrente.

(<sup>2</sup>) Embora a Executada tenha enunciado esta condição como «*o trânsito em julgado de uma decisão jurisprudencial, na sequência da apresentação da Reclamação Graciosa, insusceptível de recurso, que condene a Requerente no pagamento das Liquidações*», afigura-se-nos que a condição a que a Executada se pretende referir será a decisão final do litígio em sentido desfavorável à sua pretensão, decisão que ocorrerá, ou quando se formar o caso decidido ou caso resolvido, quando a liquidação se puder considerar estabilizada na ordem jurídica, por a decisão da reclamação graciosa já não ser susceptível de impugnação administrativa (recurso hierárquico) ou contenciosa (impugnação judicial) com fundamento em vícios geradores de anulabilidade, ou com o trânsito em julgado da decisão judicial que ponha termo à impugnação contenciosa da decisão administrativa.

(<sup>3</sup>) Isto, como bem salienta VIEIRA DE ANDRADE, sem prejuízo de a exigência de fundamentação formal não se bastar com «*uma qualquer declaração do agente sobre os fundamentos do acto*», nem de ser «*a ausência total de menção dos fundamentos a única modalidade de vício de forma por incumprimento desse dever*», pois «*[o] conteúdo da declaração fundamentadora não pode ser o de um qualquer enunciado, há-de consistir num discurso aparentemente capaz de fundar uma decisão administrativa*» (O Dever de Fundamentação Expressa de Actos Administrativos, Almedina, 2003, pág. 231).

(<sup>4</sup>) Ob. e loc. cit.

(<sup>5</sup>) Neste sentido, SÉRVULO CORREIA, *Noções de Direito Administrativo*, volume I, pág. 403, que diz: «*a fundamentação pode ser inexacta e ser suficiente, por permitir entender quais os pressupostos de facto e de direito considerados pelo autor do acto. Deste modo, a inexactidão dos fundamentos não conduz ao vício de forma por falta de fundamentação. Ela pode sim revelar a existência de outros vícios, como o vício de violação de lei por erro de interpretação ou aplicação de norma (...)*».

(<sup>6</sup>) Nesse sentido, este Supremo Tribunal Administrativo tem vindo a decidir que a lei não estabelece uma hierarquização das garantias, em conformidade com a sua maior ou menor liquidez imediata, não podendo a AT recusar todas as que não assegurem imediata liquidez, restringindo o quadro legal de garantias que o legislador quis aberto, mas apenas podendo recusar uma garantia se achar que a mesma, em concreto, não garante o pagamento da quantia exequenda e do acrescido. Por mais recentes, vide os seguintes acórdãos desta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- de 14 de Março de 2012, proferido no processo com o n.º 208/12, ainda não publicado no jornal oficial, mas disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbb22e1bb1e680256f8e003ea931/21bb5401212af027802579d4004e8d21?OpenDocument>;

- de 27 de Junho de 2012, proferido no processo com o n.º 646/12, ainda não publicado no jornal oficial, mas disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbb22e1bb1e680256f8e003ea931/3ae68ffcc173e8b080257a37003c3ba19?OpenDocument>.

(<sup>7</sup>) Nos termos do art. 847.º, n.º 1, do Código Civil, «*[q]uando duas pessoas sejam reciprocamente credor e devedor, qualquer delas pode livrar-se da sua obrigação por meio de compensação com a obrigação do seu credor*», desde que o crédito seja exigível judicialmente e as duas obrigações tenham por objecto coisas fungíveis da mesma espécie e qualidade.

(<sup>8</sup>) Na redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 3-B/2010, de 18 de Abril (Orçamento do Estado para 2010), e que veio consagrar legislativamente o entendimento da jurisprudência à face da redacção inicial da norma, de que a compensação por iniciativa da AT só era possível se a dívida não estivesse garantida ou, estando-o, não estiver pendente reclamação graciosa, recurso hierárquico, impugnação judicial, recurso judicial ou oposição à execução fiscal relativa à dívida do contribuinte, nem estar a dívida a ser paga em prestações, ou seja, que essa compensação só se dever efectuar relativamente a dívidas sobre as quais não haja controvérsia ou já não haja controvérsia, pelos meios procedimentais e processuais adequados, quanto à legalidade da dívida.

(<sup>9</sup>) JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário* anotado e comentado, Áreas Editora, 6.ª edição, volume I, anotação 1 ao art. 90.º-A, págs. 738/739.

(<sup>10</sup>) Cfr. JORGE LOPES DE SOUSA, ob. cit., volume III, anotação 2 ao art. 199.º, pág. 412.

(<sup>11</sup>) Aliás, a própria lei civil, regulando a compensação, diz: «*A declaração é ineficaz, se for feita sob condição ou a termo*» (art. 848.º, n.º 2, do Código Civil).

(<sup>12</sup>) Neste sentido, podem ver-se os seguintes acórdãos desta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- de 29 de Junho de 2005, proferido no processo n.º 525/05, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 16 de Dezembro de 2005 (<http://www.dre.pt/pdfgratisac/2005/32220.pdf>), págs. 1561 a 1564, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbb22e1bb1e680256f8e003ea931/1808a285924faf2c8025703d004f5a20?OpenDocument>;

- de 23 de Maio de 2007, proferido no processo n.º 128/07, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 24 de Abril de 2008 (<http://www.dre.pt/pdfgratisac/2007/32220.pdf>), págs. 1066 a 1070, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbb22e1bb1e680256f8e003ea931/48ac5f3286b69cde802572f1003b791b?OpenDocument>.

## Acórdão de 23 de Janeiro de 2013.

### Assunto:

*Derrama. Sociedades em grupo.*

**Sumário:**

- I — À luz do n.º 1 do artigo 14º da Lei de Finanças Locais de 2007, derrama municipal autoliquidada por uma sociedade sujeita ao regime especial de tributação dos grupos de sociedades (RETGS), incide sobre o lucro tributável do grupo e não sobre o lucro tributável de cada uma das sociedades que o integram.*
- II — O artigo 14º, n.º 8, da Lei das Finanças Locais, na redacção que lhe foi dada pelo artigo 57º da Lei do Orçamento do Estado para 2012 (Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro) é uma norma inovadora e não interpretativa.*

Processo n.º 1301/12-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A....., SGPS, S.A.

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

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. A Fazenda Pública interpõe recurso jurisdicional da sentença do Tribunal Tributário de Lisboa que julgou procedente a impugnação judicial que A....., SGPS, SA efectuou do indeferimento da reclamação graciosa deduzida contra a autoliquidação do IRC e derrama do exercício de 2010.

Nas respectivas alegações, conclui o seguinte:

I – Visa o presente recurso reagir contra a douta sentença que julgou procedente a impugnação judicial apresentada pela A.....SGPS, SA, na sequência do indeferimento de reclamação graciosa deduzida contra a autoliquidação de IRC e derrama referente ao exercício de 2010;

II – Conclui a douta sentença que o pedido formulado pela impugnante deve proceder, considerando que no âmbito de aplicação do RETGS, quando o n.º 1 do art.14º da Lei n.º 2/2007 de 15 de Janeiro faz referência a “lucro tributável sujeito e não isento de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas”, apenas se poderá estar a referir ao lucro resultante de soma de lucros tributáveis e prejuízos fiscais individuais (resultado agregado), uma vez que apenas este se encontra sujeito a IRC.

III – A Derrama surge como corolário do ditame constitucional que determina a necessidade das autarquias locais - enquanto instrumento principal para a descentralização administrativa - serem dotadas dos meios necessários à sua tendencial e desejada autonomia, não só administrativa, mas também financeira, consubstanciando um instrumento colocado à disposição dos municípios para a realização das suas tarefas no âmbito da sua autonomia local;

IV – Com a entrada em vigor da Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro (LFL), operou-se uma modificação de fundo no modo de cálculo da derrama, ao passar a ter como base o lucro tributável, e não já, a colecta;

V – Esta alteração legislativa consubstanciou uma verdadeira mudança de paradigma da derrama, tendo esta perdido o seu carácter de acessoriedade - que até aqui vinha mantendo face ao IRC -, passando a tratar-se de um imposto autónomo.

VI – A Derrama tem a natureza de imposto geral, ordinário, directo, real, periódico e no estadual, e, considerando-se impostos acessórios aqueles que existem ou dependem de outros — denominados principais — há que reconhecer que face à nova Lei das Finanças Locais, a derrama deixou de assumir natureza acessória, pois deixou claramente de atender, quer à matéria colectável, quer à própria colecta de IRC enquanto pressupostos da sua aplicabilidade;

VII - Relativamente aos Grupos de Sociedades e ao seu regime especial de tributação (RETGS), dado que a derrama passou a ter como base o lucro tributável, ou seja, uma incidência de mais montante que anteriormente, deverão ser acolhidas as regras do CIRC até ao momento de determinação do lucro tributável, porque, seguidamente, aplicar-se-ão as regras próprias da derrama (aplicação da taxa);

VIII – No RETGS não se determina a colecta de cada uma das sociedades do perímetro, (pelo que a questão não se colocava antes à luz da lei anterior), todavia, tendo passado a base de cálculo da derrama a ser o lucro tributável (e não já a colecta), e existindo, e sendo necessária, a determinação do lucro tributável de cada uma das sociedades do grupo, da aplicação do n.º 1 do art. 14 da LFL - que dispõe que a derrama é lançada “sobre o lucro tributável sujeito e isento de imposto das pessoas colectivas (IRC), que corresponda à proporção do rendimento gerado na sua área geográfica - resultará a aplicação da taxa correspondente da derrama cada um dos lucros tributáveis de cada uma das sociedades dominadas;

IX – Uma vez que é determinado um lucro tributável, sujeito e não isento para efeitos de IRC, a liquidação da derrama, passa a reger-se pelas regras próprias, nos termos do disposto no n.º 1 do art.14º da LFL, não existindo qualquer impossibilidade de liquidar a derrama individual de cada sociedade, uma vez que o “objecto” da sua incidência foi alterado da colecta do IRC para o lucro tributável sujeito a imposto, sendo que esse lucro tributável existe, o que não acontecia com a colecta;

X – No caso concreto das sociedades abrangidas pelo RETGS, é inegável que cada uma das sociedades que integram o perímetro é sujeito passivo de IRC, sendo igualmente incontestável que todas elas geram rendimentos sujeitos a IRC, constituindo pois, situações patentes de sujeição pessoal e real, de cada uma daquelas sociedades, e respectivos rendimentos;

XI – Sendo que em momento algum é consagrada qualquer situação de não sujeição, de isenção, ou de exclusão de tributação para estas sociedades ou os seus rendimentos.

XII – A LFL, ao determinar a incidência da derrama sobre o lucro tributável dos sujeitos passivos para efeitos de IRC, não convocando as regras do RETGS, acolhe as regras do CIRC, mas apenas até ao momento da determinação do lucro tributável de cada sujeito passivo, antes do cálculo do lucro tributável do grupo;

XIII – Será esta a forma mais directa de fazer corresponder a receita da derrama ao Município onde o correspondente rendimento é efectivamente gerado;

XIV – No âmbito do RETGS, os lucros tributáveis de certas sociedades podem ser absorvidos pelos prejuízos de outras, sendo que, determinado município onde se instalou determinada sociedade que teve lucro tributável pode deixar de auferi-lo se o grupo, no seu conjunto, apresentar prejuízo

XV – Os superiores valores colectivos gerais que motivaram a introdução do RETGS, não coincidem com os valores subjacentes ao lançamento da derrama;

XVI - Sendo que, os impostos estaduais têm por fundamento a existência de necessidades colectivas gerais e destinam-se à criação e aplicação de meios de satisfação de tais necessidades (devendo caber a todos os cidadãos o dever contributivo) enquanto que os impostos municipais baseiam-se em necessidades exclusivamente locais, cabendo o dever contributivo aos cidadãos a que tais necessidades respeitem;

XVII - A consideração da derrama como um imposto autónomo, não obstante a partilha de alguns elementos com o IRC, ao nível da incidência e determinação do lucro tributável, acarretará, contrariamente ao decidido na sentença recorrida, a não consideração daquele especial regime de tributação de IRC para efeitos de derrama;

XVIII – É esta a interpretação que melhor se coaduna com o espírito da lei, e a melhor forma de conferir exequibilidade ao instrumento de financiamento dos municípios que se consubstancia na derrama;

XIX — Mais recentemente, o art.º 57º da Lei – B/2011 de 30 de Dezembro, procedeu à alteração do art.º 14 da Lei n.º 2/2007 de 15 de Janeiro, passando, o n.º 8 do referido normativo legal a dispor que quando seja aplicável o RETGS, a derrama incidirá sobre o lucro tributável individual de cada uma das sociedades do grupo;

XX – Considerando que a qualificação duma norma como interpretativa não se encontra dependente da atribuição de tal carácter pelo legislador (não sendo indispensável que legislador o tivesse feito expressamente), é nossa opinião, que a norma supra, não assume carácter inovador.

XXI – A posição agora (melhor) definida pelo legislador, visou apenas esclarecer a controvérsia jurídica existente quanto à matéria, dissipando eventuais incertezas, não se verificando uma verdadeira alteração da posição do legislador sobre o assunto, mas tão só, uma clarificação do pensamento legislativo anterior;

XXII – Perante a eventual existência de dúvidas relativamente ao espírito da Lei, ter-se-á o legislador encarregado, de as dissipar por completo, esclarecendo que, quando for aplicável o RETGS, a derrama incide sobre o lucro tributável individual de cada uma das sociedades do grupo.

XXIII – A douta sentença ora recorrida revela inadequação e desconformidade com as disposições supra mencionadas, pelo que, não deverá manter-se na ordem jurídica;

1.2. Nas contra-alegações., a recorrida conclui o seguinte.

I. O presente recurso foi interposto pela Fazenda Pública da sentença proferida no âmbito do processo de Impugnação n.º 2219/11,0 BELRS do Tribunal Tributário de Lisboa em que a recorrida impugnou a ilegalidade do acto de autoliquidação, na parte que se refere à derrama, com referência ao exercício de 2010 no valor total de € 6.273.212,71 e, bem assim, a decisão de indeferimento expresso da reclamação graciosa deduzida contra aqueles actos de liquidação, por despacho da Senhora Directora de Finanças Adjunta Da Direcção De Finanças de Lisboa, ao abrigo de poderes subdelegados, de 31 de Outubro de 2011;

II. A douta Sentença recorrida considerou procedente a impugnação deduzida pela ora recorrida, por não concordar com o entendimento da Administração Tributária de acordo com o qual os lucros tributáveis são calculados individualmente, devendo considerar-se que tais lucros individuais não têm efeitos na liquidação de imposto, mas apenas efeitos declarativos e de controlo do lucro tributável apurado e comunicado pela sociedade dominante do grupo:

III. Neste sentido, entendeu a douta sentença recorrida, e bem, que a existência de um regime de especial tributação terá de vigorar em toda a linha, e nesse sentido, a pretensão, da ora recorrida, mereceu acolhimento (cfr. pagina 7 e 8 da sentença recorrida);

IV. Ora, não pode a recorrida concordar, com as pretensões da recorrente, desde logo, porque, não obstante as alterações preconizadas pela LFL, a derrama continua a ter a natureza de imposto acessório, devendo, por isso, atender-se, conforme tem vindo a ser reconhecido pela jurisprudência, ao princípio *accessorium sequitur principale*;

V. Com efeito, com a alteração da LFL a derrama passou a ser considerado com um adicionamento (uma vez que passou a ser calculada sobre a matéria colectável) sendo sempre (antes e depois da entrada em vigor da Lei das Finanças Locais) um imposto acessório relativamente ao IRC, na medida em que a existência da derrama depende da existência da relação tributária de IRC;

VI. Assim, no que ao cálculo da derrama no caso de tributação de acordo com o REGTS diz respeito, resulta da análise comparativa da redacção do artigo 14.º da “nova” LFL face à anterior redacção do artigo 18.º da Lei n.º 42/98, de 6 de Agosto, que a única alteração introduzida se reporta ao facto de a derrama passar a incidir sobre o lucro tributável, ao invés de incidir sobre a colecta, pelo que a alteração se prendeu unicamente com o facto de, passando este tributo a incidir sobre o lucro tributável apurado pelos sujeitos passivos, deixam de ser relevantes os prejuízos fiscais relativos a exercícios anteriores;

VII. Neste contexto, o entendimento veiculado pela Administração no Ofício-Circulado n.º 20 132, de 14 de Abril de 2008, nos termos do qual o cálculo da derrama não deve ter em consideração os prejuízos fiscais apurados, nesse exercício, é ilegal porquanto resulta da conjugação do disposto no REGTS e na LFL que os prejuízos fiscais apurados nesse exercício, pelas entidades que compõem o perímetro do Grupo abrangido pelo REGTS, mais não são do que resultados fiscais negativos que concorrem para o apuramento do lucro tributável sujeito a imposto - o lucro tributável do Grupo;

VIII. Com efeito, resulta do disposto no artigo 70.º do Código do IRC que, não obstante o facto de cada uma das sociedades integrantes do Grupo se encontrar obrigada à submissão de uma declaração individual, a liquidação de imposto é efectuada junto da sociedade dominante, sendo o lucro tributável do Grupo, para efeitos de liquidação de IRC, aquele que resulta da soma dos lucros tributáveis e dos prejuízos fiscais apurados individualmente;

IX. Em face do exposto, impõe-se, conforme reconhecido na sentença recorrida, a restituição da diferença entre o valor de derrama apurado tendo por base o lucro consolidado do grupo e o valor da derrama pago com a autoliquidação.

X. Por outro lado, entende a recorrida, em conformidade com o entendimento do tribunal arbitral na análise da norma ora em apreço, não poder ser acolhido o entendimento da recorrente segundo o qual a alteração legislativa do artigo 14.º da Lei n.º 2/2007 não assume carácter inovador, porquanto nada aponta no sentido de a referida norma configurar uma norma interpretativa;

XI. Neste âmbito, tendo a recorrida baseado o preenchimento da sua Declaração de Rendimentos — IRC — Modelo 22 —, relativa ao exercício 2010, nas instruções constantes do Ofício-Circulado n.º 20 132, de 14 de Abril de 2008, divulgado pela Administração Tributária, está preenchido o requisito da verificação de *erro imputável aos serviços*, sendo por isso, devidos juros indemnizatórios;

XII. Por fim, subsidiariamente, e ao abrigo do disposto no artigo 684.º-A, do Código de Processo Civil, a recorrida, se tal se mostrar necessário, pretende que se conheça também do argumento que, em função das conclusões do tribunal a quo, não chegou a ser conhecido - falta de fundamentação do ‘Despacho de indeferimento da reclamação graciosa’;

XIII. Com efeito, da leitura do despacho de indeferimento da reclamação graciosa, a ora recorrida, não logrou obter qualquer esclarecimento, designadamente, quanto às motivações que levaram a Administração Tributária a não acolher o entendimento expresso e vertido no Acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Administração, no âmbito do Processo n.º 0909/10, cuja junção ao processo de reclamação graciosa, foi oportunamente requerida pela ora recorrida;

IV. Na verdade, neste âmbito a Administração Tributária limitou-se a informar que se encontra vinculada às orientações genéricas constante dos ofícios circulados que estiveram em vigor no momento do facto tributário.

XV. Ora, não pode a recorrida aceitar que uma Informação emitida por um organismo da Administração Tributária a sancionar um entendimento da mesma Administração Tributária, possa ser entendido como conferindo um maior grau de legitimidade, uma vez que se trata do mesmo órgão a confirmar um entendimento que já é, *ab initio* (só) seu.

XVI. Em face do exposto, a pretensa “fundamentação” do despacho de indeferimento da reclamação graciosa, viola pois, frontalmente, quer a Constituição da Republica Portuguesa - cfr. artigo 268.º, n.º 3 -, quer o artigo 77.º da Lei Geral Tributária, o que se invoca para todos os efeitos legais, devendo ser anulado, em conformidade com o artigo 135.º do Código de Procedimento Administrativo.

1.3. O Ministério Público emitiu parecer no sentido da improcedência do recurso.

2. A sentença deu como assentes os seguintes factos:

a) No exercício de 2010, a impugnante era a sociedade dominante de uma grupo de sociedades, que optaram pela aplicação do regime especial de tributação dos grupos de sociedades (cfr. fls. 45 a 52 do processo administrativo apenso);

b) A impugnante apresentou declaração de rendimentos, modelo 22 de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas do ano de 2010 do grupo de sociedades, tendo apurado derrama no valor de € 7.854.875, M, que teve por base o lucro tributável de cada uma das sociedades do grupo (cfr. fls. 45 a 52);

c) A impugnante autoliquidou derrama correspondente ao somatório das derramas calculadas e indicadas individualmente por cada uma das sociedades pertencentes ao grupo, de acordo com as orientações genéticas da Administração Tributária, emitidas através do ofício circulado n.º 20132, de 14 de Abril de 2008, da Direcção de Serviços do IRC (cfr. campo 364, quadro 10, do modelo 22 - fls. 50);

d) A declaração anual modelo 22 relativa ao exercício de 2010 deu origem à liquidação de IRC no 2011 25203S5742, no montante de € 12.022.916,86, a reembolsar à impugnante (cfr. fls. 53);

e) Em 12/09/2011 a impugnante deduziu reclamação graciosa “e autoliquidação de IRC do grupo de sociedades, vertida na declaração de rendimentos modelo: 22 de IRC, referente ao exercício de 2910, na parte relativa ao apuramento da derrama (cfr. fls. 2 e segs. do procedimento de reclamação graciosa apenso);

f) Notificada a impugnante para exercício de audição prévia apresentou a resposta de fia. 125 a 128, que aqui se dá por integralmente reproduzida;

g) Em 31/10/2011, por despacho da Directora de Finanças Adjunta, foi a reclamação graciosa indeferida, com a fundamentação constante do projecto de decisão, informação datada de 31/10/2011 e pareceres na mesma exarados, que aqui se dão por integralmente reproduzidos (cfr. fls. 114 a 123 e 140 a 149 do procedimento de reclamação graciosa apenso);

h) Em 07/11/2011, através do ofício com a referência 096159, de 04/11/2011, a impugnante foi notificada da decisão proferida no procedimento de reclamação graciosa (cfr. fls. 191 e 192 do procedimento anexo);

i) Em 22/11/2011 a impugnante deduziu a presente impugnação (cfr. carimbo de fia. 2 dos presentes autos);

3. A única questão que vem em recurso consiste em saber se a derrama municipal relativa ao exercício de 2010, autoliquidada pela recorrida, uma sociedade sujeita ao regime especial de tributação dos grupos de sociedades (RETGS), incide sobre o lucro tributável do grupo ou sobre o lucro tributável de cada uma das sociedades que o integram.

Esta questão foi discutida na doutrina e julgada na jurisprudência até à recente alteração do artigo 14º da Lei 2/2007 de 15 de Janeiro (Lei das Finanças Locais), levada a efeito pela Lei n.º 64-B/2011 de 30/12, que acrescentou àquele artigo um número 8, respondendo, de forma inequívoca, à questão nos seguintes termos: «*Quando seja aplicável o regime especial de tributação dos grupos de sociedades, a derrama incide sobre o lucro tributável individual de cada uma das sociedade do grupo, sem prejuízo do disposto no artigo 115º do Código do IRC*».

A necessidade que o legislador teve de criar uma norma com esse sentido evidencia bem a dificuldade que anteriormente existia em responder de forma segura a tal questão. Desde logo, porque não havendo norma que, através do recurso às regras da hermenêutica, pudesse conduzir àquela solução, a Administração Tributária avançou com o Ofício-Circulado n.º 20132 de 14 de Maio de 2008, segundo o qual, no âmbito do regime especial de tributação dos grupos de sociedades, a “*derrama deverá ser calculada individualmente por cada uma das sociedade e inscrita na sua declaração individual*”.

A posição da administração tributária assentava na circunstância de as diferentes sociedades que compõem um determinado grupo fiscal terem que entregar declarações individuais nas quais, ainda que as mesmas não apresentem colecta, poderão evidenciar lucro tributável, pelo que deverá ser este a base do apuramento da derrama do grupo. Ou seja, a derrama deverá recair sobre o lucro tributável individual, porque esse decorre do preenchimento da declaração individual que cada sociedade está obrigada a submeter. Dessa forma, evita-se que a derrama deixe de ser liquidada, quando existam prejuízos fiscais reportáveis de exercícios anteriores, um dos mais importantes objectivos da nova lei de finanças locais.

Não foi, porém, nesse sentido que a maioria da doutrina e a jurisprudência interpretou o n.º 1 do artigo 14º da Lei n.º 2/2007, onde se dispõe que «*os municípios podem deliberar lançar anualmente uma derrama, até ao limite máximo de 1,5% sobre o lucro tributável sujeito e não isento de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC), que corresponda à proporção do rendimento gerado na sua área geográfica por sujeitos passivos residentes em território português, que exerçam, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e não residentes com estabelecimento estável nesse território*”.

O Supremo Tribunal Administrativo, antes alteração operada pela Lei n.º 64-B/2011, interpretou esta norma no sentido de que, no caso dos grupos societários sujeitos ao RETGS, a derrama incide sobre o lucro consolidado em sede de IRC.

Esta jurisprudência, constante dos acórdãos de 2/2/2011 (rec. n.º 0909/10), de 22/6/2011 (rec. n.º 0309), de 2/5/2012 (rec. n.º 0234/12), de 5/7/2012 (rec. n.º 265/12) e de 9/1/2013 (rec. n.º 1302), parte do princípio doutrinariamente assente de que a derrama, de acordo com a actual Lei de Finanças Locais de 2007, é um *imposto autónomo* em relação ao IRC, uma vez que “*todos os seus elementos*

*estruturantes ora resultam da lei (sujeito activo, margem de taxas) ou obedecem à intervenção da autarquia local (tributação ou não, taxas concretas), apenas comungando, para efeitos do seu cálculo e por simplicidade de gestão, de uma incidência objectiva comum (v. Saldanha Sanches, in revista citada, p. 137 e 138)”.*

Mas como a base de incidência da derrama passou a coincidir com a do IRC, no que respeita aos sujeitos passivos que exerçam a título principal actividade comercial, industrial ou agrícola, quer sejam residentes ou não residentes que exerçam tal actividade através de estabelecimento estável situado em território português (artigo 3.º, n.º 1, alíneas a) e c) do CIRC), com excepção dos lucros sujeitos mas isentos de IRC, considerou-se que, apesar da referida autonomização do imposto, a derrama continuou a depender do regime do IRC, em todos os outros campos que definem a sua relação jurídico tributária.

Argumenta-se num daqueles acórdãos que, *“além de remeter expressamente para o IRC na definição da sua base de incidência e dos seus sujeitos passivos, o regime da derrama é omissivo quanto a regras próprias de determinação da matéria colectável, liquidação, pagamento, obrigações acessórias e garantias, para elencar apenas aquelas em que tradicionalmente se analisa a relação jurídica tributária. Ora, como sustenta Manuel Anselmo Torres, a propósito da relevância dos prejuízos fiscais na matéria colectável da derrama, in Fiscalidade n.º 38, a fls. 159, a única via para integrar essas lacunas consiste em aplicar à derrama o regime previsto para o IRC. Na verdade, como refere o autor citado, só o CIRC nos permite concluir, por exemplo, que a derrama deve ser objecto de autoliquidação e paga até ao fim do 5.º mês seguinte ao fim do período de tributação. E o mesmo deverá, quanto a nós, suceder no caso de grupos de sociedades. Prevendo o CIRC, nos seus artigos 69.º a 71.º, um regime especial de tributação dos grupos de sociedades, situação em que se encontra a impugnante, ora recorrida, e tendo esta optado, como a lei lhe facultava, pela aplicação desse regime para determinação da matéria colectável em relação a todas as sociedades do grupo, a determinação do lucro tributável, para efeitos de IRC, é apurada através da soma algébrica dos lucros tributáveis e dos prejuízos fiscais apurados nas declarações individuais das sociedades que pertencem ao grupo. E, assim determinado o lucro tributável para efeito de IRC, está necessariamente encontrada a base de incidência da derrama”.*

Não só se concorda com esta posição, como se entende que os argumentos invocados pela recorrente não são coerentes com a lógica da tributação agregada das sociedades a que se aplica o RETGS. Com efeito, o n.º 1 do artigo 14º, a única norma que dava resposta a este problema antes de se lhe acrescentar o número 8, é suficientemente claro no sentido de que a derrama incide «sobre o lucro tributável *sujeito* e não isento de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas».

Ora, no caso do grupo de sociedades que optaram pela aplicação do regime especial de determinação da matéria colectável em relação a todas as sociedades do grupo, o artigo 64º do IRC (actual artigo 70º), o lucro tributável «sujeito» a IRC «é calculado pela sociedade dominante, através da soma algébrica dos lucros tributáveis e dos prejuízos fiscais apurados nas declarações periódicas individuais de cada uma das sociedades pertencentes ao grupo».

Portanto, o regime de RETGS assenta numa lógica de tributação agregada segundo a qual o grupo societário é tributado, para efeitos de IRC, pelo seu resultado agregado, como se de uma só entidade se tratasse. Não havendo regras específicas de apuramento da base de incidência da derrama, ao remeter-se para a base de incidência do IRC, tem que se aceitar necessariamente a base de incidência prevista para quem é tributado segundo o RETSG, sob pena de se criar uma excepção não prevista na lei à lógica da tributação agregada em que assenta esse regime.

O argumento segundo o qual as sociedades que compõem o grupo apresentam *declarações individuais*, as quais deveriam servir de base de incidência da derrama, não tem qualquer apoio na letra do n.º 1 do artigo 14º, porque os lucros individuais constantes dessas declarações não têm efeitos de liquidação do imposto, apenas servem para efeitos de controle do lucro tributável consolidado que foi apurado e comunicada pela sociedade dominante do grupo fiscal.

É que a opção pelo RETGS traduz-se precisamente na determinação do lucro tributável do grupo com base na soma algébrica dos lucros e prejuízos fiscais apurados na declaração periódica de cada uma das sociedades que o integram, opção esta que se funda no *princípio da capacidade contributiva*, ao fazer prevalecer a capacidade do grupo sobre a capacidade contributiva individual das empresas que o integram. Ora, se a base de incidência da derrama tivesse por referência o lucro de cada uma das sociedades que o integram, seria atingido o princípio da capacidade contributiva do grupo, um dos fundamentos do RETGS.

A norma do n.º 8 do artigo 14º, introduzida pela lei do orçamento de Estado para 2012, não de pode aplicar ao caso dos autos porque, pela interpretação que se acaba de fazer, não é uma norma interpretativa que se possa integrar no sentido e âmbito do n.º 1 do mesmo artigo. A natureza inovadora da norma já foi objecto de jurisprudência no recente acórdão de 2/5/2102, acima referido, onde se, se a lei fosse interpretativa *«por certo o legislador não deixaria de o fazer constar do respectivo texto, dizendo que se tratava de uma norma interpretativa. Mas não o fez, nem se surpreende no texto da Lei do Orçamento de 2012 ou no referido n.º 8º do art. 14º da Lei das Finanças Locais qualquer referência ao carácter interpretativo da norma ou a qualquer controvérsia gerada pela solução de direito anterior.*



*Trata-se certamente de opção legislativa diversa, quiçá motivada pela necessidade de arrecadar receitas imposta pela conjuntura económica, dado que a interpretação possível da norma na sua redacção anterior, acolhida pela jurisprudência unânime deste Supremo Tribunal Administrativo, tinha como consequência uma poupança fiscal significativa para os grupos de sociedades em que co-existissem sociedades com lucro tributável e sociedades com prejuízo fiscal».*

Sendo uma norma inovadora, que afronta a lógica do RETGS, a alteração que introduz apenas vigora de 2012 em diante, pelo que o caso dos autos deve ser julgado em função do sentido que vinha sendo dado à norma do n.º 1 do artigo 14º da Lei das Finanças Locais de 2007, o que conduz à improcedência do recurso.

4. Nestes termos acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso, confirmando o julgado recorrido. Custas pela recorrente.

Lisboa, 23 de Janeiro de 2013. - *Lino Ribeiro* (relator) – *Dulce Neto* – *Isabel Marques da Silva*.

### **Acórdão de 23 de Janeiro de 2013.**

#### **Assunto:**

*Reclamação judicial. Extinção da execução. Pagamento. Inutilidade superveniente da lide.*

#### **Sumário:**

- I — O pedido, na reclamação de acto do órgão da execução fiscal, é o de anulação do acto reclamado por ilegalidade deste, e não o de extinção da execução (como na oposição à execução fiscal).*
- II — Por isso, enquanto o acto reclamado se mantiver na ordem jurídica - ou seja, salvo nos casos em que venha a ser revogado ou anulado – não pode concluir-se com acerto que a reclamação que o tem por objecto se tornou supervenientemente inútil em razão da extinção da execução fiscal.*
- III — mpõe-se, pois, o conhecimento do mérito da reclamação, não obstante a execução fiscal na qual foi praticado o acto reclamado tenha sido entretanto extinta.*

Processo n.º 1498/12-30.

Recorrente: A..., SGPS, S. A.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relatora: Ex.<sup>ma</sup> Sr.<sup>a</sup> Cons.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Isabel Marques da Silva.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- Relatório -

1 – A..., SA, com os sinais dos autos, recorre para este Supremo Tribunal da sentença do Tribunal Tributário de Lisboa, de 26 de Outubro de 2012, que julgou extinta a instância, por inutilidade superveniente da lide, na reclamação judicial deduzida pela ora recorrente do despacho do Chefe do Serviço de Finanças de Lisboa 10 que, no processo de execução fiscal n.º 325519931034596 determinou o pagamento da quantia exequenda, no prazo de 15 dias, sob cominação de serem efectuadas “as diligências necessárias para accionar a Garantia Bancária n.º 00362155, emitida pelo BES em 2010-10-14”.

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

*A. Deverá o presente recurso ser admitido, por tempestivo, nos termos dos artigos 283.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário e 145.º do Código de Processo Civil;*

*B. A recorrente, convicta da razão que lhe assiste, de forma alguma pode concordar com a Douta Sentença na parte que julga extinta a instância quanto ao pedido de declaração de prescrição da dívida;*

*C. Não houve cumprimento espontâneo da obrigação, porquanto o pagamento, apenas, foi efectuado para obstar a que a garantia bancária fosse accionada, por não terem sido sustados os autos que aliás, se não encontravam na disponibilidade da Administração Tributária, pelo menos, no período em que foi remetida a Notificação para efectuar o pagamento (carta registada datada de 25/06/2012) apesar de prestada garantia bancária para o efeito;*

*D. Mostra-se verificada nos autos a prescrição, atenta a data da dívida (IVA de 1989), a da citação (16/11/1993), as disposições legais aplicáveis (artigo 35.º do CPT e 48.º da LGT) e o tempo decorrido;*

*E. A decisão no pressuposto da aplicação do n.º 2 do artigo 304.º do Código Civil, in casu, não deve permanecer porque não houve cumprimento espontâneo da obrigação nem houve renúncia expressa ou tácita à prescrição;*

*F. A Doutra Sentença é violadora dos princípios Constitucionais da Verdade Material e da Igualdade de Armas, porquanto não considerou a coacção exercida para obtenção do pagamento da dívida que, manifestamente, se encontrava prescrita.*

*Nestes termos e nos demais de Direito que V. Exas. doutamente suprirão, deverá a Doutra Sentença ser revogada com as legais consequências.*

2 – Não foram apresentadas contra-alegações.

3 - O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal não emitiu parecer por forma a evitar o prolongamento temporal de uma tramitação processual que, em circunstâncias normais, deveria estar numa fase mais adiantada.

Sem vistos, dada a natureza urgente do processo, vão os autos à Conferência.

- Fundamentação -

4 – Questão a decidir

É a de saber se bem decidiu a sentença recorrida ao julgar extinta a instância de reclamação judicial por inutilidade superveniente da lide em razão da extinção da execução fiscal.

5 – Matéria de facto

Na sentença do Tribunal Tributário de Lisboa objecto do presente recurso foram dados como provados os seguintes factos:

1. O processo executivo n.º 325519931034596 foi instaurado no Serviço de Finanças de Lisboa 10, por dívidas de juros compensatórios e IVA do ano de 1989, na importância total de €48.091,82 – cfr. inf. fls. 114 dos autos, não contestado.

2. A executada prestou garantia bancária no PEF supra identificado, constituída em 14/10/2010 no montante de €57.495,19 – cfr. fls. 192 dos autos.

3. Em 03/07/2010 apresentou a presente reclamação – cfr. fls. 4 dos autos

4. Em 10/07/2012 a executada efectuou o pagamento da dívida exequenda no montante de € 43.286,10 – cfr. fls. 191 dos autos.

5. Por despacho do Chefe do serviço de Finanças foi determinada a remessa dos autos a este tribunal em 16/07/2010 – cfr. fls. 121 dos autos.

6. Da informação financeira remetida pelo Serviço de Finanças de Lisboa 10, consta que da dívida exigida no processo executivo identificado em 1., deste probatório foi anulada a quantia de €14.523,52 – cfr. fls. 191 dos autos.

7. A execução fiscal a que nos vimos referindo foi declarada extinta por despacho do chefe do serviço de Finanças de Lisboa 10, proferido em 17/01/2012 tendo no mesmo sido determinado o levantamento da garantia bancária n.º 00362155, emitida pelo Banco Espírito Santo, SA, em 14/01/2010, no valor de €57.495,19 – cfr. fls. 193 dos autos.

6 – Apreciando.

6.1 Da extinção da instância por inutilidade superveniente da lide em razão da extinção da execução fiscal

A sentença recorrida, a fls. 195 a 197 dos autos, julgou extinta a instância, por inutilidade superveniente da lide, nos termos do art. 287.º alínea e) do CPC aplicável “ex vi” do art. 2.º alínea e) do CPPT, condenando a Fazenda Pública em custas, pois que inutilmente fez subir a reclamação (art. 447.º do CPC “in fine” aplicável “ex vi” da alínea e) do art. 2.º do CPPT), por ter considerado, em conformidade com o parecer do Ministério Público em 1.ª instância que, decorrendo do probatório (Pontos 4. e 5.) que a dívida foi paga antes do envio dos presentes autos a este Tribunal e que o pagamento da dívida exequenda faz extinguir o respectivo processo executivo e deixa sem objecto a presente reclamação, extinguindo-se consequentemente o respectivo incidente, o envio dos autos a este Tribunal é inútil (cfr. sentença recorrida, a fls. 197 dos autos).

Discorda do decidido a recorrente, na parte que julga extinta a instância quanto ao pedido de declaração de prescrição da dívida (cfr. conclusão B), alegando que não houve cumprimento espontâneo da obrigação, porquanto o pagamento, apenas, foi efectuado para obstar a que a garantia bancária fosse accionada, por não terem sido sustados os autos que aliás, se não encontravam na disponibilidade da Administração Tributária, pelo menos, no período em que foi remetida a Notificação para efectuar o pagamento (carta registada datada de 25/06/2012) apesar de prestada garantia bancária para o efeito, imputando à sentença recorrida violação dos princípios Constitucionais da Verdade Material e da Igualdade de Armas, porquanto não considerou a coacção exercida para obtenção do pagamento da dívida que, manifestamente, se encontrava prescrita (cfr. as conclusões das alegações de recurso supra reproduzidas).

Vejamos.

Não obstante a alegação da recorrente parecer pressupor que a sentença recorrida se pronunciou sobre a inutilidade do conhecimento da prescrição alegada em virtude do pagamento efectuado, não é isso que resulta da sentença recorrida.

Esta considerou, isso sim, que a lide de reclamação do acto do órgão da execução se havia tornado supervenientemente inútil em razão da extinção da execução fiscal, em virtude daquela reclamação ser um *incidente* da execução (cfr. sentença recorrida a fls. 197 dos autos), não se pronunciando especificamente sobre qualquer dos fundamentos da reclamação.

Ora, sendo o objecto do recurso a concreta sentença recorrida e não se tendo esta pronunciado sobre o mérito da reclamação, nem no que respeita à prescrição, nem em relação a qualquer outro dos seus fundamentos, importa apenas determinar se bem andou a sentença recorrida ao julgar extinta a instância de reclamação por inutilidade superveniente da lide em razão da extinção da execução fiscal.

E não andou bem, efectivamente.

Através da citação que faz de JORGE LOPES DE SOUSA (nota 3 de p. 197 dos autos, onde se remete para o seu CPPT anotado, na edição de 2007, nota 5 ao art. 277.º) a sentença transpõe o que o defende o Insigne Autor para o caso de revogação administrativa do acto reclamado, caso em que, manifestamente, a reclamação perde o objecto, o que torna supervenientemente inútil a reclamação contra ele deduzida. Sucede que, no caso dos autos, nenhuma revogação do acto reclamado ocorreu, nem se vê que a extinção da execução em virtude do pagamento torne supervenientemente inútil o conhecimento da reclamação.

É que as reclamações judiciais de actos praticados pelo órgão de execução fiscal podem ter por objecto qualquer acto lesivo praticado no âmbito da execução, inclusivamente aqueles que lhes ponham termo (cfr. o n.º 2 do artigo 103.º da Lei Geral Tributária e o artigo 276.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário). O critério de recorribilidade do acto é, de acordo com a directriz constitucional – artigo 268.º n.º 4 da Constituição da República – o da sua *lesividade* e não qualquer outro. E o pedido na reclamação é o de anulação do acto reclamado, por ilegalidade deste, e não o de extinção da execução (como paradigmaticamente sucede na oposição à execução fiscal). Daí que, enquanto o acto se mantiver na ordem jurídica - ou seja, salvo nos casos em que venha a ser revogado ou anulado – não pode concluir-se com acerto que a reclamação que o tem por objecto se tornou supervenientemente inútil.

Daí que a decisão de extinguir a instância de reclamação por inutilidade superveniente da lide em razão da extinção da execução fiscal não possa manter-se, mesmo que se venha a concluir, oportunamente, que o imposto foi voluntariamente pago e que, por isso, mesmo que a dívida estivesse prescrita – e, ao contrário do alegado, não é manifesto que o esteja, antes pelo contrário, atendendo à dedução de impugnação judicial na qual foi prestada garantia para suspender a execução – não haveria lugar à repetição do indevido, pois o respectivo pagamento correspondeu a um *dever de justiça*, como é próprio das *obrigações naturais* (cfr. os artigos 402.º e 403.º do Código Civil), de que as dívidas prescritas são exemplo paradigmático (cfr. o n.º 2 do artigo 304.º do Código Civil).

Esse julgamento, a fazer, terá de ser feito, contudo, na apreciação do mérito da reclamação, havendo, pois, agora, que revogar a sentença recorrida, baixando os autos à 1.ª instância para conhecimento do mérito desta, se a tal nada mais obstar.

O recurso merece provimento.

– Decisão –

7 – Termos em que, face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogando a decisão recorrida, baixando os autos à 1.ª instância para conhecimento do mérito da reclamação, se a tal nada mais obstar.

Sem custas.

Lisboa, 23 de Janeiro de 2013. — *Isabel Marques da Silva* (relatora) — *Lino Ribeiro* — *Dulce Neto*.

## Acórdão de 23 de Janeiro de 2013.

### Assunto:

*Isenção de prestação de garantia. Requisitos. artº 52º, nº4 da Lei Geral Tributária.*

**Sumário:**

*Para que possa ser deferida a dispensa de prestação de garantia nos termos do art.º 52.º, n.º 4 da Lei Geral Tributária é necessário que a prestação da garantia cause prejuízo irreparável ao executado ou que seja manifesta a sua falta de meios económicos, sendo que, em qualquer um dos casos, a lei ainda impõe que haja uma situação de inexistência de bens ou sua insuficiência para pagamento da dívida exequenda e acrescido e que essa inexistência ou insuficiência não seja imputável ao executado.*

Processo n.º 1499/12-30.

Recorrente: A..., S. A.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons.º Dr. Pedro Delgado.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – Vem A..., SA, interpor recurso da sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Aveiro, de 31 de Outubro de 2012, exarada a fls. 445/460, decisão esta que julgou parcialmente improcedente a reclamação deduzida do despacho proferido em 21 de Junho de 2012, pelo Chefe do Serviços de Finanças de Ílhavo, na parte em que indeferiu pedido de dispensa de prestação de garantia, no entendimento de que o recorrente não cumpriu o ónus de alegar/provar a verificação dos requisitos de que depende a dispensa da prestação de garantia, nomeadamente o requisito consistente no facto de não ter sido por sua culpa que se verificou a insuficiência ou inexistência de bens para pagamento da dívida exequenda e acrescido.

Terminou as suas alegações de recurso formulando as seguintes conclusões:

A) — Na douta sentença recorrida foi julgado improcedente o pedido de dispensa de garantia, em virtude de nada ter sido alegado nem provado “quanto ao facto de a insuficiência de bens não lhe ser imputável, centrando toda a sua reclamação no prejuízo irreparável.”

B) — A recorrente discorda da douta sentença recorrida, na parte em que não foi deferida a dispensa de garantia, na medida em entende que foi efectuada uma errada interpretação e aplicação da parte final do n.º 4 do artigo 52.º da LGT, na parte relativa ao texto “desde que em qualquer dos casos a insuficiência ou inexistência de bens não seja da responsabilidade do executado”,

C) — Com efeito, os casos previstos no n.º 4 do artigo 52.º da LGT para a dispensa de garantia são dois: o primeiro é o prejuízo irreparável e o segundo é a manifesta falta de meios económicos.

D) — A questão da insuficiência ou inexistência de bens e a respectiva alegação e prova só fazem sentido para os casos em que a dispensa de garantia se fundamenta na falta de meios económicos.

E) - Aliás, exigir que para a concessão de dispensa de garantia para os casos de prejuízo irreparável se alegue e prove a insuficiência ou inexistência de bens não faz qualquer sentido nem terá cabimento no próprio fundamento.

F) — Na verdade, o prejuízo irreparável constitui por si mesmo fundamento autónomo e independente para a dispensa de garantia relativamente à falta de meios económicos, sendo que ocorrendo aquele haverá lugar à concessão de garantia.

G) - A douta sentença recorrida fez errada interpretação e aplicação do n.º 4 do artigo 52.º da LGT.

Termos em que deve o presente recurso ser julgado procedente e em consequência ser revogada a douta recorrida, anulando-se o despacho de indeferimento de dispensa de garantia, quanto à parte não abrangida pelos bens penhorados, proferido em 21 de Junho de 2012, pelo Ex. mo Chefe do Serviço de Finanças de Ílhavo.

Não houve contra-alegações.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu duto parecer nos seguintes termos:

*O recorrente à margem identificada vem sindicat a sentença do Tribunal Tributário de Aveiro, de 31 de Outubro de 2012, exarada a fls. 445/460.*

*A sentença recorrida julgou improcedente a reclamação deduzida do despacho proferido em 21 de Junho de 2012, pelo Chefe do SLF de Ílhavo, na parte em que indeferiu pedido de dispensa de prestação de garantia, no entendimento de que o recorrente não cumpriu o ónus de alegar/provar a verificação dos requisitos de que depende a dispensa da prestação de garantia, mais precisamente o requisito consistente no facto de não ter sido por sua culpa que se verificou a insuficiência ou inexistência de bens para pagamento da dívida exequenda e acrescido.*

*O recorrente termina as suas alegações com as conclusões de fls. 468/469, que, como é sabido, delimitam o objecto do recurso, nos termos do estatuído nos artigos 684.º/3 e 685.º-A/1 do CPC, e que aqui se dão por inteiramente reproduzidas para todos os efeitos legais.*

*Não houve contra-alegações.*

*A nosso ver o recurso não merece provimento.*

Nos termos do estatuído no artigo 52.º/4 da LGT a Administração Tributária pode, a requerimento do executado, isentá-lo da prestação de garantia nos casos de a sua prestação lhe causar prejuízo irreparável ou manifesta falta de meios económicos revelada pela insuficiência de bens penhoráveis para pagamento da dívida exequenda e acrescido, desde que em qualquer dos casos a insuficiência ou inexistência de bens não seja da responsabilidade do executado.

«A responsabilidade do executado, prevista na parte final do número 4, deve entender-se em termos de dissipação dos bens com o intuito de diminuir a garantia dos credores e não mero nexo de causalidade desprovido de carga de censura ou simples má gestão dos seus bens».

Ao contrário da tese sustentado pela recorrente, como resulta do teor do artigo 52.º/4 da LGT, para que possa ser deferida a dispensa de prestação de garantia é necessário que se verifiquem três requisitos, cumulativamente, embora dois deles comportem alternativas.

Assim é necessário:

1. Que haja uma situação de inexistência de bens ou sua insuficiência para pagamento da dívida exequenda e acrescido;

2. Que essa inexistência ou insuficiência não seja imputável ao executado;

3. Que a prestação da garantia cause prejuízo irreparável ao executado ou que seja manifesta a sua falta de meios económicos.

E ao executado que pretende a dispensa da prestação de garantia que incumbe o ónus da prova dos pressupostos de que depende tal dispensa, designadamente de que não foi por culpa sua que se verificou a situação de inexistência de bens ou sua insuficiência para pagamento da dívida exequenda e acrescido<sup>2</sup>.

Ora, como bem acentua a sentença recorrida, a recorrente não alegou/provou o referido requisito.

A norma do artigo 52.º/4 da LGT é clara ao estatuir que, quer nos casos de prejuízo irreparável, quer no caso de manifesta falta de meios económicos, a inexistência/ insuficiência de bens não pode ser da responsabilidade do executado.

A sentença recorrida é, assim, de manter.

Termos em que deve ser negado provimento ao presente recurso jurisdicional, mantendo-se a sentença recorrida na ordem jurídica.»

2 – Com dispensa de vistos dada a natureza urgente do recurso, vêm os autos à conferência.

3 – Objecto do recurso

Face às conclusões das alegações verifica-se que o recurso tem por fundamento exclusivo matéria de direito, sendo que a questão a decidir consiste em saber se padece de erro de julgamento a sentença recorrida ao considerar que, pese embora a reclamante e ora recorrente tenha logrado provar que a prestação de garantia lhe causava prejuízo irreparável, sendo manifesta a sua falta de meios económicos, se lhe impunha também alegar e provar que a insuficiência de bens não era da sua responsabilidade.

4- Fundamentação de facto

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

1. Em 22/12/2009, o Serviço de Finanças de Ílhavo instaurou o processo de execução fiscal n.º 0108200901039717 contra a executada A..., S.A./... — fls. 1 (PEF) e 261 dos autos.

2. Este Processo de Execução Fiscal visava a cobrança coerciva de € 284 250, 95, devidos a título de IRC de 2005 — cfr. certidão de dívida de fls. 2 do Processo de Execução Fiscal identificado em 1.

3. A executada foi citada para a execução em 26.01.2010 — cfr. fls. 3 do Processo de Execução Fiscal id. em 1.;

4. Em 29.01.2010 a executada requereu, junto do Serviço de Finanças de Ílhavo, ser informada qual o valor da garantia a prestar, de forma a suspender os presentes autos de execução até trânsito em julgado da Impugnação judicial ou Reclamação Graciosa que venha a instaurar (uma vez que o prazo para o efeito ainda se encontrava em curso) — cfr. fls. 7 e 8;

5. Em 12/02/2010, a executada requereu a rectificação do valor da garantia para o montante de € 365 564,06, atendendo a que tinha sido notificada para apresentar garantia no valor de € 485 120,72, sendo o valor da dívida exequenda de € 284 250,95, a que acrescia o valor dos juros de mora de € 7 200,30 e o valor das custas estimado em € 1 000,00. Mais requereu a suspensão dos autos de execução até ao trânsito em julgado da reclamação graciosa ou da impugnação judicial, consoante a que terminasse em último lugar — fls. 15 a 18.

6. Com o requerimento supra identificado em 5, juntou listagem dos bens que compõem o seu imobilizado, os quais nomeou à penhora assim visando garantir a quantia exequenda — cfr. fls. 19 e seguintes do Processo de Execução Fiscal id. em 1 e “Termo de Juntada” de fls. 88.

7. O Valor de € 365 564,06 foi aceite para a garantia a prestar, tendo sido elaborado em 17/02/2010 Auto de Penhora, contendo os bens da relação apresentada, cujo valor indicado e constante do imobilizado é de € 3 875 767,87 — cf. Informação de fls. 88, item 5)

8. Por Requerimento de 11 de Maio 2012, a executada requereu nos Serviços de Finanças de Ílhavo autorização para prestação de garantia mediante a penhora do activo imobilizado identificado

pelo valor de € 3 876 837,64 ou, fosse autorizada a dispensa de garantia quanto ao valor que não seja garantido pelas garantias identificadas — fls. 159 a 177.

9. Por ofício n.º 3743 de 22/06/2012, foi a executada notificada do teor integral do despacho proferido pelo Chefe do Serviço de Finanças de 21/06/2012, do seguinte teor:

*(...) Vista a informação supra e a petição que antecede na qual a executada vem aos autos reagir ao meu despacho proferido a fls. 157 referindo:*

*1º Não concordar com o valor atribuído pelos Serviços de Inspeção Tributária aos bens que já se encontram penhorados no âmbito de outro processo de execução fiscal e que lhe estão a servir como garantia, pelo que deveria ser autorizado a prestação de garantia idónea mediante a penhora dos mesmos bens, pelo valor de € 3.676.837,64*

*2º Caso assim não se entenda, seja a executada autorizada da dispensa de garantia quanto ao valor que não fique garantido pela penhora acima referida.*

*Assim cumpre apreciar e decidir*

**A-QUANTO À ACEITAÇÃO COMO GARANTIA DA PENHORA JÁ EFECTUADA DOS BENS DO ACTIVO IMOBILIZADO**

*Relativamente a esta questão importa começar por esclarecer o seguinte:*

*- Que os bens que a executada pretende que a Administração Tributária aceite como garantia idónea com vista à suspensão da presente execução, são precisamente os mesmos que se encontram já penhorados no processo executivo n.º 01082009010S9989 e a servir-lhe de garantia cujo valor foi calculado em € 2.921 823,86.*

*- Que aos referidos bens foi atribuído à data de 30/12/2011, pelos Serviços de Inspeção Tributária, o valor contabilístico de € 2.217.697,57 fundamentado em informação prestada para o efeito, valor este que como é manifesto nem sequer se mostra suficiente para garantir o processo anteriormente indicado, quanto mais para de forma idónea garantir ainda este, cujo valor foi fixado em € 364.314,06. Resultando então deste facto que a presente penhora efectuada neste processo para efeitos de garantia e suspensão da execução, não tem qualquer relevância ou significado em suma, é como se não existisse.*

*Através do ofício circulado n.º 60.076 de 2010/07/29 da Direcção de Serviços de Gestão de Créditos Tributários foram divulgadas instruções com vista a uniformizar os procedimentos e as práticas dos Serviços da Autoridade Tributária à face da lei vigente em matéria de prestação de garantias em execução fiscal.*

*Refere o mencionado ofício que tanto o n.º 2 do art.º 52º da LGT como o n.º 4 do artigo 199º do CPPT exigem que a garantia seja idónea, sem no entanto definir o conceito de idoneidade, mas prevendo que ele deve ser interpretado em obediência ao interesse público da regular cobrança dos tributos.*

*Esclarece o referido ofício que os Serviços deverão dar preferência à constituição daquelas garantias que apresentem maior grau de liquidez, entendendo-se por tal aquelas cujo valor monetário subjacente seria realizável de forma mais certa, directa e imediata em sede da respectiva execução.*

*E consequentemente, dar preferência à constituição de garantia bancária, caução, ou seguro caução.*

*Dispondo-se assim, uma ordem de preferência na constituição de garantias que começa pela garantia bancária, caução ou seguro-caução e, quando não seja possível a constituição das garantias referidas no n.º 1 do artigo 199º do CPPT, deve dar-se preferência a constituição de garantias sobre bens imóveis, sob a forma de hipoteca voluntária.*

*Mais é dito nas referidas instruções que apenas em caso de absoluta impossibilidade de constituição de garantia bancária, caução, seguro-caução ou, secundariamente, de hipoteca, é que se deverá admitir a constituição de garantia sobre bens móveis.*

*Ou seja, a penhora de bens móveis assume um carácter secundário face às garantias anteriormente referidas.*

*Ora a avaliação do valor de bens do activo immobilizado terá obrigatoriamente que estar associada ao seu ano de aquisição e valor contabilístico actual, que conforme acima já foi indicado, ascende a € 2.217.679,57.*

*Deste modo e com os fundamentos referidos, indefiro o pedido, não autorizando que a penhora já efectuada dos sobreditos bens do activo Immobilizado, possa servir como garantia e suporte da suspensão da presente execução.*

**B-QUANTO À AUTORIZAÇÃO DA DISPENSA DE GARANTIA RELATIVAMENTE AO VALOR QUE NÃO SEJA GARANTIDO PELA PENHORA**

*No que respeita à isenção de prestação de garantia, tal possibilidade encontra-se prevista no n.º 4 do art. 52º da LGT, desde que se verifiquem os seguintes pressupostos, sendo que o primeiro e o segundo são alternativos e o terceiro tem necessariamente que se verificar*

- A prestação de garantia cause prejuízo irreparável, ou*
- Manifesta falta de meios económicos revelada pela insuficiência de bens penhoráveis;*

• *Em qualquer dos casos a insuficiência ou inexistência de bens não seja da responsabilidade do executado;*

*O respectivo pedido deve ser instruído com a prova documental necessária, por força do disposto no n.º 3 do artº 170º do CPPT.*

*Ora, de acordo com as regras do ónus da prova previstas no artº 74º da LGT, o ónus de prova dos factos constitutivos dos direitos da A T ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque.*

*Assim, invocando a Reclamante que reúne os pressupostos para beneficiar da isenção de garantia, é à Reclamante que compete fazer prova da existência dos mesmos. Com vista a produzir esta prova, a Reclamante apresenta elementos destinados a demonstrar que a eventual penhora de créditos e contas bancárias impossibilitará a Reclamante de pagar as contribuições da Segurança Social, salários, fornecedores e retenções na fonte, impossibilitando, assim, a sua actividade.*

*Tais elementos são susceptíveis de fazer prova de um dos pressupostos constantes do referido n.º 4 do artº. 52º da LGT—prejuízo irreparável com a prestação de garantia.*

*Acontece, porém, que a lei não se basta com este pressuposto, impondo que tenha que ser sempre demonstrada a falta de responsabilidade do devedor na insuficiência ou inexistência de bens.*

*Ora, quanto a este pressuposto nada é referido pela Reclamante que permita concluir pela sua verificação.*

*Com efeito, a Reclamante não apresenta qualquer explicação para a insuficiência de património, limitando-se a concretizar essa Insuficiência.*

*Acresce que, no que a este pressuposto diz respeito, o Órgão da execução fiscal está vinculado não só à lei, mas também às Instruções administrativas, mormente o Ofício - Circulado 60 077-DSGCT, de 2010/07/29.*

*Ora, tal Ofício contém um entendimento relativamente ao pressuposto da ‘não responsabilidade pela insuficiência de bens’, de que se deve entender verificado o pressuposto de que não é imputável ao executado a insuficiência ou ausência de bens do seu património, se ele demonstrar a existência de alguma causa de insuficiência ou inexistência de bens que não seja imputável de qualquer forma à sua conduta. Ora, a executada não logrou demonstrar esta causa pelo que, conseqüentemente, face às instruções em vigor, o pedido de Isenção de garantia terá que ser indeferido por não se encontrarem reunidas todas as condições e pressupostos necessários para aceitar quer os bens oferecidos, quer a dispensa requerida.*

*Notifique-se*

*Ílhavo, 21/06/2012 (...)*

10. A Reclamante não dispõe, nesta data, de reservas livres que lhe permitam constituir a contra garantia de uma garantia bancária para garantia do montante de € 364 314,06 - resulta da documentação junta nos autos e dos depoimentos das testemunhas B... e C...

11. A Reclamante não tem conseguido, até à presente data, libertar mensalmente lucros que perfazam o montante global de € 364 314,06 — Informação Empresarial Simplificada (IES) de fls. 164 a 172 e fls. 273 e ss. (balancetes 2011/2012)

##### **5. Fundamentação de direito**

No caso subjudice a sentença recorrida, depois de apreciar os pressupostos da idoneidade, adequação e proporcionalidade da garantia prestada, concluiu, quanto ao pedido de dispensa de garantia relativamente ao valor não garantido pela penhora, que a recorrente não cumpriu o ónus de alegar/provar a verificação dos requisitos de que depende a dispensa da prestação de garantia, nomeadamente o requisito consistente no facto de não ter sido por sua culpa que se verificou a insuficiência ou inexistência de bens para pagamento da dívida exequenda e acrescido.

Inconformada com tal decisão a recorrente sustenta que o prejuízo irreparável constitui por si mesmo fundamento autónomo e independente para a dispensa de garantia relativamente à falta de meios económicos, sendo que ocorrendo aquele haverá lugar à concessão da dispensa de garantia.

Argumenta ainda que a questão da insuficiência ou inexistência de bens e a respectiva alegação e prova só fazem sentido para os casos em que a dispensa de garantia se fundamenta na falta de meios económicos.

Conclui que, nos casos de alegação de prejuízo irreparável, a exigência de alegação e prova a insuficiência ou inexistência de bens não faz qualquer sentido nem terá cabimento no próprio fundamento.

Vejamos, pois, se colhe esta interpretação.

##### **5.1 Dos pressupostos legais para a concessão do pedido de dispensa de garantia.**

A isenção da prestação de garantia está prevista no artº 52º, n.º 4 da nossa Lei Geral Tributária, sendo que a forma de o executado a obter é regulada pelo artº 170º, n.º 4 do Código de Procedimento e Processo Tributário.

Dispõe aquele normativo que «a administração tributária pode, a requerimento do executado, isentá-lo da prestação de garantia nos casos de a sua prestação lhe causar prejuízo irreparável ou manifesta falta de meios económicos revelada pela insuficiência de bens penhoráveis para o pagamento

da dívida exequenda e acrescido, desde que em qualquer dos casos <sup>(1)</sup> a insuficiência ou inexistência de bens não seja da responsabilidade do executado».

Infere-se, claramente do texto da lei, nomeadamente da expressão «desde que em qualquer dos casos» que a concessão da isenção de prestação de garantia tem, desde logo, como pressuposto, que se verifique uma situação de inexistência ou de insuficiência de bens pagamento da dívida exequenda e acrescido e que essa inexistência ou insuficiência não seja imputável ao executado.

Por outro lado, é também requisito da concessão da isenção da garantia que a sua prestação cause prejuízo irreparável ao executado ou seja manifesta a sua falta de meios económicos revelada pela aludida insuficiência de bens penhoráveis para o pagamento da dívida exequenda e acrescido <sup>(2)</sup>.

A lei prevê assim a possibilidade de isenção da prestação de garantia nos casos de manifesta falta de meios económicos do executado.

E admite também a isenção quando a prestação de garantia cause ou possa causar ao executado prejuízo irreparável, circunstância que lhe incumbe provar.

O certo, porém, é que, como bem nota o Exm<sup>o</sup> Procurador-Geral Adjunto, a norma do artigo 52.º/4 da LGT é clara ao estatuir que, quer nos casos de prejuízo irreparável, quer no caso de manifesta falta de meios económicos, a inexistência ou insuficiência de bens não pode ser da responsabilidade do executado.

Assim e para que possa ser deferida a dispensa de prestação de garantia é necessário que se verifiquem três requisitos, cumulativamente, embora dois deles comportem alternativas:

- que haja uma situação de inexistência de bens ou sua insuficiência para pagamento da dívida exequenda e acrescido;

- que essa inexistência ou insuficiência não seja imputável ao executado;

- que a prestação da garantia cause prejuízo irreparável ao executado ou que seja manifesta a sua falta de meios económicos <sup>(3)</sup>.

O que bem se compreende, pois não se justifica conceder a isenção da prestação de garantia a um executado que invoque prejuízo irreparável ou manifesta falta de meios económicos e que, por outro lado, tenha procedido, ele próprio, a uma prévia sonegação ou dissipação de bens com o intuito de diminuir as garantias dos credores.

Ou que se tenha colocado culposamente em situação de manifesta insuficiência económica para a prestação da garantia, caso em que ficará de igual modo, afastada a dispensa. <sup>(4)</sup>

A intenção do legislador é, pois, bem patente na norma, sendo que utilização da expressão «desde que em qualquer dos casos a insuficiência ou inexistência de bens não seja da responsabilidade do executado» não deixa margem para quaisquer dúvidas.

Em suma, a interpretação que a recorrente faz da norma do artº 52º, n.º 4 da Lei Geral Tributária não tem qualquer apoio nas palavras da lei.

E como é sabido, e decorre do artº 9º, n.º 2 do Código Civil, não pode ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal.

Deste modo, sem necessidade de maiores desenvolvimentos, conclui-se que improcede a argumentação da recorrente.

#### 6- Decisão

Termos em que, face ao exposto, acordam os Juízes da secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao presente recurso e confirmar a sentença recorrida.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 23 de Janeiro de 2013. — *Pedro Delgado* (relator) — *Ascensão Lopes* — *Valente Torrão*.

<sup>(1)</sup> (Sublinhado nosso.)

<sup>(2)</sup> (Assim, Diogo Leite de Campos, Benjamim da Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, Lei Geral Tributária Anotada, 4ª edição, pag. 427 e Código de Procedimento e Processo Tributário anotado de Jorge Lopes de Sousa, vol. III, pag. 233.)

<sup>(3)</sup> (Cf. Código de Procedimento e Processo Tributário anotado de Jorge Lopes de Sousa, vol. III, pag. 233.)

<sup>(4)</sup> (Ver neste sentido Lima Guerreiro, Lei Geral Tributária Anotada, ed. 2001, pag. 243 e João António Valente Torrão, no seu Código de Procedimento e de Processo Tributário, pag. 713.)

## Acórdão de 23 de Janeiro de 2013.

### Assunto:

*Execução fiscal. Garantia. Caducidade da garantia. art. 183º-A do CPPT. Reclamação graciosa. Caso decidido ou caso resolvido. Impugnação judicial.*



**Sumário:**

- a) *O artigo 183º-A do CPPT, segundo a redacção dada pela Lei n.º 40/2008, de 14 de Agosto, restringiu a caducidade da garantia aos casos de reclamação graciosa, sendo que o alcance deste preceito tem de ser lido tendo em conta designadamente o n.º 1 do art. 169º do CPPT.*
- b) *Tendo sido atribuído efeito suspensivo à reclamação graciosa, em razão da prestação de garantia, esse efeito mantém-se, ainda que tenha sido declarada a caducidade da garantia por inobservância do prazo de decisão da reclamação graciosa, se for apresentada impugnação judicial na sequência do indeferimento daquela reclamação.*
- c) *É que, nos termos do disposto no art. 169.º, n.º 1, do CPPT, a execução fiscal fica suspensa até à decisão do pleito, sendo que, em relação à reclamação graciosa, a decisão do pleito só ocorrerá quando se formar o caso decidido ou caso resolvido, quando a liquidação se puder considerar estabilizada na ordem jurídica, por a decisão da reclamação graciosa já não ser susceptível de impugnação administrativa (recurso hierárquico) ou contenciosa (impugnação judicial) com fundamento em vícios geradores de anulabilidade.*

Processo n.º 1500/12-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrida: A..., S. A.

Relatora: Ex.<sup>ma</sup> Sr.<sup>a</sup> Cons.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Fernanda Maçãs.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

**I-RELATÓRIO**

1. A..., S. A., identificada nos autos, notificada no processo n.º 3247200801021788, da decisão do órgão da execução fiscal, para proceder à prestação de nova garantia idónea, apresentou reclamação no Tribunal Tributário de Lisboa, que decidiu conceder provimento à reclamação, anulando-se o despacho reclamado.

2. Inconformada, a Fazenda Pública veio interpor recurso para este Supremo Tribunal, Concluindo nas Alegações o seguinte:

*“I - Pelo elenco de fundamentos acima descritos, infere-se que a douta sentença, ora recorrida, julgou procedente a reclamação, acima identificada, a qual considerou que a decisão que mandou proceder à prestação de nova garantia idónea enferma do vício de violação de lei.*

*II — Neste âmbito, o theme decidendum, assenta em saber se declarada a caducidade da garantia prestada na pendência da reclamação graciosa com vista à suspensão da execução fiscal, pode a Administração Tributária exigir nova garantia se a executada, discordando da decisão daquela reclamação, bem como da decisão do recurso hierárquico dela interposto, veio a deduzir impugnação judicial.*

*III - A Fazenda Pública considera que, tal como o preconizado no ofício circulado n.º 60.090 de 2012-05-15, nos termos da actual redacção do n.º 1 do art. 183º-A do CPPT, introduzida pela Lei 49/2008, de 11 de Agosto, o regime de caducidade da garantia é aplicado só à reclamação graciosa, contrariamente ao regime anterior, em que era aplicável também à impugnação judicial, recurso judicial ou oposição à execução, apontando-se o prazo máximo de um ano para a decisão da reclamação graciosa, e de três anos para o julgamento em 1ª instância dos processos judiciais.*

*IV- Mas na actual redacção do mesmo preceito, aquela é de aplicação restrita às situações de apresentação de reclamação graciosa e, ou, no caso de caducidade, na pendência daquela reclamação, seja posteriormente interposto recurso hierárquico.*

*V - Nesse caso não pode ser solicitada nova garantia, considerando que subsiste o pleito que se iniciou com a reclamação graciosa.*

*VI - O mesmo não sucede caso seja interposta Impugnação Judicial, por se passar de um processo administrativo gracioso para um processo administrativo judicial.*

*VII - Após o reconhecimento da caducidade da garantia, por não ter sido cumprido o prazo máximo de um ano para decisão da reclamação graciosa, o interessado só pode beneficiar da suspensão até à decisão do pleito gracioso.*

*VIII - Interposto o processo judicial de impugnação só poderia haver nova suspenso do processo de execução se o ora Reclamante prestasse nova garantia idónea.*

*Termos em que, concedendo-se provimento ao recurso, deve a decisão ser revogada e substituída por acórdão que declare a Reclamação Improcedente, com as devidas consequências legais.*

**PORÉM V. EX.AS DECIDINDO FARÃO A COSTUMADA JUSTIÇA”.**

3. Admitido o recurso, a A..., S.A., requereu a aclaração do despacho de admissão, no que se refere ao efeito suspensivo, nos termos e com os seguintes fundamentos:

“1. Tendo obtido uma decisão desfavorável no âmbito da reclamação sub judice, a FP decidiu recorrer e o Fisco veio agora entender que o processo executivo deixou de estar suspenso por ter sido atribuído efeito suspensivo ao recurso, procurando, assim, retirar qualquer efeito útil quer à reclamação judicial quer à decisão judicial já proferida.

2. Posição que adopta através de uma interpretação absolutamente abusiva do despacho de V. Exa que admitiu o recurso com efeito suspensivo.

3. Como é universalmente aceite e decorre do próprio artigo 278.º do CPPT as reclamações judiciais de actos do órgão de execução fiscal com subida imediata — como sucedeu no caso sub judice — suspendem o processo de execução fiscal até ao trânsito em julgado da decisão que recair sobre a reclamação.

4. Todavia, pese embora o efeito suspensivo da reclamação judicial com subida imediata, a verdade é que o PEF a que a presente reclamação diz respeito (que se encontrava suspenso desde a instauração da reclamação até à admissão do recurso) voltou a constar como activo (i.e. como não suspenso) no dia 22 de Novembro de 2012, (cfr. doc. n.º 1 em anexo), depois da prolação do despacho sub judice.

5. Por outras palavras, o Fisco vem entender que o efeito suspensivo do recurso determina que seja levantada a suspensão do processo executivo, retirando total efeito útil à reclamação e manipulando as decisões proferidas por V. Exa. de forma totalmente oposta ao seu espírito.

6. Com efeito, do entendimento do Fisco sobre o despacho de V. Exa. decorre o seguinte:

a) De imediato seguir-se-ão diligências de penhora;

b) A Reclamante deixa de poder obter certidões a confirmar que tem a sua situação fiscal regularizada, de que necessita para a prossecução do seu objecto social;

c) Coloca em risco o aproveitamento de benefícios fiscais (artigo 14º, n.º 5, alínea b), do EBF).

7. Resulta daqui, como é evidente, uma gravíssima lesão dos interesses e direitos da Reclamante e uma necessidade de aclarar o conteúdo do despacho sub judice para que a entidade reclamada o compreenda na sua plenitude.

8. Corre, pois, a Reclamante um grande risco de ver prosseguir o processo executivo não obstante a presente reclamação.

9. O facto de fixar-se ao recurso um **efeito suspensivo da sentença**, com a conseqüente impossibilidade da vigência imediata da mesma na ordem jurídica, não quer dizer que a AT possa vir praticar actos no PEF (como a passagem do PEF de suspenso para activo o que, indirectamente, se reconduz à exigência de prestação de nova garantia para suspender o processo), pois a reclamação judicial sub judice tem **efeito suspensivo do processo de execução fiscal**.

10. Naturalmente, o efeito suspensivo da sentença atribuído ao recurso não prejudica o entendimento de que o processo executivo se deve manter suspenso até ao trânsito em julgado.

11. De outra forma resultaria que a contribuinte, depois de ter reclamado e obtido uma sentença a declarar o despacho reclamado ilegal (ainda que pendente de recurso com efeito suspensivo), estaria numa situação mais gravosa do que após reclamar e antes de ver confirmada a ilegalidade do acto do órgão de execução fiscal a exigir a prestação de uma nova garantia, o que não se pode admitir.

Termos em que se requer que o despacho sub judice seja aclarado no sentido de ficar esclarecido que não obstante V. Exa. ter entendido que o recurso intentado pela FP tem efeito suspensivo da sentença, isso não colide com o facto do PEF estar suspenso para todos os efeitos legais até ao trânsito em julgado do acórdão que vier a recair sobre a presente reclamação e, conseqüentemente, a entidade reclamada estar vedada de praticar quaisquer actos no referido processo, sob pena de ficar desprovido de qualquer efeito útil a reclamação e a própria decisão de V. Exa”.

4. A A..., S.A. veio apresentar contra-alegações, concluindo nos seguintes termos:

“Nestes termos, a Recorrida conclui as suas alegações requerendo que seja o presente recurso julgado improcedente, mantendo-se, conseqüentemente, a sentença recorrida inalterada, porquanto:

1. Perante as alegações de recurso da Recorrente, foi a ora Recorrida surpreendida com a repetição dos argumentos já invocados perante o Tribunal a quo, sem, refira-se, qualquer esforço de censurar a sentença recorrida, bem como sem sequer identificar no seu requerimento o Tribunal para o qual recorre, o que é afinal um requisito essencial do próprio requerimento de recurso e que determina, desde logo, que não deve ser admissível o presente recurso;

2. Em suma, a Recorrente invoca em sua defesa uma interpretação de um artigo do CPPT sem sequer indicar na letra da lei onde encontra arrimo para a sua interpretação, bem como sem contraditar a jurisprudência unânime sobre a matéria objecto do recurso já proferido pelos Tribunais superiores, a qual foi aliás expressamente invocada pelo Tribunal a quo para fundamentar a sentença recorrida.

3. Com efeito, nada na letra da Lei ou na sua ratio, nos permite concluir que a interpretação dos preceitos legais suportada pela Recorrente tem qualquer fundamento, em particular porque baseia-se em normas — artigos 169.º, n.º 8 e 199.º, n.ºs 8 e 10, todos do CPPT — que regulam sobre o reforço

de garantias ou a prestação de novas garantias em situações completamente diferentes da situação sub judice.

4. A interpretação veiculada nas suas alegações pela Recorrente e que remetem também em seu auxílio num ofício-circulado n.º 60090, de 15 de Maio de 2012 da AT, na qual a decisão reclamada também se fundamentava, é ilegal e, ainda que assim não se entendesse, o que só em hipótese académica se admite e sem conceder, seria inconstitucional por violação do princípio da legalidade e do princípio da confiança.

5. Contrariamente ao sustentado pela Recorrente, o Tribunal a quo bem decidiu, na linha da jurisprudência unânime dos Tribunais superiores, que nos termos do disposto no artigo n.º 169.º, n.º 1, do CPPT, a execução fiscal fica suspensa até à decisão do pleito, sendo que, em relação à reclamação graciosa, a decisão do pleito só ocorrerá quando se formar o caso decidido ou caso resolvido, quando a liquidação se puder considerar estabilizada na ordem jurídica, por a decisão da reclamação graciosa já não ser susceptível de impugnação administrativa (recurso hierárquico) ou contenciosa (impugnação judicial) com fundamento em vícios geradores de anulabilidade; e, por isso, tendo sido atribuído efeito suspensivo a uma reclamação graciosa, em razão da prestação de garantia, esse efeito mantém-se ainda que tenha sido declarada a caducidade da garantia por inobservância do prazo de decisão da reclamação graciosa, se for apresentada impugnação judicial na sequência do indeferimento.

#### V. DO PEDIDO

Termos em que a decisão a quo não merece qualquer censura, devendo ser mantida no que respeita à procedência da reclamação judicial apresentada pela ora Recorrida, com as devidas consequências legais.

*Só nestes termos será respeitado o DIREITO e feita JUSTIÇA!*

5. Sobre os requerimentos de fls. 201 e 234, em que a reclamante veio pedir a aclaração do despacho de admissão do recurso, na parte em que lhe atribuiu efeito suspensivo, veio o Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância esclarecer o seguinte: “O efeito suspensivo entende-se da reclamação e não do recurso interposto da sentença.”

6. O Magistrado do Ministério Público, junto deste Tribunal pronunciou-se no sentido de o recurso ser de improceder, conforme o seguinte parecer, onde se pode ler, entre o mais, que:

“(…)”

*À data em que foi constituída a garantia em 2008, não era aplicável o regime de caducidade previsto no art. 183.º-A do C.P.P.T., pois esta disposição tinha sido revogada pela Lei n.º 53-A/06, de 29/12.*

*Assim, a garantia constituída manter-se-ia válida até à decisão do pleito, nos termos do art. 169.º n.º 1 do C.P.P.T.*

*É, em face da introdução parcial do que anteriormente se encontrava disposto no que respeita à caducidade da garantia por decurso de prazo, o que operado pela Lei n.º 40/08, de 11/8, apenas com base na pendência de reclamação graciosa, que veio a ser previsto de novo que a caducidade pudesse ocorrer.*

*Sendo que passou a vigorar desde 1-1-2009, tal levou a que aquela viesse a ser declarada cancelada já em 2010.*

*Sendo posteriormente apresentada impugnação, parece não ser possível extrair da alteração operada por essa nova previsão, e com base em nada se referir quanto à caducidade no caso de decurso de prazo na pendência de “impugnação, recurso ou oposição” a interpretação que se defende, no sentido de ser exigível nova garantia.*

*Com efeito) não só em face da norma constante do art. 169.º n.º 1 do C.P.P.T., disposição em que se prevê que, uma vez “prestada garantia”, a execução se mantenha suspensa “até à decisão do pleito”, como tal entendimento parece resultar reforçado da referida alteração ao art. 183.º-A em que nada mais se adianta.*

*O efeito suspensivo no caso de prestação de garantia que vem a ser declarada caducada, mantém-se assim na impugnação que foi ainda apresentada até à sua decisão final com trânsito em julgado.*

*Neste sentido se decidiu para além dos já citados nos autos, no acórdão do S.T.A. de 5-12-12, proferido no processo 01270/12.*

#### 3. Conclusão.

*Parece que o recurso é de improceder”.*

7. Com dispensa de vistos, por o processo ser urgente, cumpre apreciar e decidir.

## II-FUNDAMENTOS

### 1- DE FACTO

A sentença recorrida fixou a seguinte matéria de facto:

*“1. Em 05/02/2008, foi instaurado contra a reclamante o processo de execução fiscal n.º 3247200801021788 para cobrança de dívida de IRC, relativa ao exercício de 2003, no montante de €37.999.065,04 (fls.18);*

*2. Em 11/04/2008, a reclamante apresentou reclamação graciosa (fls.18);*

3. Em 24/08/2008, juntou aos autos garantia bancária no montante de €49.318.381,93 requerendo a suspensão da execução (fls. 11);

4. Em 18/01/2010, a reclamante requereu no processo fosse verificada a caducidade da garantia bancária prestada;

5. Foi considerado tacitamente deferido o pedido de caducidade da garantia bancária e ordenado o levantamento da mesma (fls. 43 a 45v.);

6. Em 03/06/2011 foi apresentado recurso hierárquico contra a decisão de indeferimento da reclamação graciosa (fls. 48);

7. Em 10/11/2011, no seguimento do indeferimento tácito do recurso hierárquico, a reclamante deduziu impugnação judicial (informação a fls. 55);

8. Por despacho de 06/08/2012 do Sr. Chefe de Finanças, exarado sobre informação dos serviços a fls. 54/55 que lhe serve de fundamento, foi ordenada a notificação da executada "... para, em 15 dias, prestar garantia idónea, conforme o previsto no n.º 8 do art.º 169º e n.º 10 do art.º 199º, sob cominação do n.º 8 do art.º 199º, todos do CPPT";

9. A reclamação foi apresentada em 17/08/2012, conforme carimbo de entrada apostado pelo serviço de finanças a fls. 57.

## 2- DE DIREITO

### 2. 1. Das questões a apreciar e decidir

A..., SA., notificada da liquidação adicional de IRC n.º 20078310018608, respeitante ao ano de 2003, no montante de €37.999.065,04, correspondente a liquidação e juros compensatórios, apresentou reclamação graciosa, tendo prestado garantia bancária para obter a suspensão do processo de execução fiscal. A executada ora recorrida requereu, em 18/1/2010, a verificação da caducidade da garantia bancária, nos termos do disposto no art. 183º-A do CPPT, aditado pela Lei n.º 40/2008, de 11/8, o que veio a ser tacitamente deferido e ordenado o levantamento da mesma (cfr. ponto 5 do probatório).

Como resulta do probatório, por despacho, de 6/8/2012, do Senhor Chefe de Finanças, foi a executada notificada para, no âmbito do processo n.º 3247200801021788, proceder à prestação e nova garantia idónea.

Tendo a executada reclamado da referida decisão do órgão de execução fiscal, no Tribunal Tributário de Lisboa, foi a mesma julgada procedente e anulado o despacho reclamado, por sentença proferida, em 23/10/2012.

Para tanto ponderou a Mmª Juíza "a quo" que:

"(...)

*Como dissemos, a questão de mérito a decidir consiste em indagar se, quando declarada a caducidade da garantia prestada ao abrigo do disposto no art.º 183º-A do CPPT (na redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho, alterada pela Lei n.º 30-B/2002, de 30 de Dezembro) para suspender a execução na pendência da reclamação graciosa, pode a Administração tributária exigir a prestação de nova garantia se a executada, não se conformando com a decisão da reclamação e no seguimento do indeferimento tácito do recurso hierárquico dela interposto, vem a deduzir impugnação judicial.*

*"(...) Sobre questão em tudo idêntica à dos autos pronunciou-se o STA, no seu Acórdão de 12/04/2012, proc. 0322/12, em cujo sumário doutrinal se escreveu:*

*«I - Tendo sido atribuído efeito suspensivo à reclamação graciosa, em razão da prestação de garantia, esse efeito mantém-se, ainda que tenha sido declarada a caducidade da garantia por inobservância do prazo de decisão da reclamação graciosa, se for apresentada impugnação judicial na sequência do indeferimento daquela reclamação. II - É que, nos termos do art.º 169, n.º 1, do CPPT, a execução fiscal fica suspensa até decisão do pleito, sendo que, em relação à reclamação graciosa, a decisão do pleito só ocorrerá quando se formar o caso decidido ou caso resolvido, quando a liquidação se puder considerar estabilizada na ordem jurídica, por a decisão da reclamação graciosa já não ser susceptível de impugnação administrativa (recurso hierárquico) ou contenciosa (impugnação judicial) com fundamento em vícios geradores de anulabilidade».*

*Tendo em vista os precedentes legais acima referidos, não encontramos razões válidas para divergir da jurisprudência citada - mantendo-se a execução suspensa na pendência da impugnação judicial sem necessidade de nova garantia -, sendo de destacar que a linha doutrinária do aresto até veio a ser seguida no posterior acórdão daquele alto tribunal, de 26/04/2012, proc. 0364/12.*

*A decisão reclamada que no processo mandou proceder à prestação de nova garantia idónea, enferma do vício de violação de lei por erro nos pressupostos, conducente à sua anulação (...)"*.

Contra este entendimento argumenta a Fazenda Pública, em síntese, que:

*"(...) tal como o preconizado no ofício circulado n.º 60.090 de 2012-05-15, nos termos da actual redacção do n.º 1 do art. 183º-A do CPPT, introduzida pela Lei 49/2008, de 11 de Agosto, o regime de caducidade da garantia é aplicado só à reclamação graciosa, contrariamente ao regime anterior, em que era aplicável também à impugnação judicial, recurso judicial ou oposição à execução, apontando-se o*

prazo máximo de um ano para a decisão da reclamação graciosa, e de três anos para o julgamento em 1ª instância dos processos judiciais.

Nesta sequência, aquele preceito é de aplicação “restrita às situações de apresentação de reclamação graciosa e, ou, no caso de caducidade, na pendência daquela reclamação, seja posteriormente interposto recurso hierárquico”, o mesmo não sucedendo “caso seja interposta Impugnação Judicial, por se passar de um processo administrativo gracioso para um processo administrativo judicial”.

Em face das conclusões, que delimitam o âmbito e o objecto do presente recurso, a questão central a decidir traduz-se em saber se a Mmª Juíza “a quo” incorreu em erro de julgamento quando considerou que, declarada a caducidade, ao abrigo do disposto no art. 183º-A do CPPT, na redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 49/2008, de 11 de Agosto, da garantia prestada com vista à suspensão da execução fiscal na sequência da dedução de reclamação graciosa contra a liquidação que deu origem à dívida exequenda, não pode a Administração Tributária exigir nova garantia para suspender a execução fiscal, se a executada, discordando da decisão daquela reclamação graciosa, bem como da decisão do recurso hierárquico que dela interpôs, deduzir impugnação judicial.

## 2.2. Da análise do erro de julgamento

1. O art. 183º-A, aditado ao CPPT pela Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho, passou a permitir aos interessados obter a declaração de caducidade da garantia prestada pelo contribuinte ou constituída pela Administração Tributária, sem perder o efeito suspensivo da execução, se a reclamação graciosa em que fosse discutida a legalidade da liquidação não fosse decidida no prazo de um ano ou a impugnação judicial em que fosse discutida essa legalidade não estivesse decidida, em 1.ª instância, no prazo de dois anos (ulteriormente alterado para três anos pela Lei n.º 30-B/2002, de 30 de Dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para 2003), a contar da sua apresentação, prazos que eram acrescidos de seis meses caso houvesse lugar à produção de prova pericial; isto é, mesmo após a declaração de caducidade da garantia, se a reclamação graciosa ou a impugnação judicial não fossem decididas dentro dos prazos acima referidos.

Nas palavras de JORGE LOPES DE SOUSA, em anotação ao referido preceito refere que nas situações “(...) em que os processos demorassem mais do que o previsto neste artigo, o processo de execução fiscal continuaria suspenso, mesmo *sem garantia*, até ao momento em que estaria se a garantia se mantivesse, que é, como se refere no art. 169.º, n.º 1, do CPPT, o da «*decisão do pleito*»” (1).

As razões que justificaram a introdução deste regime são indicadas na Proposta de Lei n.º 53/VIII (2), que esteve na origem da Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho, onde se pode ler que com o objectivo de “(...) responsabilizar a administração e os tribunais na condução célere e expedita do processo, determina-se o levantamento das garantias prestadas pelo contribuinte para suspender a execução, sempre que a reclamação graciosa não se encontre decidida no prazo de 12 meses ou a impugnação judicial não esteja julgada em primeira instância no prazo de 24 meses. Previne-se, assim, a imposição ao contribuinte de um encargo oculto por razões que lhe são alheias”.

Na verdade, como ficou consignado no Acórdão deste Supremo Tribunal, de 12 de Abril de 2012, proc n.º 322/12, “(...) o “encargo oculto” decorrente da prestação ou constituição da garantia resulta muito oneroso para o contribuinte, sobretudo tendo em conta que a garantia deve corresponder ao «valor da dívida exequenda, juros de mora contados até à data do pedido, com o limite de cinco anos, e custas na totalidade, acrescida de 25% da soma daqueles valores» (art. 199.º, n.º 5, do CPPT) e que, na ausência de um regime de caducidade, poderia manter-se por tempo indeterminado”.

No mesmo sentido, pondera JORGE LOPES DE SOUSA que “este regime da caducidade tem como perceptível finalidade obstar a que os contribuintes sejam obrigados a suportar por período de tempo excessivo os efeitos negativos para os seus patrimónios que advêm da manutenção da penhora ou da garantia, efeitos esses ampliados pela inércia dos órgãos estaduais competentes para a tramitação dos processos. Por outro lado, a suspensão sem garantia subsequente à declaração de caducidade, aparece como uma compensação pelo ónus que foi imposto ao contribuinte de ter de suportar a garantia durante um período de tempo que se considera suficiente para ser preferida decisão (...)” (3).

Entretanto, o art. 183º-A do CPPT veio a ser revogado pelo art. 94.º da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para 2007, e, posteriormente, reintroduzido pela Lei n.º 40/2008, de 14 de Agosto, que lhe deu uma nova redacção, restringindo agora o regime da caducidade da garantia aos casos em que a reclamação graciosa não for decidida no prazo de um ano a contar da sua apresentação (4).

O referido preceito, sob a epígrafe “Caducidade da garantia em caso de reclamação graciosa”, tem o seguinte conteúdo:

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

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

3-(...)”.

Assim, para além de se restringir a caducidade da garantia às reclamações graciosas, apenas o atraso na decisão não imputável ao interessado confere o direito à declaração de caducidade da garantia.

Em anotação ao art. 183º-A do CPPT, refere JORGE LOPES DE SOUSA que “o novo prazo de caducidade de um ano aplica-se às reclamações pendentes, de harmonia com a regra do art. 12º, n.º 3, da LGT, mas só se conta a partir de 1-1-2009, data fixada no art. 2º daquela Lei n.º 40/2008 para a sua entrada em vigor.

Aplicando a doutrina mencionada ao caso dos autos, contando-se o prazo de um ano da data da apresentação da reclamação, que foi, segundo consta dos factos provados, 11/4/2008 (ponto 2 do probatório), quando entrou em vigor a nova redacção dada ao art. 183º-A do CPPT os requisitos da caducidade da garantia ainda não se haviam verificado, tendo começado a contar o ano para a decisão a partir de 1/1/2009.

E porque a reclamação graciosa deduzida pela recorrida contra a liquidação que deu origem à dívida exequenda não foi decidida dentro do prazo de um ano, a Administração Tributária, no seguimento do requerido pela executada (ponto 4 do probatório), tivesse considerado tacitamente deferido o pedido de caducidade da garantia prestada em ordem a obter a suspensão do processo executivo e ordenado o levantamento da mesma (ponto 5 do probatório).

Resulta igualmente do probatório que, tendo a referida reclamação sido indeferida, foi apresentado recurso hierárquico dessa decisão e, na sequência do indeferimento desse recurso, interpôs a executada impugnação judicial (cfr. pontos 6 e 7 do probatório).

Por despacho de 6/8/2012, do Sr. Chefe de Finanças, foi ordenada a notificação da executada, ora recorrida, para prestar garantia idónea conforme o previsto n.º 8 do art. 169º e 10 do art. 199º, sob cominação do n.º 8 do art. 199º, todos do CPPT (ponto 8 do probatório), com base no entendimento perfilhado no ofício-circulado n.º 60090, de 15 de Maio de 2012, segundo o qual nas situações em que o contribuinte obteve caducidade da garantia na pendência da reclamação graciosa, caso impugne judicialmente o indeferimento da reclamação dever-lhe-á ser exigida nova garantia para efeitos de suspensão do processo de execução fiscal.

Para a Fazenda Pública, como ficou dito, a caducidade da garantia prevista no n.º 1 do art. 183º-A, do CPPT, segundo a redacção dada pela Lei n.º 49/2008, restringe-se às situações de apresentação de reclamação graciosa e, ou, no caso de caducidade, na pendência daquela reclamação, seja posteriormente interposto recurso hierárquico. Ainda segundo a recorrente aquele regime não se aplica no caso de ser interposta impugnação judicial por se passar de um processo administrativo gracioso para um processo administrativo judicial.

Afigura-se, porém, que não assiste razão à recorrente, porquanto a questão nada tem que ver com a diferente natureza entre a reclamação graciosa e a impugnação judicial.

Vejamos.

2. Não oferece dúvida que o legislador veio restringir a caducidade da garantia aos casos de apresentação de reclamação graciosa, e que, por conseguinte, se a executada tivesse começado por se defender através da impugnação judicial, não poderia beneficiar do regime de caducidade consagrado no art. 183º-A do CPPT.

Acontece que a executada ora recorrida, notificada da liquidação de IRC relativa ao ano de 2003, começou por deduzir reclamação graciosa, seguida de recurso hierárquico e impugnação judicial.

Ora, tendo começado pela reclamação graciosa, refere o art. 169º, n.º 1, que:

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

Assim sendo, tendo sido deduzida reclamação graciosa contra a liquidação que deu origem à dívida exequenda, tudo está em saber quando se deve considerar que ocorreu decisão do pleito para os efeitos do n.º 1 do art. 169º do CPPT.

Como mencionado na sentença recorrida, constitui jurisprudência deste Supremo Tribunal que decorre do art. 169º, n.º 1, do CPPT, que a execução fiscal fica suspensa até à *decisão do pleito*, sendo que, em relação à reclamação graciosa, a decisão do pleito só ocorrerá quando se formar o caso decidido ou caso resolvido, quando a liquidação se puder considerar estabilizada na ordem jurídica, por a decisão da reclamação graciosa já não ser susceptível de impugnação administrativa (recurso hierárquico) ou contenciosa (impugnação judicial) com fundamento em vícios geradores de anulabilidade.

A jurisprudência referida encontra-se vazada, entre outros, no Acórdão de 12 de Abril de 2012, proc. n.º 322/12 (5), no qual entrevistamos como adjunta e não tendo a recorrente apresentado novos e melhores argumentos, passamos a seguir a fundamentação do referido Acórdão.

Aí se pode ler, reproduzindo a doutrina de JORGE LOPES DE SOUSA, que:

“Especificamente para as situações em que tenha havido declaração de caducidade da garantia, diz o mesmo Autor: «[...] o processo de execução fiscal continuaria suspenso, mesmo sem garantia, até ao momento que estaria se a garantia se mantivesse, que é, como se refere no art. 169.º, n.º 1, do CPPT, o da «decisão do pleito». Deverá entender-se que o pleito fica decidido, no caso de impugnação administrativa, quando se formar o chamado caso decidido ou caso resolvido e, no caso de processo judicial, quando ocorrer o trânsito em julgado da decisão judicial» (6).

*Ou seja, no caso de ter sido prestada garantia na sequência de reclamação graciosa deduzida contra a liquidação do tributo que deu origem à dívida exequenda em ordem a obter a suspensão da execução fiscal, esta suspensão só cessa, quer a garantia se mantenha, quer tenha havido declaração de caducidade da garantia, quando a decisão proferida naquela reclamação graciosa já não seja susceptível de impugnação administrativa ou contenciosa, esta com fundamento em vícios geradores de anulabilidade<sup>(1)</sup>; dito de outro modo, quando estiver definitivamente decidida a controvérsia entre a AT e a Contribuinte. Na verdade, a decisão da reclamação graciosa susceptível de ser considerada decisão do pleito para os referidos efeitos será aquela que já não seja susceptível de impugnação judicial por via administrativa – recurso hierárquico (art. 76.º, n.º 1, do CPPT) – ou contenciosa – impugnação judicial (arts. 97.º, n.º 1, alínea c), e 102.º, n.º 2, do CPPT). Só nesses casos se poderá falar na formação de caso decidido ou caso resolvido. Como lapidarmente ficou dito na sentença recorrida «Até lá, a liquidação exequenda não se considera estabilizada na ordem jurídica».*

“(…)No sentido de que a suspensão da execução fiscal se mantém nas situações em que seja apresentada impugnação judicial na sequência de reclamação graciosa a que tenha sido atribuído efeito suspensivo, se pronuncia também RUI DUARTE MORAIS, que afirma textualmente:

*«O novo n.º 5 deste artigo esclarece também – e bem – uma outra situação que levantava dúvidas: se a impugnação for apresentada na sequência de uma reclamação graciosa e a esta tiver sido atribuído efeito suspensivo pela administração tributária, em razão de prestação de garantia, tal efeito suspensivo manter-se-á ou não no decurso do processo de impugnação? A resposta é, agora, afirmativa (art.º 103º, n.º 5, do CPPT). A atribuição de efeito suspensivo à impugnação é decorrência automática (independentemente de despacho ou requerimento, diz a lei) de tal efeito ter sido atribuído à reclamação, na condição óbvia de se manter a garantia prestada»<sup>(8)</sup>*

E, salvo melhor opinião, nem esta condição referida na parte final do excerto citado – manutenção da garantia prestada – pode ser lida com o alcance pretendido pela Recorrente. É que, nos termos que deixámos referidos, a lei faz equivaler à manutenção da garantia prestada a sua caducidade.

Ainda neste sentido, CARLA RIBEIRO afirma:

*«[...] convém ainda referir que uma vez caducado o direito à garantia o mesmo não pode ser ripristinado caso o contribuinte não concorde com a decisão da reclamação e decida impugná-la judicialmente. É que não faz sentido que a garantia possa caducar ou deixar de ser exigível, por omissão da decisão administrativa e posteriormente possa ser exigida em consequência de impugnação judicial»<sup>(9)</sup>.*

Não se trata, de modo algum, de responsabilizar a AT pelos atrasos na decisão da impugnação judicial, mas apenas de reconhecer que a declaração de caducidade da garantia não pode acarretar para o contribuinte efeitos nefastos que não se verificariam caso a garantia se mantivesse”.

Aplicando o exposto ao caso em análise, a sentença recorrida, que decidiu no sentido apontado, não merece censura alguma, devendo ser confirmada.

Por tudo isto, improcedendo a argumentação da recorrente, o recurso não merece provimento.

### III- DECISÃO

Termos em que, os juizes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, negar provimento ao recurso.

Custas pela Recorrente.

Lisboa, 23 de Janeiro de 2013. — *Fernanda Maçãs* (relatora) — *Casimiro Gonçalves* — *Francisco Rothes*.

<sup>(1)</sup> (JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário*, 6ª ed., Áreas Editora, 2011, volume III, anotação 3 ao art. 183.º-A, pág. 342.)

<sup>(2)</sup> (Proposta publicada no *Diário da Assembleia da República*, II série A, n.º 19/VIII/2, suplemento de 14 de Dezembro de 2000, págs. 363-(2) a 363-(6).)

<sup>(3)</sup> (Cfr. *ob. cit.*, volume III, anotação ao art. 183.º-A, pp. 341 ss.)

<sup>(4)</sup> (Como ficou consignado, no Acórdão deste Supremo Tribunal, de 12 de Abril de 2012, “apesar de a Lei n.º 40/2008 dizer que «[p]rocede à 15.ª alteração ao Código de Procedimento e de Processo Tributário, repondo o regime jurídico da caducidade das garantias prestadas em processo tributário», a verdade é que não se trata de uma verdadeira reposição do anterior regime, mas de um novo regime, mais restrito, sob a perspectiva dos contribuintes, uma vez que apenas aplicável à reclamação graciosa e já não, como anteriormente, também à impugnação judicial e à oposição à execução fiscal. Acresce que deixou também de se prever o direito à indemnização ao contribuinte pelos encargos que este tenha suportado com a prestação da garantia, se esta caducar”.)

<sup>(5)</sup> (Cfr., entre outros, os Acórdão do STA de: 21/11/2012, proc n.º 1155/12; 26/4 /2012, proc n.º 364/12; e 5/12/2012, proc n.º 1270/2012.)

<sup>(6)</sup> (*Ob. cit.*, volume III, anotação 3 ao art. 183.º-A, pág. 342.)

<sup>(7)</sup> (Como é sabido, relativamente aos vícios geradores de nulidade, a impugnação judicial não fica sujeita a prazo (art. 102.º, n.º 3, do CPPT).)

<sup>(8)</sup> (*A Execução Fiscal*, 2.ª edição, Almedina, pág. 80.)

<sup>(9)</sup> (Tese de pós-graduação em Direito Fiscal sob o tema *A Garantia Idónea*, publicação *on line* do Centro de Investigação Jurídico Económica da Faculdade de Direito da Universidade do Porto, pág. 23, disponível em <http://www.cije.up.pt/publications/>.)

**Acórdão de 30 de Janeiro de 2013.****Assunto:**

*Garantia Idónea. Hipoteca.*

**Sumário:**

- I — O art.º 199.º, n.º 2 do Código de Procedimento e Processo Tributário confere à administração uma certa margem de discricionariedade para decidir, em função de cada caso concreto, se a garantia prestada é ou não «idónea» para assegurar a cobrança efectiva da dívida exequenda, impondo-se, especificamente, nos casos da hipoteca voluntária e do penhor, a concordância da administração tributária.*
- II — Para efeito do disposto nos arts. 169.º e 199.º do Código de Procedimento e Processo Tributário garantia idónea será aquela que é adequada para o fim em vista, ou seja, assegurar o pagamento totalidade do crédito exequendo e legais acréscimos.*
- III — A hipoteca confere ao credor o direito de ser pago pelo valor de certas coisas imóveis, ou equiparadas, pertencentes ao devedor ou a terceiro com preferência sobre os demais credores que não gozem de privilégio especial ou de prioridade de registo.*
- IV — Resultando do probatório que o valor dos créditos garantidos por hipotecas anteriormente registadas (€ 330.411,50) é, manifestamente, superior ao valor da garantia (€ 238.874,53) que a executada pretendia prestar por meio de nova hipoteca sobre os mesmos imóveis, não se afigura ilegal, inadequado, desnecessário ou desrazoável o despacho da autoridade tributária que não considerou tal garantia idónea para suspender a execução fiscal.*

Processo n.º 34/13-30.

Recorrente: A. . .

Recorrido: Fazenda Pública.

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

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

**1** – A. . ., melhor identificada nos autos, vem recorrer para este Supremo Tribunal da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga de 31 de Outubro de 2012, que julgou improcedente a reclamação por si deduzida contra o acto do Director de Finanças Adjunto de Braga, que lhe indeferiu o pedido de prestação de garantia para suspensão do processo de execução fiscal n.º 3245200901014668.

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

«a) Considera a Ilustre julgadora que, “a expressão garantia idónea tem o significado de garantia apta a assegurar a satisfação do crédito exequendo. (...) não padece, assim, da ilegalidade que lhe vem imputada, termos em que improcede a pretensão da reclamante”.

b) Salvo melhor interpretação, os argumentos aduzidos pelo Tribunal a quo não colhem entendimento legal, fazendo errónea interpretação e aplicação do disposto nas normas aplicáveis in caso, mais concretamente as que regem a prestação de garantia para efeitos de suspensão do processo de execução fiscal, mais concretamente o art.º 52.º e o n.º1 do art.º 74.º da LGT, bem como os artigos 169.º, 199.º e 200.º do CPPT.

c) Tal entendimento não tem qualquer fundamento legal, também por violação da lei e do princípio da proporcionalidade, vertido no art.º 18.º n.º 2 da CRP, pois, não podendo o direito de cobrar impostos, em circunstância alguma, sobrepor-se a procedimentos que oneram, excessiva e desproporcionalmente, o contribuinte, razão pela qual mal andou a sentença recorrida.

d) Desde logo porquanto, em face da soma do valor patrimonial tributário dos imóveis oferecidos como garantia, o mesmo era mais do que suficiente para assegurar o pagamento da dívida exequenda (o montante total da garantia foi fixado pelo Serviço de Finanças em € 238.874,53 e o valor total da garantia oferecido ascendia a um montante consideravelmente superior, de € 256.958,94);

e) Os fundamentos invocados pela Administração Tributária (AT) e arrogada na sentença recorrida, referentes à liquidez e ao grau de risco da execução da garantia, introduzem uma restrição ao conceito de idoneidade da garantia sem suporte legal, não constituindo parâmetros relevantes no juízo de aferição da idoneidade da garantia oferecida.

f) E na falta de uma definição legal de garantia idónea, pode afirmar-se que o conceito de idoneidade depende da capacidade de, em caso de incumprimento do devedor e da correspondente necessidade de a executar, assegurar a efectiva cobrança dos créditos garantidos - art.º 169.º e 199.º e 217.º do CPPT, ex



vi n.º 2 do art.º 52.º da LGT (acórdão do STA, de 21/9/2011, rec. n.º 0786/11 e Jorge Lopes de Sousa, CPPT anotado e comentado, 6ª edição, Áreas Editora, Volume III, anotação 2 ao art.º 199.º).

g) Com efeito, quanto ao valor da garantia é expresso o disposto no art.º 199.º n.º 5 do C.P.P.T. ao valor a que se refere: “dívida exequenda, juros de mora até ao termo do prazo de pagamento com o limite de cinco anos e custas na totalidade, acrescida de 25% da soma daqueles valores”.

h) No despacho reclamado o órgão de execução fiscal considerou não obstante o valor patrimonial dos imóveis exceder o valor da garantia a prestar, considerou que o valor dos mesmos a ter em conta, para efeitos de aferir a sua suficiência para garantia da quantia exequenda e acrescidos, deveria ter-se em conta o valor líquido dos imóveis prestados para garantia, e no caso, considerou a garantia prestada insusceptível de assegurar o crédito tributário.

i) Contudo, para avaliar a suficiência da garantia oferecida sobre imóveis, não pode o órgão de execução fiscal fixar outro valor que não seja o valor patrimonial constante da respectiva matriz ou em acto de avaliação desencadeado para o efeito.

j) Concluímos pois que, a lógica do raciocínio que conduziu à prolação do despacho reclamado não tem acolhimento legal, para efeitos de se avaliar a suficiência da garantia oferecida.

k) A AT não pode recusar a constituição da garantia com o fundamento de que esta não lhe dá segurança absoluta do seu crédito e com absoluto desprezo pelos interesses legítimos do executado.

l) Sobre a concreta idoneidade da garantia oferecida, a proposição constante do n.º 2 do art.º 199.º do CPPT inscreve-se na linha de jurisprudência consistente do STA-SCT, segundo a qual qualquer garantia oferecida não pode ser recusada se o seu valor assegurar o pagamento da dívida exequenda e do acrescido, sob pena de errónea interpretação e aplicação do art.º 52.º n.º 3 LGT em conjugação com o art.º 199.º ns. 4 e 5 CPPT (acórdãos 15.02.2012 processo n.º 126/12; 27.06.2012 processo n.º 646/12 e 11.07.2012 processo n.º 730/12).

m) No acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 15.02.2012 — Processo 0126/12, ficaram bem claros os termos em que deve ser apreciada a idoneidade da garantia na perspectiva do equilíbrio interesse do credor/interesse do executado.

n) Voltando ao caso dos autos, o órgão decisor, assim como a Ilustre Julgadora deram como provado que, o valor do VPT (valores patrimoniais tributários) dos prédios urbanos prestados para garantia ascendem a 256.98,94 € é superior, ao valor da garantia a prestar (238.874,53 €), ainda assim, argumentam a não admissibilidade da garantia, apenas com o argumento de maior segurança e qualidade (liquidez imediata).

o) Note-se que a AT deve pautar a sua atuação de acordo com o princípio da proporcionalidade (cfr. art.º 266.º, n.º 2 da CRP, art.º 55.º da LGT, art.º 46.º do CPPT e art.º 5.º, n.º 2 do CPA), o que aponta para a necessidade de ponderação dos interesses em jogo, em molde a não sacrificar nenhum deles.

p) Em suma, a partir do momento que a garantia oferecida cubra a totalidade do crédito exequendo e acrescido, a Administração fiscal não pode recusar com fundamento em aspectos qualitativos da garantia, sob pena de incorrerem errónea interpretação e aplicação do art.º 199.º do CPPT conjugado com o n.º 5 do art.º 52.º da LGT.

q) E não se vislumbra que desta interpretação resulte prejuízo para a Administração fiscal e a garantia dos créditos na execução fiscal» até porque a lei lhe permite «em caso de diminuição significativa do valor dos bens que constituem a garantia, ordenar o reforço da mesma», nos termos do disposto no n.º 9 do art.º 199.º do CPPT e n.º 3 do art.º 52.º da LGT.

r) A Administração fiscal goza, desta forma, de lata margem de liberdade na aplicação destes mecanismos, que lhe permitem assegurar o crédito exequendo, mas tem de obedecer à lei nos aspectos vinculados, não podendo na interpretação e aplicação da, mesma pôr em causa as valorações que são próprias do legislador, subvertendo o sentido e alcance que o mesmo pretendeu dar às normas, em especial aos art.º 199.º do CPPT e 52.º, n.º 5, da LGT.

s) A proceder a interpretação sufragada pela Administração fiscal, esta passaria a estar legitimada a estabelecer uma hierarquização das garantias, em conformidade com a sua maior ou menor liquidez imediata, acabando assim por poder recusar não só a hipoteca como o próprio penhor, porque normalmente este também não dá garantias de imediata liquidez, restringindo o quadro legal de garantias que o legislador quis aberto. (No mesmo sentido cfr. o Acórdão do STA, de 14/3/2012, rec. n.º 208/12.)»

2 – A Fazenda Pública não apresentou contra alegações.

3 – O Exmº Procurador Geral Adjunto emitiu o douto parecer pronunciando-se pelo não provimento do recurso e sustentando que, no caso concreto, a garantia oferecida, por meio de hipoteca, não é susceptível de assegurar o pagamento do crédito exequendo e legais acréscimos.

4 – Colhidos os vistos legais, cabe decidir.

5 – Em sede factual apurou-se em primeira instância a seguinte matéria de facto:

A) A Reclamante deduziu “oposição” à execução fiscal n.º 3245200901014668 e Apensos, a qual corre termos no Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga sob o processo de oposição n.º 1686/11.6BEBRG — conforme documentos a folhas 129 e 130 do processo de execução fiscal (PEF), cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido;

B) O chefe do Serviço de Finanças de Braga 2 subscreveu documento datado de 03 de novembro de 2011, dirigido ao mandatário da Reclamante, sob o assunto “Prestação de Garantia — Processo de Execução Fiscal n.º 3245200901014668 e apensos”, no qual se refere: “Fica V. Ex., por este meio notificado, na qualidade de mandatário de A... (...) para no prazo de 15 (quinze) dias (...) apresentar garantia na importância de € 238.874,53, para efeitos de suspensão da execução ao abrigo do artigo 169.º do C.P.P.T. (...) — conforme documento a folhas 135 do PEF, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido;

C) Em 29 de Novembro de 2011, foi recebido no Serviço de Finanças de Braga 2, requerimento em nome da Reclamante, no qual se refere: “(...) de acordo com o pedido, é prestada para garantia real e idónea, os seguintes imóveis:

- artigo U 2091 — Fracção R, da freguesia de Real, concelho de Braga, com um valor patrimonial de 78.716,43 €.

- artigo U 967 — da freguesia de Vermoim, concelho de Vila Nova de Famalicão, com um valor patrimonial de 20.137,88 €.

- artigo U 2386 — Fracção L, da freguesia de Urgezes, concelho de Guimarães, com um valor patrimonial de 158.104,63 €. (...)” - conforme documento a folhas 138 a 140 do PEF, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido;

D) A garantia a que se alude em C), oferecida pela Reclamante, revestia a forma de “hipoteca voluntária” — por acordo;

E) Ao imóvel correspondente ao artigo urbano 2091 — Fracção R, da freguesia de Real, do concelho de Braga, descrito na Conservatória do Registo Predial de Braga sob o n.º 574, foi atribuído um “valor patrimonial” de 78.716,43 euros — conforme documento a folhas 157 do PEF, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido;

F) Ao imóvel correspondente ao artigo urbano 967, da freguesia de Vermoim, do concelho de Vila Nova de Famalicão, foi atribuído um “valor patrimonial” de 20.137,88 euros — conforme documento a folhas 158 do PEF, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido;

G) Ao imóvel correspondente ao artigo urbano 2386, da freguesia de Urgezes, do concelho de Guimarães, descrito na Conservatória do Registo Predial de Guimarães sob o n.º 1099, foi atribuído um “valor patrimonial” de 158.104,63 euros — conforme documento a folhas 159 a 161 do PEF, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido;

H) Sobre o imóvel a que se alude em E), foi constituída uma “hipoteca voluntária” a favor de “B..., Lda.” no montante máximo assegurado de 62.400 euros e uma penhora a favor de “C..., Lda.”, relativa a quantia exequenda no montante de 135.027,50 euros — conforme documento a folhas 162 e 163 do PEF, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido;

I) Sobre o imóvel a que se alude em F), foram efetuadas as “penhoras” seguintes:

- penhora a favor de “D..., Lda.”, relativa a quantia exequenda no montante de 23.463,75 euros;

- penhora a favor de “E..., Lda.”, relativa a quantia exequenda no montante de 43.420,62 euros;

- penhora a favor de “C..., Lda.”, relativa a quantia exequenda no montante de 135.027,50 euros;

- penhora a favor do condomínio do prédio sito na Rua ..., n.os ... a ..., Braga, relativa a quantia exequenda no montante de 1.338,09 euros - conforme documento a folhas 164 a 167 do PEF, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido;

J) Sobre o imóvel a que se alude em G), foi constituída uma hipoteca legal a favor do Instituto da Segurança Social, I.P. — Centro Distrital da Segurança Social de Braga, no montante máximo assegurado de 268.011,50 euros e as “penhoras” seguintes:

- penhora a favor de “D..., Lda.”, relativa a quantia exequenda no montante de 23.453,61 euros;

- penhora a favor de “F..., Lda.”, relativa a quantia exequenda no montante de 7.174,29 euros;

- penhora a favor de “C..., Lda.”, relativa a quantia exequenda no montante de 135.027,50 euros;

- penhora a favor de “G..., SA”, relativa a quantia exequenda no montante de 23.115,38 euros; e

- penhora a favor do condomínio do prédio sito na Rua ..., n.os ... a ..., Braga, relativa a quantia exequenda no montante de 1.338,09 euros - conforme documento a folhas 168 a 172 do PEF, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido;

K) Por técnico da Divisão de Justiça Tributária, da Direção de Finanças de Braga foi elaborada a informação n.º 250/EF/2012, de 28 de junho de 2012, relativa ao processo n.º 3425200901014668, sob o assunto “Apreciação de garantia/E-mail de 16 de Março de 2012, proveniente da DSGCT” — conforme documento a folhas 174 e 175 do PEF, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido;

L) Em 29 de junho de 2012, foi elaborado parecer relativamente à informação a que se alude em K), subscrito pelo Chefe de Divisão (em substituição), na qual se refere: “Em face da presente informação, do parecer do Chefe do Serviço de Finanças de Braga 2 e as instruções transmitidas pelo e-mail da DSGCT de 16-03-2011, proponho o indeferimento do pedido de aceitação de garantia, dado que o valor dos imóveis oferecidos como garantia não são suficientes para garantir a dívida exequenda e acréscimos legais (...)” — conforme documento a folhas 174 do PEF, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido;

M) Em 02 de julho de 2012, foi proferido despacho pelo Director de Finanças Adjunto, da Direção de Finanças de Braga, na sequência do parecer a que se alude em L) com o seguinte teor: “Concordo com o presente projecto de decisão. Indefiro o pedido de aceitação de garantia apresentado, uma vez que os bens oferecidos não constituem garantia idónea visto que sobre eles impendem ónus registados. Notifique-se para, querendo, apresentarem reclamação nos termos do artº 276º do CPPT, no prazo de 10 (dez) dias a contar da notificação” — conforme documento a folhas 174 do PEF, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido;

N) O Serviço de Finanças de Braga 2 remeteu ao mandatário da Reclamante o ofício n.º 4770, datado de 18 de julho de 2012, sob o assunto “Suspensão da Execução — Garantia — PEF N. 3425200901014668 E APS.”, com a referência “EXECUTADO: A. ..., NIF: ...”, no qual se refere: “(...) Fica V. Exa. notificado do teor do despacho proferido pelo Sr. Director de Finanças Adjunto de Braga, relativamente à garantia oferecida para suspensão da execução do processo n.º 3425200901014668, que corre termos neste Serviço de Finanças (...)” - conforme documento a folhas 214 do PEF, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido;

O) O ofício a que se alude em N) foi recebido em 19 de Julho de 2012 - conforme documento a folhas 214 (verso) do PEF, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido;

P) A presente reclamação foi apresentada no Serviço de Finanças de Braga 2 em 27 de Julho de 2012 - conforme informação a folhas 28 e 29 do processo físico, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido.

M) Em 02 de Julho de 2012, foi proferido despacho pelo Director de Finanças Adjunto, da Direção de Finanças de Braga, na sequência do parecer a que se alude em L), com o seguinte teor: “Concordo com o presente projecto de decisão. Indefiro o pedido de aceitação de garantia apresentado, uma vez

#### **6. Do objecto do recurso**

A única questão trazida pela recorrente à apreciação deste Supremo Tribunal consiste em saber se incorre em erro de julgamento a sentença recorrida ao julgar que não padece de ilegalidade o despacho da autoridade tributária que não considerou idónea para suspender a execução fiscal a garantia oferecida pela executada, mediante hipoteca.

A sentença recorrida, depois de apreciar os pressupostos da idoneidade da garantia oferecida à luz dos preceitos legais aplicáveis, concluiu que resulta da factualidade provada terem sido registadas hipotecas e penhoras que oneram os imóveis oferecidos pela Reclamante, correspondendo a valores que excedem o valor patrimonial daqueles imóveis.

E ponderou também que, em caso de aceitação da garantia oferecida pela Reclamante — hipoteca voluntária — as mencionadas penhoras e hipotecas, porque anteriormente registadas, confeririam aos credores respectivos o direito de serem pagos preferencialmente, o que, atento o valor correspondente àquelas penhoras e hipotecas — superior ao valor patrimonial dos imóveis em causa — obstaculizaria que, em caso de execução da garantia oferecida pela Reclamante, o credor tributário pudesse assegurar o seu crédito.

Para, a final, concluir que a qualificação como inidónea e a conseqüente não-aceitação da garantia em causa nos autos, não padece da ilegalidade que lhe vem imputada, improcedendo a pretensão da Reclamante.

Contra o assim decidido se insurge a recorrente alegando que em face da soma do valor patrimonial tributário dos imóveis oferecidos como garantia, o mesmo era mais do que suficiente para assegurar o pagamento da dívida exequenda e que os fundamentos invocados pela Administração Tributária referentes à liquidez e ao grau de risco da execução da garantia, introduzem uma restrição ao conceito de idoneidade da garantia sem suporte legal, não constituindo parâmetros relevantes no juízo de aferição da idoneidade da garantia oferecida.

Prosseguindo neste discurso argumentativo sustenta que para avaliar da suficiência da garantia oferecida sobre imóveis, não pode o órgão de execução fiscal fixar outro valor que não seja o valor patrimonial constante da respectiva matriz ou em acto de avaliação desencadeado para o efeito.

E concluiu que houve erro de julgamento por se ter considerado válido o despacho reclamado subvertendo o sentido estatuído nos artº 199º do CPPT conjugado com o nº3 e 5 do artº 52º da LGT, bem como o princípio da proporcionalidade consignado nos artºs 266º, nº2 da CRP, 55º da LGT, 46º do CPPT e 5º nº2 do CA.

Esta argumentação da recorrente não pode, no entanto, obter provimento, como abaixo se demonstrará.

Vejamos, pois.

#### **6.1 Da idoneidade da garantia oferecida.**

De harmonia com o disposto no artigo 199.º n.º 1 do Código de Procedimento e Processo Tributário a prestação de garantia, tendo em vista a suspensão do processo de execução fiscal, pode ser efectuada por garantia bancária, caução, seguro caução ou qualquer meio susceptível de assegurar os créditos do exequente.

Dispõe, por sua vez, o n.º 2 do mesmo normativo que a garantia idónea referida no n.º 1 poderá, consistir, ainda, a requerimento do executado e mediante concordância da administração tributária, em penhor ou hipoteca voluntária, aplicando-se o disposto no artigo 195.º, com as necessárias adaptações.

Este normativo confere assim à Administração Tributária uma certa margem de discricionariedade para decidir, em função de cada caso concreto, se a garantia prestada é ou não «idónea» para assegurar a cobrança efectiva da dívida exequenda, impondo-se, especificamente, nos casos da hipoteca voluntária e do penhor, a concordância da Administração Tributária.

A utilização da expressão “garantia idónea” integra um conceito impreciso, pois que a norma do n.º 2 não determina, de forma exacta, quando é que a garantia é idónea para assegurar os créditos do exequente.

Poderá concluir-se, no entanto, que emana das disposições conjugadas dos arts. 169º e 199º do Código de Procedimento e Processo Tributário que a idoneidade da garantia se afere pela capacidade de, em caso de incumprimento do devedor, salvaguardar a efectiva cobrança da dívida exequenda e acrescidos.

A garantia idónea será pois aquela que é adequada para o fim em vista, ou seja, assegurar o pagamento totalidade do crédito exequendo e legais acréscimos - neste sentido, vide, entre outros, os Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 21.09.2011, Recurso n.º 0786/11, de 11.07.2012, recurso 730/12, de 10.10.2012, recurso 916/12, e, na doutrina, Rui Duarte Morais, A Execução Fiscal, pag. 77, Alfredo José de Sousa e José da Silva Paixão, Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado, pag. 474, Jorge Lopes de Sousa, CPPT anotado e comentado, 6ª edição, Áreas Editora, Volume III, anotação 2 ao art. 199º.

Por outro lado, e não olvidando, como se acentuou no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 14.03.2012, recurso 208/12 <sup>(1)</sup>, que prestar garantia não é efectuar o pagamento, não poderá deixar de se concordar, também, que a prestação de garantia constitui uma vinculação de um determinado património ao cumprimento de uma determinada obrigação de pagamento.

Ora será que no caso em apreço, a garantia oferecida, mediante hipoteca voluntária, era suficiente para, em caso de incumprimento do devedor, assegurar a efectiva cobrança da dívida exequenda e acrescidos?

A recorrente, ancorando-se em jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo que cita <sup>(2)</sup>, mas que não lhe dá apoio no caso concreto, já que o contexto factual em análise naqueles arestos não é idêntico ao do caso subjudice, argumenta que a partir do momento que a garantia oferecida cubra a totalidade do crédito exequendo e acrescido, a Administração fiscal não pode recusar com fundamento em aspectos qualitativos da garantia, sob pena de incorrerem errónea interpretação e aplicação do artº 199.º do CPPT conjugado como n.º 5 do artº 52º da LGT.

E que, a proceder a interpretação sufragada pela Administração fiscal, esta passaria a estar legitimada a estabelecer uma hierarquização das garantias, em conformidade com a sua maior ou menor liquidez imediata, acabando assim por poder recusar não só a hipoteca como o próprio penhor, porque normalmente este também não dá garantias de imediata liquidez, restringindo o quadro legal de garantias que o legislador quis aberto.

Salvo o devido respeito, carece de razão legal.

Em primeiro lugar no caso, em apreço, não está em causa a opção da por esta ou aquela garantia em termos qualitativos, sendo que Administração Tributária não aceitou a garantia por entender que devia ser dada preferência a outras garantias que apresentem maior grau de liquidez (vg. garantia bancária, caução ou seguro-caução), mas sim porque considerou que a soma dos valores das garantias reais que incidem sobre os imóveis oferecidos como garantia ascende a 858.799,83 euros, o que é manifestamente superior ao seu valor patrimonial tributário, e por essa razão considerou tal garantia insusceptível de assegurar o crédito tributário.

Por outro lado a recorrente parte de uma petição de princípio, ao sustentar reiteradamente nas conclusões d), n) e p), que, a partir do momento em que a garantia oferecida cubra a totalidade do crédito exequendo e acrescido, a Administração fiscal não pode recusar com fundamento em aspectos qualitativos a garantia oferecida, dando como demonstrado o que não está efectivamente demonstrado, ou seja que a garantia oferecida assegure o pagamento de tal crédito.

Com efeito, e como já se referiu, no caso subjudice o que se impõe, antes de mais, é apurar se a garantia oferecida (hipoteca voluntária) era idónea para assegurar o pagamento do crédito exequendo e legais acréscimos.

A decisão sindicada (cf. fls. 78) entendeu que não porque «em caso de aceitação da garantia oferecida pela Reclamante — hipoteca voluntária — as mencionadas penhoras e hipotecas (...) anteriormente registadas, confeririam aos credores respectivos o direito de serem pagos preferencialmente, o que, atento o valor correspondente àquelas penhoras e hipotecas — (...) superior ao valor patrimonial dos imóveis em causa — obstaculizaria que, em caso de execução da garantia oferecida pela Reclamante, o credor tributário pudesse assegurar o seu crédito.

E nós julgamos que o fez acertadamente e não merece qualquer censura.

Com efeito, resulta do probatório (alíneas C) a G)) que a recorrente ofereceu como garantia hipoteca voluntária sobre três imóveis urbanos, com o valor patrimonial tributário global de € 256.958,94.

O valor da garantia a prestar era de € 238.874,53.

Porém sobre aqueles imóveis incidiam anteriores direitos reais de garantia (hipotecas e penhoras), no montante global de € 858.799,83, sendo que desse montante global € 330.411,50 se reportam a créditos cujo pagamento é garantido por hipotecas com registo anterior (cf. probatório, alíneas H a J)-

Portanto, o valor dos créditos garantidos por hipotecas anteriormente registadas (€ 330.411,50) é, manifestamente, superior ao valor da garantia (€ 238.874,53) que a recorrente pretendia prestar por meio de nova hipoteca sobre os mesmos imóveis.

Ora a hipoteca confere ao credor o direito de ser pago pelo valor de certas coisas imóveis, ou equiparadas, pertencentes ao devedor ou a terceiro com preferência sobre os demais credores que não gozem de privilégio especial ou de prioridade de registo.

Como assertivamente nota o Exm<sup>o</sup> Procurador-Geral Adjunto no seu parecer de fls. 143-145, a hipoteca constitui um direito real de garantia que se caracteriza por, ao contrário do privilégio, não estabelecer a preferência em atenção à causa do crédito, vigorando, antes, o princípio da prioridade na constituição.

As garantias incidentes sobre imóveis obedecem ao princípio do trato sucessivo do registo, pelo que é dada preferência à realização dos créditos cuja garantia foi anteriormente registada.

Assim, nos termos do art. 686<sup>o</sup> do Código Civil os créditos garantidos por hipoteca poderão ser preteridos por créditos que gozem de prioridade do registo.

No caso em análise, se a administração tributária tivesse de executar a garantia não obteria o pagamento do seu crédito, atento o valor dos créditos já garantidos por hipotecas com registo anterior.

E, como bem se disse na decisão recorrida, encontrando-se a idoneidade da garantia dependente da possibilidade de o credor tributário assegurar o seu crédito através da execução da mesma, a determinação de tal impossibilidade é suficiente para considerar como inidónea a garantia oferecida pela Reclamante.

**6.2** Argumenta também a recorrente que ocorreu violação do princípio da proporcionalidade e que a Administração Tributária actuou com «absoluto desprezo dos interesses legítimos do executado».

Mas também não procederá esta alegação.

Na verdade, não se olvidando que na lei processual fiscal vigora como que “um princípio geral da equivalência da caução, penhora e outras garantias idóneas, como a hipoteca (uma vez que, na presença de qualquer uma delas, a execução se suspende até decisão da oposição deduzida), devendo ser aceite pelo órgão exequente aquela que, sem prejuízo do credor, melhor sirva os interesses do executado” (neste sentido, cfr. RUI DUARTE MORAIS, A Execução Fiscal, 2<sup>a</sup> ed., Almedina, Coimbra, 2006, p.78.)<sup>(3)</sup>, não poderá deixar de se argumentar também que, em relação à hipoteca voluntária e ao penhor, a lei impõe a concordância da administração tributária.

Ora no caso em apreço não está em causa a ponderação pela Administração Fiscal de meros riscos hipotéticos, ou da menor solidez da hipoteca em contraponto com outras garantias admitidas no elenco do art<sup>o</sup> 199<sup>o</sup>, mas sim um juízo de avaliação sobre a idoneidade da garantia oferecida, sendo na avaliação dessa idoneidade a Administração Tributária goza, por força da lei, de uma certa margem de discricionariedade.

Trata-se de um juízo que não é feito apenas com base nas premissas a lei e que assenta também na ponderação dos elementos de fato relativos a cada situação concreta.

No caso, e como resulta da matéria de facto levada ao probatório, a Administração Fiscal constatou que a soma dos valores das garantias reais que incidem sobre os imóveis oferecidos como garantia era manifestamente superior ao seu valor patrimonial tributário, pelo que, não podia o órgão de execução fiscal aceitar como garantia um bem insusceptível de assegurar o crédito tributário e em consequência determinar a suspensão do processo de execução fiscal.

Neste contexto, e tendo em conta que a garantia idónea será aquela que é adequada para o fim em vista, ou seja, assegurar o pagamento totalidade do crédito exequendo e legais acréscimos, atenta a previsível duração do processo, não se nos afigura que nesta ponderação a Administração Fiscal tenha actuado de forma inadequada, desnecessária ou desrazoável.

Tanto basta para se concluir que não se verifica a violação do princípio da proporcionalidade, em qualquer uma das suas dimensões (arts. 266<sup>o</sup>, n<sup>o</sup>2 da Constituição da República e 5<sup>o</sup>, n.º 2 do Código de Procedimento Administrativo e 55<sup>o</sup> da Lei Geral Tributária).

Em suma, e para concluir, se dirá que, no caso em apreço, a garantia oferecida, por meio de hipoteca, não era suficiente para, em caso de incumprimento do devedor, salvaguardar a efectiva cobrança da dívida exequenda e acrescidos, pelo que não padece de ilegalidade o despacho da Administração Tributária que considerou que os bens oferecidos não constituíam garantia idónea.

A sentença recorrida que assim decidiu, não merece censura e deve ser confirmada.

## 7 – Decisão

Termos em que, face ao exposto, acordam os Juízes da secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao presente recurso e confirmar a sentença recorrida.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 30 de Janeiro de 2013. — *Pedro Delgado* (relator) — *Ascensão Lopes* — *Valente Torrão*.

<sup>(1)</sup> In [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>(2)</sup> Acórdãos de 14.03.2012, recurso 208/12, de 15.02.2012, recurso 126/12, de 27.06.2012, recurso 646/12 e de 11.07.2012, recurso 730/12, todos in [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>(3)</sup> E também neste sentido, Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 11.07.2012, recurso 730/12 e de 15.02.2012, recurso 126/12.

## Acórdão de 30 de Janeiro de 2013.

### Assunto:

*Execução Fiscal. Reclamação de Acto do Órgão da Execução Fiscal. Notificação. Prestação de Garantia. Mandatário Judicial.*

### Sumário:

- I — A execução fiscal, nos casos em que foi admitida liminarmente a oposição, não deve prosseguir contra o oponente antes de esgotado o prazo que a lei lhe concede para garantir o pagamento da dívida exequenda e do acrescido, devendo o mesmo ser notificado para o efeito (cfr. art. 169.º, n.ºs 1, 6 e 9 do CPPT).*
- II — Se o executado/opponente constituiu mandatário judicial quando da apresentação da oposição, a notificação para prestar garantia deve ser efectuada na pessoa deste (cfr. art. 40.º, n.º 1, do CPPT), sendo ineficaz a notificação efectuada exclusivamente na pessoa do próprio executado (cfr. art. 36.º, n.º 1, do CPPT e art. 266.º, n.º 3, da CRP).*
- III — A ineficácia dessa notificação tem como efeito que não se abriu e, por isso, também não pode considerar-se precludido o prazo para prestação da garantia.*
- IV — Não estando esgotado o prazo para constituir garantia, e porque se deve considerar temporária e condicionalmente suspensa a execução fiscal até ao termo desse prazo, é ilegal a penhora entretanto efectuada.*
- V — A reclamação prevista no art. 276.º do CPPT é meio processual adequado para pedir a anulação com fundamento nessa ilegalidade.*

Processo n.º 40/13-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A.....

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Francisco Rothes.

Recurso jurisdicional da decisão proferida no processo de reclamação de actos do órgão de execução fiscal com o n.º 383/12.0BEPRT

### 1. RELATÓRIO

1.1 A..... (a seguir Executado, Reclamante ou Recorrido), invocando o disposto nos arts. 276.º e 278.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), reclamou junto do Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto do acto de penhora por esta diligência ter sido efectuada antes de ser notificado para prestar garantia na sequência da admissão da oposição que deduziu à execução fiscal.

Alegou, em síntese, que na sequência da oposição que deduziu, e em ordem a obter a suspensão do processo executivo, requereu ao órgão da execução fiscal a liquidação do valor a garantir. Sem que o órgão da execução fiscal lhe tenha dado resposta, fez prosseguir a execução fiscal com a penhora, o que não podia fazer sem que antes se pronunciasse sobre aquele requerimento.

O Executado conclui a reclamação formulando o seguinte pedido: «*Termos em que deverá ser atendida a presente reclamação, ordenado o levantamento da penhora e o reclamante notificado para prestar garantia e por que valor o deverá fazer*».

1.2 A Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto decidiu nos seguintes termos: «[...] *julgo verificada a excepção da inadequação da forma processual e, conseqüentemente, convolo a petição inicial em requerimento dirigido ao OEF para aí ser apreciada*». Para tanto, em resumo,

- começou por definir o objecto da reclamação, afirmando que a mesma «*versa, em síntese, sobre o facto de o OEF ter efectuado a penhora de um imóvel ao executado sem previamente se ter pronunciado sobre o seu pedido de suspensão da execução, mediante a prestação de garantia, já que aquela decisão foi notificada directamente ao reclamante e não ao seu mandatário constituído*»;

- depois, considerou que a notificação da decisão foi efectuada directamente ao Executado, quando o art. 40.º do CPPT impõe que o tivesse sido ao mandatário, sendo que a omissão desta formalidade constitui uma nulidade processual, nos termos do disposto no art. 201.º do Código de Processo Civil (CPC), uma vez que influencia o exame e decisão da causa;

- finalmente, considerando que essa nulidade não pode ser arguida directamente perante o tribunal e deve sê-lo perante o órgão da execução fiscal, só cabendo reclamação judicial do seu eventual indeferimento, entendeu verificar-se erro na forma de processo adoptada, pelo que, sob invocação do disposto no art. 97.º, n.º 3, da LGT e no art. 98.º, n.º 4, do CPPT, convolou a petição inicial para a forma processual que entendeu adequada, isto é, requerimento dirigido ao órgão da execução fiscal.

1.3 A Fazenda Pública não se conformou com essa sentença e dela interpôs recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, apresentando com o requerimento de interposição do recurso as respectivas alegações, que resumiu em conclusões do seguinte teor:

«

A. Vem o presente recurso interposto da douta sentença que ordenou a convolação da PI da presente reclamação em requerimento dirigido ao órgão de execução fiscal, no PEF registado sob o n.º 1910201009000593 e apensos, ali a correr termos.

B. Resulta dos autos <sup>8</sup> [8 Mormente da PI e da própria sentença de que ora se recorre] que o reclamante firmou o seu pedido, tão só, na ilegalidade da penhora efectuada pela AT, que recaiu sobre o prédio registado na matriz predial urbana de Mafamude, em Vila nova de Gaia, sob o art. 7099.º - “AM”, porquanto o aqui reclamante deduziu oposição à execução fiscal e não foi, conforme requereu, notificado para prestar garantia para efeitos de suspensão do PEF, nos termos do disposto no art. 169.º do CPPT.

C. A douta sentença de que se recorre concluiu pela convolação da PI dos presentes autos em requerimento dirigido ao órgão de execução fiscal para aí ser apreciada, por entender que “[t]endo o reclamante invocado a nulidade da notificação após penhora, não se verifica a sua sanação, sendo viável a convolação da petição inicial em requerimento dirigido ao OEF”,

D. por considerar que se “*verifica (...) um erro na forma de processo adoptada*”, porquanto o reclamante deveria ter solicitado a falta da notificação ao mandatário junto do órgão de execução fiscal e só do eventual indeferimento deste pedido, solicitado a intervenção do Tribunal.

E. Ab initio importa salientar que pelo conspecto da douta sentença sob recurso se constata a verificação de um erro material, de escrita, resultante de lapso manifesto, que importa rectificar, em conformidade com o disposto no art. 667.º do CPC, porquanto, a fls. 4 da douta sentença, conclui a Mma juíza do Tribunal a quo que [t]endo o reclamante invocado a nulidade da notificação após penhora, não se verifica a sua sanação” <sup>9</sup> [9 Sublinhado nosso].

F. Acontece que, pelo conspecto dos elementos tidos nos autos e da própria fundamentação da sentença sob recurso, constata-se não se encontrar em causa qualquer “notificação após penhora”, estando apenas controvertida a notificação para prestação de garantia com vista à suspensão dos autos de execução fiscal.

G. Não obstante a eventual rectificação do invocado erro material, não pode a Fazenda Pública conformar-se com o sentido da decisão proferida, como a seguir se argumentará e concluirá, perfilhando o entendimento de que não é de proceder a pretensão formulada na presente reclamação, porquanto não padece o acto controvertido (a penhora do imóvel) de qualquer ilegalidade e inexistindo o sentenciado erro na forma de processo.

H. A causa de pedir e o pedido constituem elementos indispensáveis da PI, representando aquela o fundamento da pretensão de tutela jurisdicional formulada, ou seja, o facto jurídico de que emana o efeito pretendido e o pedido o efeito jurídico que se pretende com a interposição da acção.

I. A exacta formulação do pedido mostra-se determinante, na medida em que o Tribunal só conhece o que se lhe pede e na medida do que se lhe pede (cfr. art. 661.º, n.º 1 do Código de Processo Civil, adiante apenas CPC), devendo a causa de pedir traduzir-se no facto jurídico em que se baseia o pedido, apresentando-se este como a sua consequência ou corolário lógico.

J. Nos presentes autos vem alegada, tão só, como causa de pedir, a ilegalidade da penhora, efectuada no âmbito do PEF, porquanto o reclamante entende que a AT não se pronunciou sobre o seu pedido de

prestação de garantia com vista à suspensão dos autos de execução fiscal, uma vez que deduziu oposição, nem sequer liquidou o valor da garantia a prestar, pedindo, a final, que seja “atendida a presente reclamação, ordenado o levantamento da penhora e o reclamante notificado para prestar garantia e por que valor o deverá fazer”.

K. Não obstante, a douda sentença sob recurso decidiu no sentido da convolação da PI em requerimento dirigido ao órgão de execução fiscal, solicitando a nulidade da notificação efectuada na pessoa do aqui reclamante, quando deveria ter sido efectuada na pessoa do seu mandatário.

L. Porém, não resulta da alegação da causa de pedir, nem do pedido, que a notificação para prestar garantia deve ser efectuada na pessoa do seu mandatário e não na sua pessoa, alegação que constará de uma “resposta” à contestação aos presentes autos.

M. Acontece que tal requerimento (“resposta” à contestação) não foi notificado à Fazenda Pública, o que consubstancia uma nulidade processual prevista no n.º 1 do art. 201.º do CPC, uma vez que deveria ter-lhe sido notificada para que sobre a mesma se pronunciasse, querendo, e assim ficar assegurado o princípio do contraditório relativamente a essa matéria.

N. Pela análise do teor da douda sentença recorrida afigura-se que tal requerimento, apresentado pelo reclamante após notificação da contestação da Fazenda Pública não visava responder a qualquer excepção por esta deduzida, nem a qualquer prova oferecida ou questão suscitada cuja solução possa relevar para a decisão dos autos, negando o reclamante, na sua PI, ter sido notificado para prestar garantia, nunca invocando ter sido notificado pessoalmente quando devia ter sido notificado na pessoa do seu mandatário.

O. Tais factos, constantes da alegada “resposta” do reclamante e nunca notificados à Fazenda Pública, foram utilizados para a decisão da causa tal como resulta da fundamentação da sentença proferida pelo Tribunal a quo, tendo a omissão da referida notificação influência na decisão da causa, uma vez que o que foi invocado pelo reclamante na sua “resposta” foi utilizado na tomada da decisão de que ora se recorre sem que, previamente, se tivesse assegurado o princípio do contraditório, não tendo a Fazenda Pública a possibilidade de sobre eles se pronunciar.

P. Verificando-se, assim, a nulidade processual prevista no art. 201.º do CPC, tal implica a anulação dos termos subsequentes a essa omissão, bem como da própria decisão ora controvertida, sendo que a douda decisão da Mma Juíza do Tribunal a quo violou, entre outros, o predito preceito legal, bem como o art. 3.º, n.º 3 do mesmo CPC.

Q. Pelo que vem de ser dito, constata-se que a douda sentença sob recurso padece ainda de nulidade, por excesso de pronúncia, porquanto prolata sobre questão que não devia conhecer, conforme o disposto na 2.ª parte do n.º 2 do art 660.º e na alínea d) do n.º 1 do art. 668.º, ambos do mesmo CPC <sup>10</sup> [10 Veja-se o doudo acórdão do TCA Sul, de 2011/04/07, processo n.º 04506/11, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)], uma vez que conhece de questão enformadora de uma concreta causa de pedir conducente à procedência da acção, que não havia sido articulada na respectiva PI e não é de conhecimento officioso.

R. Sempre com o devido respeito pelo que assim vem decidido, entende ainda a Fazenda Pública que não pode o Tribunal a quo afirmar, como faz, que “[t]endo o reclamante invocado a nulidade da notificação após penhora, não se verifica a sua sanção, sendo viável a convolação da petição inicial em requerimento dirigido ao órgão de execução fiscal” <sup>11</sup> [11 sublinhado nosso], sem que estabeleça uma relação directa entre tais conclusões e as suas premissas, motivo pelo qual é de concluir que a sentença recorrida padece ainda de nulidade por falta de fundamentação.

*Termos em que,*

*Deve ser dado provimento ao presente recurso revogando-se a douda decisão recorrida, com as legais consequências» (1).*

1.4 O recurso foi admitido a subir imediatamente, nos próprios autos e com efeito devolutivo.

1.5 Não foram apresentadas contra alegações.

1.6 A Juíza do Tribunal *a quo*, pronunciando-se sobre as nulidades que a Recorrente assacou à sentença recorrida, sustentou que «[é] a própria AF que alega, em sede de contestação, que houve notificação da decisão ao oponente, tendo o Tribunal apurado que a notificação foi efectuada na pessoa do próprio executado quando este se encontrava representado por advogado», pelo que «[a] pesar de o oponente ter respondido à contestação, a solução seria exactamente a mesma caso não o tivesse feito, ou seja, a convolação em requerimento dirigido ao OEF por se tratar de arguição de nulidade processual da execução», motivo por que «não se cometeu o vício passível de integrar a nulidade invocada».

1.7 Recebidos os autos neste Supremo Tribunal Administrativo e dada vista ao Ministério Público, o Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de que deve ser negado provimento ao recurso.

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

1.9 As questões suscitadas pela Recorrente são as de saber

- se ocorreu nulidade processual por falta de notificação à ora Recorrente do articulado apresentado pelo Oponente após a contestação (denominado pela Recorrente «“resposta” à contestação» (cfr. conclusões L. a P.);



- se a decisão recorrida enferma de nulidade por excesso de pronúncia, na medida em que entendeu apreciar a questão da falta de notificação para prestar garantia por a notificação não ter sido efectuada na pessoa do mandatário judicial do Executado/Oponente (cf. conclusão Q.), e por falta de fundamentação, na medida em que não estabelece qualquer relação entre as premissas e a conclusão quanto à asserção que faz de que «[t]endo o reclamante invocado a nulidade da notificação após penhora, não se verifica a sua sanção, sendo viável a convalidação da petição inicial em requerimento dirigido ao órgão de execução fiscal» (cfr. conclusões R. e S.);

- se a decisão recorrida incorreu em erro quando, considerando que o Reclamante invocou a nulidade por falta de notificação, julgou verificado o erro na forma do processo e ordenou a convalidação da petição inicial em requerimento dirigido ao órgão de execução fiscal (cfr. conclusões H. e L.).

## 2. FUNDAMENTAÇÃO

### 2.1 DE FACTO

Compulsados os autos, há que ter em conta o seguinte circunstancialismo processual com interesse para a decisão a proferir <sup>(2)</sup>:

a) Em 29 de Dezembro de 2004 e sob o n.º 1910200401057545, foi instaurada pelo Serviço de Finanças de Vila Nova de Gaia 1 execução fiscal contra a sociedade denominada “B....., Lda.”, para cobrança de dívida proveniente de Imposto sobre o Valor Acrescentado (cfr. fls. 1 e 2 do processo de execução fiscal);

b) A essa execução fiscal foi apensada outra, instaurada contra a mesma sociedade para cobrança de Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas e juros compensatórios (cfr. fls. 19 do processo de execução fiscal);

c) Por despacho do Chefe daquele serviço de finanças, de 29 de Janeiro de 2010, essa execução reverteu contra A..... (cfr. fls. 25/26 do processo de execução fiscal);

d) Para citação de A....., o Serviço de Finanças de Vila Nova de Gaia 1 remeteu-lhe carta registada com aviso de recepção, que foi assinado por terceira pessoa em 16 de Setembro de 2010 (cfr. fls. 71/72 e cópia do aviso de recepção, entre as fls. 72 e 73, todas do processo de execução fiscal);

e) O Executado por reversão fez dar entrada naquele serviço de finanças petição inicial de oposição à execução fiscal em 18 de Outubro de 2010 (cfr. fls. 78 do processo de execução fiscal e fls. 81 da presente reclamação);

f) A referida peça processual foi subscrita por advogado, ao qual o Executado por reversão passou procuração, que foi junta aos autos (cfr. fls. 92 e 66 desta reclamação);

g) A oposição à execução fiscal foi admitida liminarmente (cfr. fls. 80 a 82 do processo de execução fiscal);

h) Para notificação do Executado por reversão/Oponente para prestar garantia em ordem à suspensão do processo de execução fiscal na sequência da oposição deduzida, o Serviço de Finanças de Vila Nova de Gaia 1 remeteu-lhe carta registada com aviso de recepção, que foi assinado por terceira pessoa em 19 de Novembro de 2010 (cfr. fls. 79 do processo de execução fiscal e fls. 24 e 25 da presente reclamação);

i) A notificação para prestação de garantia não foi efectuada na pessoa do mandatário judicial do Executado por reversão (cfr. fls. 66);

j) Em 7 de Dezembro de 2010, e no âmbito do processo de execução fiscal, o Serviço de Finanças de Vila Nova de Gaia 1 procedeu à penhora de um imóvel do Executado por reversão (cfr. fls. 52).

### 2.2 DE DIREITO

#### 2.2.1 AS QUESTÕES A APRECIAR E DECIDIR

Numa execução fiscal instaurada contra uma sociedade e que prossegue contra o ora Recorrido na qualidade de responsável subsidiário, este deduziu oposição à execução fiscal.

O órgão de execução fiscal, em ordem ao cumprimento do disposto no art. 169.º, n.ºs 1 a 7, do CPPT, aplicável *ex vi* do n.º 9 do mesmo artigo, liquidou o montante da garantia a prestar para a suspensão da execução fiscal e, para notificação do Executado por reversão, remeteu-lhe, para a sua própria pessoa, ofício para, em 15 dias, prestar garantia.

Ulteriormente, considerando que a garantia não tinha sido prestada e que estava esgotado o prazo legal concedido para o efeito, procedeu à penhora de um imóvel do Executado por reversão.

Este insurgiu-se contra essa penhora, dela reclamando, ao abrigo do disposto nos arts. 276.º e 278.º do CPPT, para o Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, a quem pediu a anulação do acto da penhora – é com esse sentido que interpretamos o pedido de que se ordene o «*levantamento da penhora*» – e a notificação para prestar garantia. Sustentou, nessa reclamação, que a execução fiscal não podia prosseguir com a penhora sem que antes fosse notificado para prestar garantia, uma vez que deduziu oposição à execução fiscal, oposição que foi admitida.

Na resposta a essa reclamação, a Fazenda Pública alegou que o Reclamante, contrariamente ao que afirma na petição inicial, foi notificado para prestar garantia e que a execução fiscal só prosseguiu porque não foi garantido o pagamento da dívida exequenda e do acrescido.

A Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto considerou verificada a nulidade por falta de notificação do Executado/Oponente para prestar garantia, uma vez que essa notificação foi efectuada na própria pessoa do Executado e não na do seu mandatário, como o impõe o art. 40.º do CPPT.

No entanto, considerando que essa nulidade só podia ser arguida perante o órgão de execução fiscal, considerou verificado o erro na forma do processo e ordenou a convalidação da petição inicial em requerimento dirigido ao órgão de execução fiscal.

A Fazenda Pública discordou dessa decisão e dela veio recorrer para este Supremo Tribunal Administrativo. Se bem interpretamos as alegações de recurso e respectivas conclusões, entende a Fazenda Pública que:

- o processo enferma de nulidade processual por violação do princípio do contraditório, uma vez que não lhe foi notificada a «resposta» à contestação» apresentada pelo Reclamante e na decisão recorrida foram usados os factos alegados nesse articulado para se considerar que houve nulidade por a notificação para prestação de garantia não ter sido efectuada na pessoa do mandatário judicial;

- a decisão recorrida padece de nulidade por excesso de pronúncia relativamente à questão de não ter sido efectuada na pessoa do mandatário judicial do Executado/Oponente a notificação para prestar garantia;

- a decisão recorrida enferma de nulidade por falta de fundamentação por não estabelecer qualquer relação entre as premissas e a conclusão quanto à asserção que faz de que «[t]endo o reclamante invocado a nulidade da notificação após penhora, não se verifica a sua sanção, sendo viável a convalidação da petição inicial em requerimento dirigido ao órgão de execução fiscal»;

- a decisão recorrida fez errado julgamento quando, considerando que o Reclamante invocou a nulidade por falta de notificação, julgou verificado o erro na forma do processo e ordenou a convalidação da petição inicial em requerimento dirigido ao órgão de execução fiscal.

Assim, as questões a apreciar e decidir são as que deixámos enunciadas em 1.9.

#### 2.2.2 DA NULIDADE PROCESSUAL

Sustenta a Recorrente que se verifica uma nulidade decorrente do facto de não ter sido notificada do articulado de fls. 45/46, apresentado pelo Reclamante – e que ela denomina «*resposta*» à *contestação*». Isto, porque a alegação constante dessa peça processual – de que a notificação para prestar garantia foi efectuada na sua própria pessoa, quando deveria tê-lo sido na pessoa do seu mandatário judicial – foi atendida pela decisão recorrida, o que significa que a omissão da notificação daquele articulado, e consequente impossibilidade do exercício do contraditório sobre a questão, influiu na decisão, o que, nos termos do disposto no art. 201.º do CPC, leva a que seja considerada nulidade.

Salvo o devido respeito, não podemos concordar.

Na verdade, a decisão judicial recorrida não se baseou em factualidade relativamente à qual tenha sido cerceada à Fazenda Pública a possibilidade de exercício do direito de contraditório<sup>(3)</sup>. Vejamos:

Na petição inicial, o Executado alegou que não foi notificado para prestar garantia.

Na contestação, a Fazenda Pública impugnou essa alegação, afirmando expressamente que o Executado foi notificado para prestar garantia no prazo de 15 dias, em obediência ao disposto no art. 169.º do CPPT, louvando-se na informação prestada pelo órgão de execução fiscal e nos documentos com que a mesma informação foi instruída (cfr. fls. 24 a 26).

O articulado a que a Fazenda Pública se refere como «*resposta*» à *contestação*», não constitui resposta alguma à contestação. Tal articulado foi, isso sim, apresentado pelo Reclamante na sequência da notificação que lhe foi efectuada, a ele e à Fazenda Pública, por ordem da Juíza Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto e com menção expressa ao art. 3.º, n.º 3, do CPC (cfr. despacho de fls. 30), dos referidos documentos juntos e informação prestada pelo Serviço de Finanças de Gaia 1.

Nessa informação, o órgão de execução fiscal afirmava que o Executado por reversão «*[e]m 19-11-2010, foi notificado para prestar garantia, nos termos do artigo 169.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, no âmbito da Oposição deduzida, a qual não foi prestada, pelo que a execução não ficou suspensa*»; os referidos documentos respeitam ao ofício remetido pelo órgão de execução fiscal ao mesmo Executado, para notificá-lo para prestação da garantia, e ao aviso de recepção respeitante a essa correspondência.

Na sequência da notificação do teor dessa informação e documentos (como se refere no intróito do articulado em causa), o Reclamante veio pronunciar-se sobre os mesmos, salientando que a notificação em causa deveria ter sido efectuada na pessoa do seu mandatário e, porque não foi, houve violação do disposto no art. 40.º, n.º 1, do CPPT. Mais requereu que o órgão de execução fiscal informe nos autos «*se notificou o mandatário do executado/opponente e, em caso afirmativo, para juntar o respectivo documento*».

A Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, deferindo o requerido, ordenou ao órgão de execução fiscal que comprovasse a notificação para prestação da garantia na pessoa do mandatário judicial (cfr. fls. 47).

O Serviço de Finanças de Vila Nova de Gaia reiterou a informação de que «a notificação para prestação de garantia para o processo supra referido foi efectuada ao revertido A..... (Doc. 1)» (fls. 48) e juntou, novamente, cópia do ofício que remeteu ao Executado, para notificá-lo para prestação da garantia, e do respectivo aviso de recepção (fls. 49 e 50).

Essa informação e documentos foram notificados à Fazenda Pública e ao Reclamante, tendo este vindo dizer que o órgão de execução fiscal não tinha respondido ao que lhe foi solicitado e que era se a notificação foi efectuada na pessoa do mandatário; mais disse que, embora da informação se pudesse inferir que não, entendia que «por mera cautela deverá o Serviço de Finanças informar especificamente se notificou o mandatário do oponente/executado do que quer que fosse tendo em vista a prestação da garantia» (cfr. fls. 63).

A Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto ordenou então que se oficiasse ao órgão de execução fiscal para «informar, de forma expressa, se foi efectuada notificação para prestação de garantia tendo em vista a suspensão do processo de execução fiscal subjacente a estes autos, na pessoa do mandatário do revertido/Oponente» (cfr. fls. 64).

Em resposta a essa solicitação, o Serviço de Finanças de Gaia 1 veio informar que «a notificação para prestação de garantia para o processo supra referido foi efectuada ao revertido/Oponente A..... e não na pessoa do seu mandatário» (cfr. fls. 66).

Cumprindo ordem expressa da Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto (cfr. despacho de fls. 67), essa informação foi notificada quer ao Reclamante quer à Fazenda Pública (cfr., respectivamente, fls. 68 e 69).

Afigura-se-nos, pois, que não pode agora a Fazenda Pública alegar que não lhe foi concedida a possibilidade de exercer o direito de contraditório relativamente à factualidade em causa, ou seja, ao facto de a notificação para prestação de garantia ter sido efectuada na pessoa do Executado por reversão e Oponente e não na pessoa do mandatário judicial por ele constituído. Essa factualidade foi firmada com base em elementos recolhidos pela Juíza e dos quais foi oportunamente dada conta à ora Recorrente, que deles foi notificada.

Nem se diga que a Fazenda Pública, apesar de ter conhecimento dessa factualidade, foi surpreendida pelo enquadramento jurídico que dela fez a decisão sob recurso, relativamente ao qual não lhe foi assegurado o exercício do direito de contraditório.

Dando de barato que o direito de contraditório não se esgota ao nível dos factos relevantes e respectiva prova, exigindo ainda a possibilidade de influir sobre a questão no que respeita à qualificação jurídica dos factos provados, a verdade é que desde a petição inicial a questão se coloca ao nível de saber se o Executado por reversão foi ou não notificado para prestar garantia em ordem à suspensão da execução fiscal na sequência do recebimento da oposição. Essa questão, como é manifesto, passa por indagar se foram ou não cumpridas as regras legais que respeitam à notificação, designadamente, se a notificação para prestar garantia, no caso de o executado ter constituído mandatário judicial, deve ser feita na pessoa do próprio executado ou na pessoa do seu mandatário.

Mas ainda que assim não fosse, nunca a Fazenda Pública se poderia afirmar surpreendida pelo enquadramento jurídico que a decisão recorrida deu à questão, uma vez que, por ordem expressa da Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto lhe foi dado a conhecer o teor do parecer do Ministério Público (cfr. fls. 76 e 78) e neste se considerou que o facto de o mandatário judicial não ter sido notificado constitui uma nulidade processual (cfr. fls. 72 a 74).

Se a Fazenda Pública não se pronunciou sobre a questão foi apenas porque entendeu não fazê-lo e não por falta de oportunidade para o fazer.

Por tudo o que deixámos dito, consideramos que improcede a invocada nulidade decorrente da violação do princípio do contraditório por não ter sido concedida à Fazenda Pública a possibilidade de contraditar o articulado do Reclamante por ela denominado «“resposta” à contestação».

## 2.2.3 DA NULIDADE DA DECISÃO

### 2.2.3.1 POR EXCESSO DE PRONÚNCIA

Se bem interpretamos as alegações de recurso, a Fazenda Pública entende que a decisão recorrida incorreu em excesso de pronúncia ao conhecer de nulidade da falta de notificação para prestar garantia com o fundamento de que essa notificação devia ter sido efectuada na pessoa do mandatário judicial.

Como é sabido, impõe-se que haja uma correspondência entre o que é pedido e o que é pronunciado, devendo o juiz pronunciar-se *sobre tudo* o que for pedido e *só sobre* o que for pedido. Só em casos excepcionais previstos na lei processual ou na lei substantiva pode o juiz apreciar officiosamente uma questão que não foi suscitada pelas partes.

Nos termos do art. 125.º, n.º 1, do CPPT, ocorre nulidade da sentença quando o juiz se pronunciar sobre questões de que não deva conhecer<sup>(4)</sup>. Esta nulidade está conexcionada com a segunda parte do n.º 2 do art. 660.º do CPC, em que se estabelece que o juiz não pode ocupar-se senão de questões suscitadas pelas partes, salvo se a lei lhe permitir ou impuser o conhecimento officioso de outras. Com esta norma, pretendeu o legislador proibir o juiz de se ocupar de questões que não

tenham sido suscitadas pelas partes, com excepção daquelas que a lei lhe permitir ou impuser o seu conhecimento oficioso.

Como salienta JORGE LOPES DE SOUSA, «*O que se proíbe, naquele art. 660.º, n.º 2, do CPC é que se conheça de «questões» não suscitadas. Não se deve confundir «questões» com «argumentos». Quanto a argumentos o tribunal não está limitado pelos invocados pelas partes, podendo utilizar os que entender, para apreciar questões que tenham sido suscitadas»* (5).

Assim, afigura-se-nos que a decisão recorrida não incorreu na nulidade que a Recorrente lhe assaca, na medida em que se limitou a conhecer de falta de notificação para prestar garantia, que foi invocada pelo Reclamante.

É certo que o fez sob um enquadramento diverso do que lhe foi dado na petição inicial. Na verdade, enquanto o Recorrente esgrimiou a ilegalidade da penhora por considerar que a execução fiscal não podia prosseguir sem que fosse notificado para prestar garantia, na decisão recorrida entendeu-se que a falta de notificação para prestar garantia, porque decorrente do facto de esta ter sido efectuada na própria pessoa do Executado/Oponente e não na pessoa do seu mandatário, constituía uma nulidade a ser invocada na execução fiscal, motivo por que se ordenou a convalidação da petição inicial em requerimento dirigido ao órgão de execução fiscal.

Poderá a Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, eventualmente, ter feito errado julgamento da questão, mas não pode afirmar-se que tenha incorrido em excesso de pronúncia, pelo que improcede a invocada nulidade.

#### 2.2.3.2 POR FALTA DE FUNDAMENTAÇÃO

A Recorrente assaca ainda à decisão recorrida outro vício formal: a falta de fundamentação, por não estabelecer qualquer relação entre as premissas e a conclusão quanto à asserção que faz de que «*[t]endo o reclamante invocado a nulidade da notificação após penhora, não se verifica a sua sanção, sendo viável a convalidação da petição inicial em requerimento dirigido ao órgão de execução fiscal*».

Nos termos do disposto no n.º 1 do art. 125.º do CPPT, constitui causa de nulidade da sentença «*a não especificação dos fundamentos de facto e de direito da decisão*». Também na alínea b) do n.º 1 do art. 668.º do CPC se diz que é nula a sentença quando «*não especifique os fundamentos de facto e de direito que justificam a decisão*».

Como vem entendendo uniformemente a doutrina (6) e a jurisprudência (7), tal nulidade só ocorre quando se verifica falta absoluta de fundamentação, e não quando a fundamentação enunciada é insuficiente, medíocre, contraditória ou errada.

Como ensina ALBERTO DOS REIS, na obra citada, «*Há que distinguir cuidadosamente a falta absoluta de motivação da motivação deficiente, medíocre ou errada. O que a lei considera nulidade é a falta absoluta de motivação; a insuficiência ou mediocridade da motivação é espécie diferente, afecta o valor doutrinário da sentença, sujeita-a ao risco de ser revogada ou alterada em recurso, mas não produz nulidade. Por falta absoluta de motivação deve entender-se a ausência total de fundamentos de direito e de facto*».

Ora, como se viu, a decisão recorrida contém a motivação que levou a Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto a proceder à convalidação da petição inicial de reclamação judicial em requerimento dirigido à execução fiscal. Se, eventualmente, essa motivação é contraditória e/ou desacertada, estar-se-á perante erro de julgamento e não perante vício formal da decisão (nulidade) por falta de fundamentação.

Improcede, pois, a invocada nulidade por falta de fundamentação.

#### 2.2.4 DO ERRO DE JULGAMENTO

A Recorrente põe também em causa a correcção do julgamento efectuado em 1.ª instância na parte em que decidiu verificar-se o erro na forma do processo e proceder à convalidação da petição inicial em requerimento dirigido ao órgão de execução fiscal.

Afigura-se-nos que a Recorrente tem razão nessa parte.

Na verdade, o Executado por reversão veio a juízo insurgir-se contra a penhora que lhe foi efectuada, alegando que tal acto ofensivo do seu património foi efectuada sem que antes lhe fosse concedida a possibilidade de prestar garantia, a fim de obter a suspensão da execução fiscal em consequência do recebimento da oposição que deduziu à execução fiscal. Assim, pediu «*o levantamento da penhora*», pedido que, como deixámos já dito, interpretamos como de anulação daquele acto.

A Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto decidiu no sentido da verificação do erro na forma do processo por considerar que o facto de a notificação para prestação de garantia ter sido efectuada na pessoa do próprio Executado/Oponente, e não na do seu mandatário judicial, constitui uma nulidade processual, que deve ser arguida perante o órgão de execução fiscal. Por isso, estribando-se no disposto no art. 97.º, n.º 3, da LGT e no art. 98.º, n.º 4, do CPPT, convolou a petição inicial da reclamação judicial em requerimento dirigido ao órgão de execução fiscal, meio processual que considerou adequado.

Mas, a nosso ver, inexistiu razão para considerar verificado o erro na forma do processo e, consequentemente, para proceder à convolação.

Como é sabido, o erro na forma do processo afere-se pela adequação do meio processual utilizado ao fim por ele visado: se o pedido formulado pelo autor não se ajusta à finalidade abstractamente figurada pela lei para essa forma processual ocorre o erro na forma do processo <sup>(8)</sup>.

No caso *sub judice*, o pedido formulado em juízo pelo Reclamante é de anulação da penhora, por a execução se dever encontrar suspensa enquanto não lhe for concedida a possibilidade de garantir o pagamento da dívida exequenda e do acrescido. O meio processual adequado para esse pedido é, a nosso ver, aquele de que o Executado lançou mão: a reclamação prevista no art. 276.º do CPPT. Na verdade, estamos perante um acto praticado pelo órgão de execução fiscal – penhora – indiscutivelmente lesivo dos direitos do Executado. E o pedido de anulação desse acto deve ser, como foi, formulado através desse meio processual.

Entendemos, pois, que não se verifica erro algum na forma de processo escolhida, sendo que a decisão sob recurso, que decidiu em sentido contrário, não pode manter-se.

Resta-nos, pois, averiguar se a penhora enferma ou não da ilegalidade que lhe vem assacada, ou seja, se o órgão de execução fiscal podia proceder à penhora no momento em que efectuou essa diligência ou se, como sustenta o Reclamante, a execução fiscal deveria permanecer suspensa até lhe ser feita a notificação para prestar garantia (*rectius*, até ao termo do prazo para a prestação da garantia, na sequência da notificação para o efeito).

Como é sabido, a execução fiscal, nos casos em que o executado deduziu oposição, não deve prosseguir antes de ser concedida ao executado a possibilidade de, dentro do prazo de 15 dias, garantir o pagamento da dívida exequenda e do acrescido, devendo o mesmo ser notificado para o efeito (cfr. art. 169.º, n.ºs 2, 6 e 9 do CPPT).

O Reclamante alegou que a penhora que foi efectuada nos presentes autos de execução fiscal viola o disposto no art. 169.º do CPPT, porque foi efectuada antes dele ter sido notificado – na qualidade de Executado/Oponente – para prestar garantia ao abrigo do disposto nos n.ºs 2, 6 e 9 daquele artigo.

Tenha-se presente que é a AT que tem o ónus de demonstrar que efectuou a notificação de forma correcta, cumprindo os requisitos impostos pelas normas legais que regulam a comunicação dos actos.

Ora, é inquestionável que, como bem decidiu a Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, o órgão de execução fiscal não comprovou essa notificação na forma prescrita na lei. Na verdade, porque o Executado constituiu mandatário judicial quando da apresentação da oposição à execução fiscal, a notificação para prestar garantia devia ser efectuada na pessoa desse mandatário (cfr. art. 40.º, n.º 1, do CPPT), sendo que ficou demonstrado que o não foi.

Por outro lado, é ineficaz a notificação efectuada exclusivamente na pessoa do próprio executado (cfr. art. 36.º, n.º 1, do CPPT e art. 266.º, n.º 3, da Constituição da República Portuguesa) <sup>(9)</sup>.

O executado só deveria ser também notificado na sua própria pessoa caso a notificação fosse para a prática de acto pessoal (v.g., notificação do interessado com vista à participação em diligência), conforme resulta do n.º 2 do referido art. 40.º do CPPT.

Assim, a notificação que no caso foi efectuada na pessoa do ora Recorrido não assume relevância, atento o facto de ter constituído mandatário que o representava no processo de execução fiscal e dado que não nos encontramos perante acto pessoal enquadrável no art. 40.º, n.º 2, do CPPT.

A ineficácia dessa notificação tem como efeito que não se abriu o prazo para prestar garantia e, por isso, também não pode tal prazo considerar-se precludido. Ora, enquanto o Executado estiver em tempo para prestar a garantia, e porque se deve considerar temporária e condicionalmente suspensa a execução fiscal até ao termo desse prazo <sup>(10)</sup>, não pode o órgão de execução fiscal avançar para a fase da penhora.

Assim, a nosso ver é inquestionável a ilegalidade do acto de penhora, pelo que, julgando procedente a reclamação judicial, cumpre anular a decisão do Chefe do Serviço de Finanças de Gaia 1 que ordenou a prossecução da execução fiscal e a penhora ora reclamada.

#### 2.2.5 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões:

I - A execução fiscal, nos casos em que foi admitida liminarmente a oposição, não deve prosseguir contra o oponente antes de esgotado o prazo que a lei lhe concede para garantir o pagamento da dívida exequenda e do acrescido, devendo o mesmo ser notificado para o efeito (cfr. art. 169.º, n.ºs 1, 6 e 9 do CPPT).

II - Se o executado/opponente constituiu mandatário judicial quando da apresentação da oposição, a notificação para prestar garantia deve ser efectuada na pessoa deste (cfr. art. 40.º, n.º 1, do CPPT), sendo ineficaz a notificação efectuada exclusivamente na pessoa do próprio executado (cfr. art. 36.º, n.º 1, do CPPT e art. 266.º, n.º 3, da CRP).

III - A ineficácia dessa notificação tem como efeito que não se abriu e, por isso, também não pode considerar-se precludido o prazo para prestação da garantia.

IV - Não estando esgotado o prazo para constituir garantia, e porque se deve considerar temporária e condicionalmente suspensa a execução fiscal até ao termo desse prazo, é ilegal a penhora entretanto efectuada.

V - A reclamação prevista no art. 276.º do CPPT é meio processual adequado para pedir a anulação com fundamento nessa ilegalidade.

### 3. DECISÃO

Face ao exposto, os juizes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, conceder provimento ao recurso, revogar a decisão recorrida na parte em que julgou verificado o erro na forma do processo e ordenou a convalidação da petição inicial em requerimento dirigido à execução fiscal e, conhecendo em substituição, julgar procedente a reclamação judicial e anular a decisão administrativa que ordenou a penhora.

Custas pela Recorrente, mas apenas em 1.ª instância.

Lisboa, 30 de Janeiro de 2013. — *Francisco Rothes* (relator) — *Fernanda Maças* — *Casimiro Gonçalves*.

(<sup>1</sup>) Porque usamos o itálico na transcrição, as partes que no original estavam em itálico surgem aqui em tipo normal, a fim de se respeitar o destaque que lhes foi concedido pela Recorrente.

As notas de rodapé foram transcritas no próprio texto, entre parêntesis rectos e com respeito pela numeração utilizada no original.

(<sup>2</sup>) Note-se que, embora o Supremo Tribunal Administrativo não tenha competência em matéria de facto nos recursos que lhe são submetidos das decisões dos tribunais de 1.ª instância (cfr. art. 26.º, alínea b), do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais), não está impedido e, pelo contrário, está obrigado a considerar as ocorrências processuais reveladas pelos autos, apreensíveis por mera percepção e que são do conhecimento oficioso. Neste sentido, JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado*, Áreas Editora, 6.ª edição, volume IV, anotação 23 h) ao art. 279.º, pág. 369.

(<sup>3</sup>) Princípio consagrado no art. 3.º, n.º 3, do CPC e que é hoje entendido, não na sua dimensão negativa, de direito de defesa, oposição ou resistência à actuação alheia, mas na sua dimensão positiva, de direito de influir activamente, no desenvolvimento e no êxito do processo, como um dos mais elementares princípios que enformam todo o direito adjectivo e também o processo tributário. Para maior desenvolvimento quanto ao princípio do contraditório, designadamente com aprofundados considerandos de natureza doutrinal e citação de jurisprudência, *vide* o acórdão desta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 3 de Março de 2010, proferido no processo com o n.º 63/10, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 24 de Março de 2011 (<http://www.dre.pt/pdfgratiasac/2010/32210.pdf>), págs. 445 a 451, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/1f4bfa574b6a7515802576e10040e44b?OpenDocument>.

(<sup>4</sup>) Nulidade também prevista na alínea d) do art. 668.º, n.º 1, do CPC.

(<sup>5</sup>) *Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado*, Áreas Editora, 6.ª edição, volume II, anotação 12 ao art. 125.º, pág. 366.

(<sup>6</sup>) Cfr. ALBERTO DOS REIS, *Código de Processo Civil Anotado*, volume V, pág. 140.

(<sup>7</sup>) *Vide*, entre muitos outros, por mais recente e com numerosa indicação de jurisprudência, o acórdão da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 19 de Setembro de 2012, proferido no processo n.º 862/12, ainda não publicado no jornal oficial, mas disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/e46947495061fff580257a85005669e9?OpenDocument>.

(<sup>8</sup>) Cfr. ALBERTO DOS REIS, *Código de Processo Civil Anotado*, volume II, Coimbra Editora, 3.ª edição – reimpressão, págs. 288/289. No mesmo sentido, RODRIGUES BASTOS, *Notas ao Código de Processo Civil*, volume I, 3.ª edição, 1999, pág. 262, e ANTUNES VARELA, *Revista de Legislação e Jurisprudência*, ano 100.º, pág. 378.

(<sup>9</sup>) Neste sentido, o acórdão da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 4 de Maio de 2011, proferido no processo n.º 927/10, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 6 de Janeiro de 2012 (<http://www.dre.pt/pdfgratiasac/2011/32220.pdf>), págs. 708 a 711, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/b45623dd08d86df98025788800490bb0?OpenDocument>.

(<sup>10</sup>) JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado*, Áreas Editora, 6.ª edição, volume III, anotação 4 a) ao art. 169.º, pág. 217.

## Acórdão de 30 de Janeiro de 2013.

### Assunto:

*Imposto de Selo. Isenção. Operações Financeiras. Empréstimos de Sócios à Sociedade. art.º 7.º do CIS.*

### Sumário:

*I – As exigências de fundamentação do acto tributário não são rígidas, variando de acordo com o tipo de acto e as circunstâncias concretas em que este foi proferido*

- como seja a participação do interessado no procedimento e a extensão dessa participação – não tendo de reportar, por princípio, todos os factos considerados, todas as reflexões feitas ou todas as vicissitudes ocorridas durante essa deliberação.

- II – Não ocorre o vício formal de falta de fundamentação se a própria impugnante expressamente revela ter compreendido perfeitamente o processo lógico e jurídico que conduziu à decisão de tributação, reconhecendo ter percebido os pressupostos concretamente levados em conta pelo autor do acto e as razões por que foram alcançados os valores tributados, denunciando o percurso cognoscitivo e valorativo percorrido, não invocando, sequer, tal vício.
- III – Da conjugação das alíneas g) e h) do n.º 1 do art.º 7.º do Código de Imposto de Selo conclui-se que estão isentas de imposto, nos termos da alínea h), as operações financeiras, incluindo os respectivos juros, quando verificadas as seguintes condições: (i) quando realizadas por detentores de capital social a entidades nas quais detenham directamente uma participação no capital não inferior a 10%; (ii) desde que esta tenha permanecido na sua titularidade durante um ano consecutivo ou desde a constituição da entidade participada, contanto que, neste último caso, a participação seja mantida durante aquele período; (iii) desde que exclusivamente destinadas à cobertura de carências de tesouraria.
- IV – Não impondo a lei que os mutuantes detentores de participação no capital social não inferior a 10% da sociedade mutuária durante um ano consecutivo tenham a natureza de sociedades gestoras de participações sociais ou de sociedades de capital de risco, nada impede que, relativamente às sociedades por quotas, esses detentores sejam os respectivos sócios, os quais tanto podem ser pessoas singulares como pessoas colectivas.

Processo n.º 105/12-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A....., Lda.

Relatora: Exm<sup>a</sup>. Sr<sup>a</sup>. Cons<sup>a</sup>. Dr<sup>a</sup>. Dulce Neto.

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

1. A FAZENDA PÚBLICA recorre para o Supremo Tribunal Administrativo da sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel que julgou procedente a impugnação judicial que a sociedade comercial A....., LDA, deduziu contra o acto tributário de liquidação de Imposto de Selo relativa ao ano de 2004, e respectivos juros compensatórios, no montante global de € 4.060,18.

1.1. Rematou as alegações de recurso com as seguintes conclusões:

A) A interposição do presente recurso tem por base a não aceitação da douta decisão proferida no que concerne à falta de fundamentação do acto impugnado.

B) Sendo que a liquidação aqui posta em crise advém da constatação da existência de várias contas correntes entre os sócios e a sociedade aqui impugnante, relativos a empréstimos efectuados pelos sócios à sociedade passíveis de tributação em IS em conformidade com a verba 17.1.4 da Tabela Geral de IS - cfr. capítulo III.2 do referido Relatório e do ponto 2 da informação prestada pelos SIT já juntos aos autos, sob doc. 4 da p.i..

C) A douta sentença ora recorrida decidiu julgar procedente a impugnação deduzida por considerar que o “acto administrativo se encontra indevidamente fundamentado”.

D) Posto isto, e com o devido respeito que é muito, não pode a Fazenda Pública conformar-se com a assim doutamente decidido por entender que a sentença a quo incorreu em erro de julgamento quer no tocante à matéria de facto (insuficiência desta, sem delimitação adequada dos factos relevantes para a solução) quer em matéria de direito, uma vez que não efectuou correctamente a interpretação dos arts. 7.º, n.º 1, alínea g) e h) do CIS e respectiva Tabela Geral, bem como do art. 77º da LGT e 62º do RCPIT.

E) Fundamentar o acto tributário consiste na indicação dos factos e das normas jurídicas que o justificam, na exposição das razões de facto e/ou de direito que determinam a AF a proferir uma decisão, enfim, em deduzir expressamente a resolução tomada das premissas em que assenta, ou em exprimir os motivos por que se resolve de certa maneira, e não de outra.

F) Assim, o acto tributário tem de estar sustentado por um mínimo suficiente da fundamentação expressa, ainda que operada por forma massiva e sendo produto de um poder legalmente vinculado, aspectos estes que só poderão ser valorados dentro do grau de exigibilidade da declaração de fundamentação, quer porque a massividade intui maior possibilidade de entendimento dos destinatários, quer

porque a vinculação dispensa a enunciação da motivação do agente que decorrerá imediatamente da mera descrição dos factos - pressupostos do acto.

G) Estando expressamente referidos no acto os elementos indispensáveis à formação de um correcto juízo de valor, não se omitindo os fundamentos que, de acordo com as bases legais, permitiram aferir do acerto jurídico do acto final, o mesmo está fundamentado existindo, insofismavelmente, o mesmo nexos lógico que entre as premissas de um silogismo e a sua conclusão.

H) Tendo a fundamentação do acto impugnado aduzida pelo Fisco, assentado no relatório de inspecção elaborado pelos Serviços de Inspecção Tributária de cujo projecto e conclusões a Impugnante foi notificada, face ao qual, ao abrigo do princípio da participação consagrado no artigo 60º da LGT, exerceu o direito de audição e tendo sobre o relatório de inspecção, contendo já a apreciação dos fundamentos invocados ao abrigo do princípio da participação, recaído o despacho de concordância com o relatório o qual determinou, também, a notificação da Impugnante nos termos dos arts. 77º da LGT e 62º do RCPIT, na sequência do que foi enviada à Impugnante a liquidação agora sindicada, esteada em tal fundamentação, deve considerar-se que a fundamentação formal existe e é manifestamente suficiente e clara e dela se apropriou per relationem.

I) E o despacho está fundamentado ao ponto da Impugnante ter entendido e ter exercido eficazmente o direito de defesa o que passa necessariamente por um conhecimento claro dos factos.

J) Está fundamentada a liquidação de juros compensatórios quando se dá a conhecer ao contribuinte qual o período em que incidiram os juros, sobre que montante e qual a taxa aplicada, não permitindo o contribuinte conhecer as razões dessa liquidação de molde a com ela conformar-se ou impugná-la.

K) Por força do disposto no n.º 1 do artigo 77º da LGT, a fundamentação deve consistir, no mínimo, numa sucinta exposição dos fundamentos de facto e de direito que motivaram a decisão, ou numa declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas.

L) Conforme decorre suficientemente dos autos e, nomeadamente, das conclusões da acção inspectiva, delas consta a qualificação do facto tributário, a sua subsunção à norma legal aplicável e a respectiva quantificação.

M) Assim sendo, a recorrente conhecia as razões por que lhe foi liquidado aquele imposto, tendo podido analisar os critérios de que a Administração Fiscal se socorreu para chegar àquele montante.

N) E a jurisprudência vai no sentido de que “não é insuficiente a fundamentação do acto administrativo cujo iter lógico dá a saber a um destinatário normal o necessário para que opte conscientemente pela aceitação da legalidade do acto ou pelo contencioso do mesmo” (Ac. do STA de 23.04.97, Recurso 20 168. No mesmo sentido, cfr Ac. do TT de 2ª Instância, de 10.03.92, P. 60 860, in CTF 367/121 e Ac. do STA de 11.11.98, 2ª Secção - Pleno, Recurso 20168).

O) Aliás, se a impugnante entendesse que a notificação da liquidação não continha a sua fundamentação sempre poderia fazer uso do disposto no artigo 37º do CPPT, o que não aconteceu, embora lhe tenham sido facultados todos os esclarecimentos adicionais que solicitou, como, aliás, bem se deu conta na sentença a quo.

P) Daí que não ocorra, no caso dos autos, o apontado vício de forma, por falta de fundamentação da liquidação.

Q) Estando expressamente referidos no acto os elementos indispensáveis à formação de um correcto juízo de valor, não se omitindo os fundamentos que, de acordo com as bases legais, permitiram aferir do acerto jurídico do acto final, o mesmo está fundamentado existindo, insofismavelmente, o mesmo nexos lógico que entre as premissas de um silogismo e a sua conclusão.

R) A liquidação aqui posta em crise advém da constatação da existência de várias contas correntes entre os sócios e a sociedade aqui impugnante, relativos a empréstimos efectuados pelos sócios à sociedade passíveis de tributação em IS em conformidade com a verba 17.1.4 da Tabela Geral de IS — cfr capítulo III. 2 do referido Relatório e do ponto 2 da informação prestada pelos SIT já juntos aos autos, sob doc. 4 da p.i..

S) Propugna a impugnante a ilegalidade da liquidação porquanto, em seu entender, os empréstimos dos sócios à sociedade beneficiam de isenção de IS, nos termos do artigo 7.º/n.º 1 do CIS nas situações das i), g) e h) — cfr art. 16º da p.i..

T) Admite, e bem, a impugnante que a isenção prevista na alínea i) do n.º 1 do art. 7.º do CIS “não tem, de facto, aplicação na situação dos autos, por não estar cumprido o requisito de permanência pelo período mínimo de um ano”.

U) Com efeito, nos termos daquela alínea, os empréstimos com as características de suprimentos feitos pelos sócios à sociedade beneficiam de isenção de IS, sob a dupla condição de ser estipulado um prazo inicial de reembolso não inferior a um ano e de o mesmo não ocorrer antes desse prazo.

V) A verificação desta hipótese implica a caducidade da isenção e o conseqüente nascimento da obrigação tributária que, de acordo com a alínea m) do art. 5.º do CIS, se constitui no momento do reembolso.



W) O devedor do imposto é, nos termos do disposto nos arts 2.º, n.º 1, alínea d), e 3.º, n.º 3, alínea f), do CIS, o utilizador do crédito, neste caso, a sociedade, que é, igualmente, obrigada à liquidação e entrega nos cofres do Estado do imposto devido.

X) Quanto à argumentação de que se aplicaria a isenção prevista na alínea h) conjugada com a alínea g) do art. 7.º, n.º 1, do CIS, tal não poderá proceder porquanto tais dispositivos se aplicam, tal como decorre da letra da lei, a sociedades de capital de risco (SCR) a favor de sociedades em que detenham participações, bem como a sociedades gestoras de participações sociais (SGPS) a favor de sociedades por elas dominadas ou a sociedades em que detenham participações, e, bem assim, efectuadas em benefício da sociedade gestora de participações sociais que com ela se encontrem em relação de domínio ou de grupo.

Y) Ou seja, nos termos desta alínea g), estão isentas de imposto a que se refere o n.º 17 da Tabela geral de IS, as operações financeiras, incluindo os respectivos juros, efectuadas por sociedades gestoras de participações sociais (SGPS) e sociedades de capital de risco (SCR) a favor das sociedades dominadas (vd. art. 486º do CSC) ou em que legalmente detenham participações.

Z) É condição da isenção, porém, que as operações não excedam o prazo de um ano e se destinam exclusivamente à cobertura de carência de tesouraria. Nas mesmas condições, beneficiam também de isenção as operações de tesouraria e respectivos juros, efectuadas pelas sociedades participadas em benefício da sociedade gestora de participações sociais, desde que com esta se mantenham em relação de domínio ou de grupo.

AA) Não podendo, pois, a sua interpretação ser dissociada, não pode a aqui impugnante ver a sua situação subsumida na previsão aí consagrada, nem olvidado o facto de a mencionada alínea h) referir expressamente “As operações, incluindo os respectivos juros, referidas na alínea anterior (...)”.

BB) As isenções referidas nesta alínea h) incluem, assim, para além das operações financeiras, os respectivos juros, implicando esta referência que o seu âmbito é extensivo mas às operações realizadas entre instituições de crédito e outras entidades financeiras a sociedades participadas.

CC) Não se verificando a ilegalidade sentenciada, a douta sentença padece de erro de julgamento no âmbito da valoração da prova produzida e na aplicação do direito, por violação ao disposto no 7.º, n.º 1 alínea g) e h) do CIS e respectiva Tabela Geral, bem como do art. 77º da LGT e 62º do RCPIT, devendo considerar-se válido o acto tributário de liquidação e, como tal, manter-se na ordem jurídica.

Nestes termos, deve ser dado provimento ao presente recurso, revogando-se a douta sentença recorrida, com as legais consequências.

**1.2.** A Recorrida contra-alegou para pugnar pela manutenção do julgado.

**1.3.** Colhidos os vistos dos Exm<sup>os</sup> Juizes Conselheiros Adjuntos, cumpre decidir.

**1.4.** Por Acórdão proferido a fls. 204 e segs., o Tribunal Central Administrativo Norte julgou-se incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso, declarando competente o Supremo Tribunal Administrativo por entender que nele está exclusivamente em causa matéria de direito.

**1.5.** Remetidos os autos ao Supremo Tribunal Administrativo, o Exm<sup>o</sup> Procurador-Geral-Adjunto emitiu parecer remissivo para o parecer já emitido no TCAN e onde se defendera, além da incompetência hierárquica desse Tribunal para o conhecimento do recurso, que este deveria obter provimento, não por o acto de liquidação estar ferido de vício formal de falta de fundamentação, mas por estar inquinado de vício de falta de fundamentação substantivamente válida, por erro sobre os pressupostos de facto e de direito. Como aí se deixou dito, *«Salvo o devido respeito, e tal como resulta da globalidade do probatório, para fundamentar o acto impugnado invocou a AT a motivação fáctica explicitada no RIT, a propósito das correcções aritméticas introduzidas em sede do IS incidente sobre os empréstimos dos sócios à sociedade, constatados nas contas correntes referenciadas no quadro anexo ao ponto III. III. 2 do relatório de fiscalização. E como motivação jurídica para a incidência tributária, em sede de IS, relativa às correcções aritméticas introduzidas, invocou a respectiva incidência na verba 17. 1. 4 do CIS.*

*Logo se vê, portanto, que as correcções aritméticas, em sede de IS, e a subsequente liquidação adicional, estão devidamente fundamentadas, constituindo matéria de excepção, a invocar pelo SP da relação jurídica tributária, a eventual isenção de tributação consignada nas alíneas g) e h), do art. 7.º do CIS.*

*Pelo exposto, e porque contrariamente ao decidido, a liquidação impugnada está suficientemente fundamentada, procede o erro de julgamento quanto ao vício de forma.*

**II. Erro de julgamento quanto à subsunção jurídica.**

*Parece-nos que deve improceder o recurso nesta parte.*

*Muito embora as correcções aritméticas subjacentes à liquidação impugnada respeitem a empréstimos sob a forma de conta corrente - operação essa que, de forma explícita, vem tratada na Tabela 17.1.4 do CIS – esses mesmos suprimentos não podem deixar de ser considerados como operação financeira para efeitos de obter ou não cobertura na isenção de tributação consignada na alínea h), conjugada com a alínea g), ambas do art. 7.º do CIS.*

*Assim, a considerar-se, como nos parece correcto, que a base de incidência tributária operada pela liquidação impugnada é consubstanciada por operações financeiras, apesar de terem sido denominadas, contabilisticamente, como empréstimos dos sócios à sociedade, registados em contas correntes, caberão na isenção de tributação prevista na alínea h) do art. 7.º do CIS, por se destinarem a cobertura de carências de tesouraria a favor de uma sociedade, e serem efectuados por quem é detentor de uma participação no capital daquela sociedade, não inferior a 10%, com permanência não inferior a um ano.*

*Termos em que o acto de liquidação impugnado não está ferido do vício formal de falta de fundamentação, estando, no entanto, inquinado do vício invalidante de falta de fundamentação substancialmente válida, por erro sobre os pressupostos de facto e de direito.»*

**1.6.** Colhidos os vistos legais, cumpre decidir, tendo em consideração que, como bem se referiu no acórdão do TCAN, a fls. 204 a 209 dos autos, o recurso tem por fundamento exclusivamente matéria de direito, pois embora a Recorrente tenha afirmado, na conclusão D), que a sentença incorreu em erro de julgamento no que toca à matéria de facto, o certo é que não suscita qualquer questão de facto, limitando-se a questionar a virtualidade da factualidade vertida no probatório para determinar a solução jurídica encontrada na sentença, restringindo-se, assim, o recurso à questão da interpretação dos artigos 77.º da LGT, 62.º do RCPIT, e 7.º, n.º 1, als. g), h), do Código de Imposto de Selo.

**2. A sentença recorrida deu por assente a seguinte factualidade:**

1.º A ora Impugnante é uma sociedade por quotas que tem por actividade o comércio por grosso não especificado (CAE 51900, segundo a Ver. 2.1), encontrando-se na área do Serviço de Finanças da Trofa – doc. de fls.10 dos autos.

2.º Por ofício de 11.06.2008, com a referência n.º 43499/0607, remetido pelos Serviços de Inspeção Tributária da Direcção de Finanças do Porto, foi a ora Impugnante notificada, nos termos do art. 77.º da Lei Geral Tributária (LGT) e do art. 62.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária (RCPIT), do Relatório de Inspeção que acompanhava esta notificação – doc. de fls. 11 a 53 dos autos.

3.º No âmbito desse Relatório foram propostas várias correcções, designadamente em matéria de imposto de selo (IS) - cfr. Relatório de Inspeção (fls.13 a 48 dos autos).

4.º A ora Impugnante entendeu que a referido Relatório enfermava de algumas deficiências ao nível da sua fundamentação, e em 10.07.2008 remeteu aos Serviços de Inspeção Tributária da Direcção de Finanças do Porto requerimento em que solicitava que lhe fossem fornecidos todos os elementos necessários ao cabal esclarecimento das correcções propostas, em sede de IR – cfr. doc. de fls.49 a 53.

5.º Pelo ofício com a referência n.º 54975/0507, datado de 30.07.2008, proveniente dos Serviços de Inspeção Tributária da Direcção de Finanças do Porto, foram remetidos à Impugnante os elementos em falta – cfr. doc. de fls. 54 a 92 dos autos.

6.º A liquidação em causa decorre, quanto aos fundamentos invocados pela Administração Fiscal, da acção de inspeção desenvolvida pelos Serviços de Inspeção Tributária da Direcção de Finanças do Porto, cujas conclusões constam do Relatório de Inspeção.

7.º A liquidação em causa apresenta como data limite de pagamento o dia 28.07.2008.

**3.** Vem o presente recurso jurisdicional interposto da sentença que julgou procedente a impugnação judicial deduzida contra o acto de liquidação de Imposto de Selo relativo ao ano de 2004 e respectivos juros compensatórios, impugnação que teve por único fundamento a ilegalidade da liquidação de imposto por **vício de violação de lei** face à isenção de imposto contemplada no artigo 7º, n.º 1, alíneas g) e h), do Código do Imposto de Selo (CIS).

Com efeito, na óptica da sociedade impugnante, encontram-se reunidos os pressupostos de facto e de direito para a verificação dessa isenção, na medida em que se trata de operações financeiras (empréstimos) realizados pelos seus sócios, titulares de participações sociais não inferiores a 10% e que permaneceram nessa titularidade durante um ano consecutivo, empréstimos que se destinaram exclusivamente à cobertura de carências de tesouraria da sociedade.

A sentença recorrida julgou procedente a impugnação por vício formal de falta de fundamentação e, concomitantemente, por vício de violação de lei face à existência da invocada isenção de imposto.

Relativamente à falta de fundamentação, capaz, por si só, de motivar a prolatada decisão anulatória, trata-se de vício que não foi invocado pela impugnante, como se pode ver pela leitura da respectiva petição inicial, o que implica uma pronúncia excessiva pela Mmª Juíza do Tribunal “a quo”, geradora de nulidade da sentença nos termos previstos no art.º 125.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário e nos arts. 660.º, n.º 2, e 668.º, n.º 1, alínea d), do Código de Processo Civil.

Tal nulidade não foi, porém, arguida pela Recorrente, nem é de conhecimento officioso (cfr. art.º 668.º, nsº 2 e 4 do CPC), pelo que não nos resta senão analisar se, como é invocado nas conclusões A) a Q), a sentença padece de erro de julgamento ao ter considerado verificado tal vício de falta de fundamentação da liquidação.

3.1. Segundo o entendimento vertido na sentença, «A administração tributária não classificou os empréstimos dos sócios à sociedade, nem como suprimentos, nem como operações financeiras. Limitou-

-se a dizer que eram tributadas nos termos do ponto 17.1.4 da Tabela anexa ao CIS esquecendo-se de ver se beneficiavam ou não de isenção.

*A administração tributária devia ter fundamentado de forma expressa que aquela isenção não tinha lugar. Assim, a liquidação sofre de vício de falta de fundamentação, o que determina a sua anulabilidade nos termos do art. 135º do CPA.*

*O acto administrativo encontra-se indevidamente fundamentado».*

Advoga, porém, a Fazenda Pública, ora Recorrente, que o acto de liquidação se encontra devidamente fundamentado, pois tanto a qualificação do facto tributário, como a sua subsunção à norma legal aplicável como, ainda, a sua quantificação, constam das conclusões do relatório da acção inspectiva, de cujo projecto e conclusões a Impugnante foi notificada, exercendo o direito de audição, após o que foi também notificada do despacho que sobre o mesmo recai.

Vejam os.

Tal como a doutrina e a jurisprudência têm exaustivamente repetido, é essencial que o discurso fundamentador dê a conhecer ao seu destinatário - pressuposto este como um destinatário normal ou razoável colocado perante as circunstâncias concretas que rodearam a prática do acto - todo o percurso da apreensão e valoração dos pressupostos de facto e de direito que suportam a decisão ou os motivos por que se decidiu num determinado sentido e não em qualquer outro. Por isso, as exigências de fundamentação não são rígidas, variando de acordo com o tipo de acto e as circunstâncias concretas em que este foi proferido - como seja a participação do interessado no procedimento e a extensão dessa participação - não tendo de reportar, por princípio, todos os factos considerados, todas as reflexões feitas ou todas as vicissitudes ocorridas durante essa deliberação. A determinação do âmbito da declaração fundamentadora pressupõe, portanto, a busca de um conteúdo adequado, que há-de ser, num sentido amplo, o suficiente para suportar formalmente a decisão administrativa/tributária.

Por conseguinte, o discurso fundamentador tem de ser capaz de esclarecer as razões determinantes do acto, para o que há-de ser um discurso claro e racional; mas, na medida em que a sua falta ou insuficiência acarreta um vício formal, não está em causa, para avaliar da correcção formal do acto, a valia substancial dos fundamentos aduzidos, mas só a sua existência, suficiência e coerência, em termos de dar a conhecer as razões da decisão.

Perante o exposto, há que aferir se os termos do acto de liquidação aqui em causa permitem o conhecimento integral do itinerário seguido pela administração tributária na operação meramente aritmética de correcção à matéria tributável da impugnante em sede de imposto de selo.

Para o efeito, importa ter em atenção que a liquidação decorreu de uma acção de inspecção desenvolvida pelos Serviços de Inspecção Tributária da Direcção de Finanças do Porto, cujas conclusões constam do Relatório de Inspecção, notificadas à impugnante para efeitos de audição prévia e acolhidas na decisão final, e que encerram a seguinte fundamentação: *«Constatou-se a existência de várias contas correntes entre os sócios e a sociedade relativas a empréstimos efectuados pelos sócios à sociedade passíveis de tributação em Imposto de Selo em conformidade com a verba 17.1.4. Para cálculo do imposto de selo em falta aplicou-se a taxa de 0,04% à média mensal obtida através da soma dos saldos-valor (conforme ponto 28 da alínea A) da IIª parte da Circular n.º 15/2000, de 5 de Julho) diariamente apurados, durante o mês, divididos por 30, tendo-se apurado o montante global em falta de 19.208,21 €, conforme se demonstra»*, a que se segue uma relação discriminada dessas contas de empréstimos efectuados pelos sócios à impugnante nos exercícios de 2004, 2005 e 2006, do prazo de entrega, do seu saldo médio, do imposto de selo em falta calculado em conformidade com a verba 17.1.4, e da respectiva taxa.

Ora, como a impugnante expressamente reconhece na petição inicial - arts. 13º e segs. - embora o relatório inspectivo não o diga expressamente, de todo o seu teor deduz-se que a Administração Tributária considerou, quanto aos créditos concedidos à impugnante pelos seus três sócios (B....., C..... e D.....) que era devido Imposto de Selo nos termos da verba 17.1 da Tabela Anexa ao CIS pela circunstância de ter havido devolução dos mesmos antes de decorrido um ano - como resulta, aliás, da relação discriminativa elaborada - tendo a Administração considerado não haver lugar à aplicação da isenção prevista no artigo 7.º/n.º 1, alíneas g) e h), do CIS, afastada que está a possibilidade de isenção prevista na alínea i) do mesmo normativo, uma vez que, como a impugnante também reconhece, esta isenção não tem aplicação ao caso dos autos por não estar cumprido o requisito de permanência pelo período mínimo de um ano.

É, pois, a própria impugnante que revela ter compreendido perfeitamente o processo lógico e jurídico que conduziu à decisão de tributação, reconhecendo ter percebido os pressupostos concretamente levados em conta pelo autor do acto e as razões por que foram alcançados os valores tributados, denunciando o percurso cognoscitivo e valorativo percorrido - e que é igualmente reconhecido e confirmado pela Administração Tributária através do Representante da Fazenda Pública. Razão por que a impugnante não invocou, sequer, o vício de falta ou insuficiente fundamentação formal do acto.

O facto de, porventura, essa tributação estar incorrecta, por erro nos pressupostos de facto ou de direito, designadamente no que concerne à questão da classificação dos empréstimos como suprimentos

ou operações financeiras de curto prazo, é matéria que não contende já com a fundamentação formal do acto, mas com a sua fundamentação substancial, que pode levar à procedência da impugnação por força do vício de violação de lei também invocado pela Impugnante.

Termos em que a decisão recorrida, quando julga que a liquidação é anulável por insuficiente fundamentação, não pode manter-se.

**3.2.** Porém, segundo a sentença recorrida, a ilegalidade da liquidação seria também patente na medida em que existe «*uma presunção legal de verdade das declarações apresentadas pelos contribuintes à administração tributária, declarações essas que dão início ao procedimento de instauração da liquidação - art.112º do CIRC e 59º n.º 1*

*É a própria administração tributária que parece ter o entendimento da Impugnante quanto à incidência ou isenção do imposto a propósito das operações de tesouraria. Assim, a Circular 3/97 de 20 de Fevereiro, sustentou o entendimento de que se entendem como operações de tesouraria as realizadas por titulares de capital às sociedades em que tenham participações pelo que não devem ser tributadas. A Circular 11/96 de 30 de Setembro firmou o entendimento de que na incidência do imposto cabe qualquer acto de confissão ou constituição de dívida, incluindo mútuos mercantis, os suprimentos e as designadas operações de tesouraria configurativas de curto prazo, seja qual for a sua natureza e proveniência, independentemente da forma por que tais factos jurídicas se revelem.*

*Do exposto, resulta que foi intenção do legislador não tributar as denominadas operações de tesouraria entendidas com aquele alcance e sentido.*

*Se os empréstimos revestem a denominação de operações de tesouraria de curto prazo, não superior a um ano, se essa realidade não foi sequer contestada pela administração tributária, então beneficiam de isenção de Imposto de Selo nos termos do art. 7.º, n.º 1 alíneas g) e h) do CIS.».*

Isto é, o que vem decidido na sentença é que a impugnação procede, afinal, em directa decorrência do funcionamento das regras do ónus da prova, atento o facto de existir uma presunção legal de verdade das declarações fiscais apresentadas, a qual só cederia se elas apresentassem erros, inexactidões ou indícios de que não reflectiam a realidade, o que a administração fiscal não demonstrou, tendo até, ao que parece, face ao teor das suas Circulares, o mesmo entendimento da impugnante quanto à isenção do imposto de selo a propósito das operações de tesouraria de curto prazo. Pelo que, concluiu, revestindo os empréstimos dos sócios constatados nas referenciadas contas correntes a denominação de operações de tesouraria de prazo não superior a um ano, e não tendo essa realidade e qualificação sido questionada pela administração tributária, então essas operações beneficiam de isenção de imposto de selo nos termos do art. 7.º, n.º 1 alíneas g) e h), entre si conjugadas, do CIS.

Neste recurso, a Fazenda Pública, ora Recorrente, aceita que a liquidação teve por base e pressuposto a existência de empréstimos concedidos pelos sócios à impugnante, devolvidos antes de decorrido um ano, corroborando a asserção desta no sentido de que se encontra afastada a possibilidade de verificação da isenção prevista na alínea i) do n.º 1 do art.º 7.º por não estar cumprido o requisito de permanência pelo período mínimo de um ano. E confirma que só interessa saber se ela beneficia da isenção prevista nas alíneas g) e h) do art.º 7.º, não refutando o julgamento efectuado nem quanto às regras do ónus da prova considerados e aplicadas na sentença, nem quanto à conclusão extraída e acolhida pelo julgador no sentido de que esses empréstimos constituíam operações de tesouraria de curto prazo destinadas a cobertura de carências de tesouraria e qualificáveis como operações financeiras para os efeitos previstos nas alíneas g) e h) do art.º 7.º do CIS.

Na verdade, lidas as respectivas alegações e conclusões de recurso, constata-se que a Recorrente defende unicamente que a isenção prevista nessas alíneas g) e h) do n.º 1 do art.º 7.º é inaplicável ao caso vertente, na medida em que elas se referem somente a operações financeiras realizadas por *sociedades de capital de risco* a favor de sociedades em que detenham participações, e realizadas por *sociedades gestoras de participações sociais* a favor de sociedades por elas dominadas ou a sociedades em que detenham participações ou em benefício de sociedade gestora de participações sociais que com ela se encontrem em relação de domínio ou de grupo.

Ou seja, segundo a Recorrente, estarão isentas de imposto somente as operações financeiras efectuadas por sociedades gestoras de participações sociais (SGPS) e sociedades de capital de risco (SCR), razão por que a impugnante não poderá ver a sua situação subsumida nesta previsão, por se tratar de uma sociedade por quotas que não se enquadra naquele tipo legal de sociedades.

Vejamos

O art. 7º do CIS enumera, nas mencionadas alíneas, excepções à regra geral de incidência do imposto, nos seguintes termos:

*g) As operações financeiras, incluindo os respectivos juros, por prazo não superior a um ano, desde que exclusivamente destinadas à cobertura de carência de tesouraria e efectuadas por sociedades de capital de risco (SCR) a favor de sociedades em que detenham participações, bem como as efectuadas por sociedades gestoras de participações sociais (SGPS) a favor de sociedades por elas dominadas ou a sociedades em que detenham participações previstas no n.º 2 do artigo 1.º e nas alíneas b) e c) do n.º 3 do artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 495/88, de 30 de Dezembro, e, bem assim,*

*efectuadas em benefício da sociedade gestora de participações sociais que com ela se encontrem em relação de domínio ou de grupo;*

*h) As operações, incluindo os respectivos juros, referidas na alínea anterior, quando realizadas por detentores de capital social a entidades nas quais detenham directamente uma participação no capital não inferior a 10% e desde que esta tenha permanecido na sua titularidade durante um ano consecutivo ou desde a constituição da entidade participada, contanto que, neste último caso, a participação seja mantida durante aquele período.*

Donde resulta, claramente, que a alínea h) manda aplicar a isenção às operações referidas na alínea g) - *operações financeiras, incluindo os respectivos juros, por prazo não superior a um ano, desde que exclusivamente destinadas à cobertura de carência de tesouraria* – mas agora quando efectuadas por detentores de capital com mais de 10% durante um ano consecutivo, sem qualquer referência limitadora às instituições de crédito e entidades financeiras referidas na alínea g) como entidades mutuantes.

A conjugação destas duas alíneas permite, assim, concluir que estão isentas de imposto, nos termos da alínea h), as operações financeiras, incluindo os respectivos juros, quando verificadas as seguintes condições:

- quando realizadas por detentores de capital social a entidades nas quais detenham directamente uma participação no capital não inferior a 10%;
- desde que esta tenha permanecido na sua titularidade durante um ano consecutivo ou desde a constituição da entidade participada, contanto que, neste último caso, a participação seja mantida durante aquele período;
- desde que exclusivamente destinadas à cobertura de carências de tesouraria.

Aliás, no domínio da legislação anterior a limitação era apenas no sentido de excluir as instituições de crédito ou sociedades financeiras, conforme resulta do ponto 6 da Circular n.º 3/97DSISTP, de 20.02.1997, segundo a qual «*Nestes termos, conclui-se que as operações de tesouraria a que alude o artigo 54º da TGIS são as previstas..., entendendo-se como tais as realizadas por titulares de capital às sociedades em que detenham participações, e, bem assim as efectuadas em benefício da sociedade gestora de participações sociais pelas sociedades participadas que com ela se encontrem em relação de domínio ou de grupo, com excepção das que forem realizadas por instituições de crédito ou sociedades financeiras, na qualidade de credoras*». E o ponto 3 desta Circular esclarecia ainda o seguinte: «*A evolução histórica do preceito, dos trabalhos que imediatamente antecederam a adopção da actual redacção e o circunstancialismo social que rodeou o aparecimento da lei indiciam claramente ser objectivo do legislador não tributar as operações de tesouraria, entendidas como as realizadas entre as sociedades gestoras de participações sociais (SGPS) e as suas participadas, bem como as efectuadas por titulares de capital às sociedades em que detenham participações*».

Por conseguinte, não impondo a lei que os mutuantes detentores de participação no capital social não inferior a 10% da sociedade mutuária durante um ano consecutivo tenham a natureza de SGPS ou SCR, nada impede que, relativamente às sociedades por quotas, esses detentores sejam os respectivos sócios, os quais tanto podem ser pessoas singulares como pessoas colectivas.

Neste contexto, e não tendo a Recorrente atacado, em sede de recurso, todos os restantes requisitos que a sentença recorrida julgou como verificados, designadamente no que toca à caracterização dos empréstimos efectuados como operações financeiras destinadas a cobertura de carências de tesouraria, não existe fundamento legal para sustentar a legalidade do acto de liquidação impugnado à luz da alínea h) do n.º 1 do art.º 7.º do CIS.

Termos em que se impõe manter a sentença que, por vício de violação de lei, julgou procedente a impugnação judicial e anulou o acto tributário impugnado com todas as consequências legais.

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

Custas pela Recorrente.

Lisboa, 30 de Janeiro de 2013. — *Dulce Manuel Neto* (relatora) — *Ascensão Lopes* — *Pedro Delgado*.

## **Acórdão de 30 de Janeiro de 2013.**

### **Assunto:**

*Oposição à execução fiscal. Fundamentos. artigo 204.º n.º 1 alínea i) do CPPT. (Não Convolação.*

**Sumário:**

- I — Constituem fundamentos de oposição à execução fiscal subsumíveis na alínea i) do n.º 1 do artigo 204.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário todas as situações não abrangidas pelas outras alíneas do mesmo número, em que existir um facto extintivo ou modificativo da dívida exequenda ou que afecta a sua exigibilidade, designadamente a pendência de processo contencioso ou gracioso com efeito suspensivo.*
- II — Não se consubstanciam em factos extintivos ou modificativos da dívida exequenda a requalificação dos prédios que deram origem às dívidas de IMI exequendas, a atribuição de novos (e inferiores) valores patrimoniais tributários a tais prédios e a pendência de requerimento no qual à solicitado ao Serviço de Finanças que sejam dadas sem efeito as liquidações de contribuição autárquica e IMI efectuadas desde 2000 e substituídas por novas liquidações assentes nos novos valores patrimoniais, pois que apenas no caso de tais liquidações serem efectivamente revistas poderão ter-se como modificadas as dívidas exequendas e o requerimento apresentado não obsta à exigibilidade da dívida, pois que não tem efeito suspensivo da execução fiscal.*
- III — Julgado verificado o erro na forma do processo utilizado haverá que, em face dos termos imperativos do disposto nos artigos 97.º, n.º 3 da LGT e 98.º, n.º 4 do CPPT e por razões de economia processual, ordenar a convolação da petição apresentada para a forma de processo adequada, quando tal convolação seja necessária para que o interessado possa obter o efeito útil pretendido e a menos que a convolação se traduza na prática de um acto inútil, e como tal proibido por lei.*
- IV — Não havendo certeza quanto à caducidade do direito de acção – pois a oponente não forneceu os elementos requeridos - não pode o tribunal a quo demitir-se de obter os elementos necessários – designadamente oficiando o Serviço de Finanças competente no sentido de os fornecer –, pois que o princípio do inquisitório a isso o obriga.*

Processo n.º 707/12-30.

Recorrente: A....., Lda.

Recorrida: Fazenda Pública.

Relatora: Exm<sup>a</sup>. Sr<sup>a</sup>. Cons<sup>a</sup> Dr<sup>a</sup>. Isabel Marques da Silva.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- Relatório-

**1** – A....., LDA, com os sinais dos autos, recorre para este Supremo Tribunal da decisão do Tribunal Tributário de Lisboa, de 2 de Fevereiro de 2012, que indeferiu liminarmente a oposição por si deduzida à execução fiscal n.º 3247200501061364 e apensos, contra si instaurada pelo Serviço de Finanças de Lisboa-2 para cobrança coerciva de dívidas de IMI referentes aos anos de 2003 e de 2004, no montante de €15.152,90.

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

*1ª – Na douta sentença recorrida entendeu-se que não se verificava o fundamento de oposição à execução invocado previsto na alínea i) do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT porque este fundamento não comporta a legalidade das liquidações em causa;*

*2ª – Todavia, a matéria alegada nos artigos 10º a 17º do requerimento inicial de oposição não visa atacar a legalidade das referidas liquidações;*

*3ª – Com efeito, a matéria de facto comprovada por documentos alegada nos artigos 10º a 17º do requerimento inicial da oposição não visa pôr em causa a legalidade das liquidações em causa, antes se consubstancia em factos extintivos ou modificativos das dívidas exequendas posteriores às referidas liquidações, na medida em que a nova avaliação dos prédios obriga à revisão oficiosa destas, nos termos do artigo 115.º n.º 1, alínea b) do CIMI;*

*4ª – Sendo certo que a referida revisão há-de consubstanciar-se na substituição das liquidações em causa por novas liquidações baseadas nos novos valores patrimoniais tributários dos prédios, que conduzirão, necessariamente, a colectas substancialmente inferiores às que agora estão em execução;*

*5ª – Verifica-se, assim, o fundamento de oposição à execução previsto na alínea i) do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT, contrariamente ao decidido na douta sentença recorrida;*

*6ª – Por outro lado, foi entendido na douta sentença recorrida não convocar os princípios “anti-formalista”, “pro actione” e “pro favoritate instantiae” para ordenar a convolação do processo de oposição em acção de impugnação, visto que a ora recorrente, pese embora ter sido convidada, não*

*indicou ou logrou provar as datas cujo conhecimento se afigurava como necessário para a apreciação do pressuposto processual da caducidade da acção;*

*7ª – Todavia, é certo que os factos em causa – datas de pagamento voluntário das liquidações exequendas – configuram-se como matéria de excepção, pois visam avaliar da eventual caducidade do direito da acção de impugnação;*

*8ª – Sendo assim, no desconhecimento das referidas datas deveria o Tribunal “a quo” ter convocado o processo e ordenado a citação da Fazenda Pública para contestar, querendo, podendo então esta excepcionar a eventual intempestividade da acção, o que se requer subsidiariamente para o caso de se entender que não se verifica o fundamento previsto na alínea i) do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT;*

*9ª – Caso assim não se entenda, sempre se dirá que não constando dos autos quaisquer elementos que permitissem aferir das datas de notificação e de pagamento voluntário das liquidações em causa, não podia o Tribunal “a quo”, sem prévia averiguação desses factos, nomeadamente junto da requerida Fazenda Pública, concluir e decidir, como decidiu, pela não convolação dos presentes autos em autos de impugnação;*

*10ª – Pois a tanto estava obrigada por força dos princípios “anti-formalista”, “pro actione” e “pro favoritate instantiae”, sendo certo que a omissão na averiguação e na fixação dessas datas, necessárias à boa decisão da causa, conduz à anulação da douta sentença recorrida e à necessária remessa do processo ao Tribunal “a quo” para melhor investigação e nova decisão em resultado do que vier a ser apurado a este respeito;*

*11ª – O Tribunal “a quo” interpretou e aplicou incorrectamente o disposto na alínea i) do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT, no artigo 115.º n.º 1, alínea b) do CIMI, nos n.ºs 2 e 3 do artigo 342.º do Código Civil e interpretou e aplicou incorrectamente os princípios “anti-formalista”, “pro actione” e “pro favoritate instantiae”.*

*Nestes termos, requer-se a Vª Exªs se dignem conceder provimento ao presente recurso e, em consequência:*

**a) Revogar a douta sentença recorrida ordenando a sua substituição por despacho que receba a oposição à execução, seguindo-se os ulteriores termos processuais;**

**b) Caso assim não se entenda, revogar a douta sentença recorrida que deverá ser substituída por despacho a convocar a oposição em processo de impugnação;**

**c) E para o caso de assim também não se entender, anular a douta sentença recorrida, ordenando a baixa do processo para apuramento das datas de notificação e de pagamento voluntário das liquidações em causa para, em conformidade com o que vier a ser apurado, ser proferida nova decisão sobre a possibilidade de convolação (ou não) da oposição em processo de impugnação.**

*Assim decidindo, será feita JUSTIÇA.*

2 – Não foram apresentadas contra-alegações.

3 – O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal emitiu o parecer de fls. 83, frente e verso, dos autos, no qual conclui que quer devido a não se verificar o fundamento para a oposição que se invoca, quer devido a não ser oportuno determinar a convolação da oposição em impugnação, parece que o recurso é de improceder, sendo de manter o decidido que indeferiu liminarmente a oposição apresentada.

4 – Notificadas as partes do parecer do Ministério Público (fls. 84 a 86 dos autos), nada vieram dizer. Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

- Fundamentação -

5 – Questão a decidir

É a de saber se incorreu em erro de julgamento o tribunal “a quo” ao indeferir liminarmente a petição de oposição, por inverificação do fundamento de oposição invocado e por ter determinado não convocar a petição apresentada no meio processual tido como próprio, por a oponente não ter fornecido os elementos necessários à averiguação da caducidade (ou não) do direito de impugnar.

6- Apreciando.

6.1 Do indeferimento liminar da oposição e da sua não convolação em impugnação

A decisão recorrida, a fls. 45 a 49 dos autos, indeferiu liminarmente a oposição deduzida pela ora recorrente, por erro na forma de processo insusceptível de convolação, por ter entendido que, não obstante a invocação do fundamento constante da alínea i) do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT, *compulsados os fundamentos de facto que sustentam o efeito jurídico pretendido, forçoso será concluir que a interessada quer atacar o resultado da primeira avaliação, que alegadamente fora efectuada antes de 2003* (cfr. sentença recorrida, a fls. 47). Mais decidiu a sentença recorrida que *não há que convocar os princípios “anti-formalista”, “pro actione” e “pro favoritate instantiae” para ordenar a convolação deste meio processual inadequadamente utilizado no meio processual adequado, visto que a interessada, pese embora tenha sido convidada, não indicou e não logrou provar as datas cujo conhecimento se afigurava como necessário para a apreciação do pressuposto processual – “da caducidade da acção”* (cfr. sentença recorrida, a fls. 48 dos autos).

Discorda do decidido a recorrente, nos termos *supra* sintetizados, pedindo que seja revogada a sentença recorrida ordenando a sua substituição por despacho que receba a oposição à execução, seguindo-

*-se os ulteriores termos processuais, que, caso assim não se entenda, seja revogada a douta sentença recorrida que deverá ser substituída por despacho a convolar a oposição em processo de impugnação e finalmente, para o caso de assim também não se entender seja anulada a douta sentença recorrida, ordenando a baixa do processo para apuramento das datas de notificação e de pagamento voluntário das liquidações em causa para, em conformidade com o que vier a ser apurado, ser proferida nova decisão sobre a possibilidade de convalidação (ou não) da oposição em processo de impugnação.*

Vejamos, pois.

Se, como alega, a recorrente tivesse invocado como fundamento da oposição que deduziu “factos extintivos ou modificativos das dívidas exequendas” não poderia ter-se como acertada a decisão que considerou que os fundamentos invocados não eram subsumíveis na alínea i) do n.º 1 do artigo 204.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), pois que por via desta alínea residual são invocáveis como fundamentos de oposição à execução *todas as situações não abrangidas pelas outras alíneas do mesmo número, em que existir um facto extintivo ou modificativo da dívida exequenda ou que afecta a sua exigibilidade, designadamente a pendência de processo contencioso ou gracioso com efeito suspensivo* (assim, JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário: Anotado e Comentado*, Vol. III, 6.ª ed., 2011, Lisboa, Areas Editora, pp. 498/499 – notas 38 a), 2.º parágrafo e 38 b), último travessão, ao art. 204.º do CPPT).

Sucede, contudo, que os factos alegados pela recorrente nos artigos 10º a 17º do requerimento inicial da oposição – concretamente, a requalificação dos prédios ocorrida em 2009, a atribuição de novos (e inferiores) valores patrimoniais tributários aos prédios e o requerimento datado de 3 de Dezembro de 2009 pedindo que sejam dadas sem efeito as liquidações de contribuição autárquica e IMI efectuadas desde 2000 e substituídas por novas liquidações assentes nos novos valores patrimoniais tributários (cfr. fls. 6 a 8 dos autos) - não se consubstanciam, ao contrário do alegado, em *factos extintivos ou modificativos das dívidas exequendas*, pois que apenas no caso de tais liquidações serem efectivamente revistas poderão ter-se como modificadas as dívidas exequendas.

E também a pendência de decisão sobre o requerimento de fls. 22 e 23 dos autos – no qual se requer ao Chefe do Serviço de Finanças do Montijo que sejam dadas sem efeito as liquidações de contribuição autárquica e IMI efectuadas desde 2000 e substituídas por novas liquidações assentes nos novos valores patrimoniais tributários - não obsta à exigibilidade da dívida, pois que tal requerimento não tem efeito suspensivo da execução fiscal, não constituindo, pois, fundamento de oposição enquadrável na alínea i) do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT ou em qualquer das demais alíneas desse preceito legal.

Bem andou, pois, a decisão recorrida, na parte em que julgou inverificado fundamento de oposição à execução fiscal.

No que à convalidação da petição de oposição em impugnação judicial respeita, em face dos termos imperativos do disposto nos artigos 97.º, n.º 3 da LGT e 98.º, n.º 4 do CPPT e por razões de economia processual, constitui este dever do juiz quando tal convalidação seja necessária para que o interessado possa obter o efeito útil pretendido e a menos que a convalidação se traduza na prática de um acto inútil, e como tal proibido por lei, como paradigmaticamente sucede no caso de extemporaneidade do novo meio processual para o qual fosse convalidada a petição.

Não há nos autos elementos que permitam esclarecer a suspeição de que a convalidação para impugnação judicial das liquidações não deve ter lugar por extemporaneidade desta, não tendo o contribuinte fornecido ao tribunal “a quo” tais elementos, que lhe foram expressamente solicitados. Não obstante, não havendo certezas quanto a essa extemporaneidade, não podia o tribunal demitir-se de os obter – designadamente oficiando o Serviço de Finanças competente no sentido de os fornecer –, pois que o princípio do inquisitório a isso o obriga, e optar, ao invés, por não convolar a oposição, como “sanção” pela falta de cooperação da oponente.

Não pode haver sanção que não esteja legalmente prevista e a convalidação do meio processual inadequadamente utilizado no meio processual adequado constitui um dever do juiz, e não um benefício da parte.

Impõe-se, deste modo, revogar a decisão recorrida na parte em que não convolou a petição de oposição em impugnação judicial, baixando os autos ao tribunal “a quo” para que averigüe e fixe os factos dos quais depende a decisão de convalidação ou não convalidação.

O recurso merece nesta parte provimento.

- Decisão -

7 - Termos em que, face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder parcial provimento ao recurso, revogar a decisão recorrida na parte em que não convolou a petição de oposição em impugnação judicial, mantendo-a no demais, baixando os autos ao tribunal a quo para que obtenha os elementos de facto necessários a uma decisão fundamentada sobre a possibilidade ou não de convalidação.

Custas pela recorrente, na parte em que decaiu.

Lisboa, 30 de Janeiro de 2013. — Isabel Marques da Silva (relatora) — Lino Ribeiro — Dulce Neto.



## Acórdão de 30 de Janeiro de 2013.

### Assunto:

*Contribuição especial. Direito de construir. Alvará. Direito de superfície.*

### Sumário:

- I — A contribuição especial prevista no DL 43/98, de 3 de Março, incide sobre o “aumento de valor” dos prédios ou terrenos, situados nas áreas territoriais definidas na lei, substancial e “anormalmente” valorizados como directa decorrência de importantes investimentos públicos.*
- II — Em princípio, a contribuição é devida pelos titulares do direito de construir em cujo nome seja emitido o alvará de licença de construção ou de obra, pois o artigo 3.º do Regulamento da Contribuição Especial, aprovado por aquele diploma, assenta na presunção legal de que o beneficiário do direito de construir e da referida valorização do terreno é aquele em nome de quem foi emitido o respectivo alvará da licença de construção.*
- III — Mas, a concessão “ad aedificandi” sobre o prédio objecto do licenciamento urbanístico antes da emissão do alvará torna o superficiário responsável pela contribuição especial, ainda que o alvará tenha sido emitido em nome do proprietário do solo.*
- IV — O facto do alvará ter sido indevidamente emitido em nome do proprietário do solo e não do superficiário, não torna o requerente do licenciamento responsável pelo contribuição especial, pois no momento da emissão do alvará já não era titular do direito de construir.*

Processo n.º 804/12-30.

Recorrente: A....., SA

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Lino Ribeiro.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1.1 A....., SA, com os demais sinais dos autos, interpõe recurso jurisdicional da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto que julgou improcedente a oposição à execução fiscal n.º 3190200901073478 que contra si corre termos para execução coerciva da contribuição especial prevista no DL n.º 43/98 de 3 de Março de 1998, no valor de €39.849,16.

Nas respectivas alegações de recurso, concluiu nos seguintes termos:

a) Em resumo, a sentença em crise, ao julgar improcedente, por não provada, a oposição à execução apresentada pela Recorrente considerou-a responsável pelo pagamento da contribuição especial, no montante de €38.354,04 (trinta e oito mil trezentos e cinquenta e quatro euros e quatro cêntimos), acrescida de juros compensatórios computados em €563,23 (quinhentos e sessenta e três euros e vinte e três cêntimos), dado que, nos termos do artigo 3.º do RCE, foi em nome desta que o alvará de obras foi emitido pela CMP;

b) Mas, ao contrário do decidido na douta sentença, a Recorrente entende convictamente que não é, de modo algum, a responsável pelo pagamento da referida contribuição especial, em virtude de não ser a titular do direito a construir;

c) De facto, a norma de incidência vertida no artigo 3.º do RCE exige que para um sujeito passivo ser responsável pelo pagamento da contribuição especial (i) tenha o direito a construir e também que (ii) seja emitido em seu nome o alvará de obras pela entidade competente;

d) Ora, ao outorgar, em 21/12/2007, com a B..... a escritura pública de constituição de direito de superfície, direito de opção, e pacto de preferência, a Recorrente transmitiu, em absoluto, àquela o direito a construir, como também lhe transmitiu os direitos inerentes ao alvará de obras;

e) Portanto, sendo a B..... a única titular do direito a construir no imóvel identificado supra, a Recorrente não pode, e muito menos não deve, ser considerada como a titular do direito a construir, situação essa plenamente reconhecida e aceite pelo Tribunal.

f) Verificando-se assim que, à data da emissão do alvará de obras pela CMP, em 10/03/2008, a Recorrente já não era a titular do direito a construir no imóvel, não se encontra, em consequência, verificado um dos requisitos previstos na norma de incidência do artigo 3.º do RCE, e por isso não pode ser exigida à Recorrente qualquer quantia a título de contribuição especial;

g) Pelo que, em suma, a douta sentença em crise ao decidir pela responsabilidade da Recorrente no pagamento da contribuição especial, quando já não tinha o direito a construir, violou a norma de incidência prevista no artigo 3.º do RCE, devendo por isso ser anulada e substituída que reconheça a ilegitimidade da Recorrente no pagamento daquela contribuição e dos respectivos juros compensatórios.

1.2. Não foram deduzidas contra-alegações.

1.3. Ouvido o Ministério Público junto deste STA, foi emitido o douto parecer de fls. 168/v, no sentido de que o recurso não merece provimento, confirmando-se pois a sentença recorrida ao julgar a recorrente parte legítima.

2. A sentença deu como provados os seguintes factos:

a) A Câmara Municipal do Porto emitiu em 10/03/2008, no nome da oponente, o alvará de obras n.º 251/08, relativo ao prédio urbano sito na Rua ..... e Rua ....., no Porto, freguesia de Cedofeita, descrito na Conservatória do registo predial do Porto sob o n.º 2237 e inscrito na matriz com o n.º P11803 (cfr. doc. de fls. 25 dos autos).

b) A oponente é a proprietária do imóvel supra identificado.

c) Em 02/05/2008, através do ofício n.º 7369, registado com aviso de recepção, o Serviço de Finanças do Porto 5, informava a, ora, oponente que *“Pelo Dec. Lei n.º 43/98, de 3.3, foi criada a Contribuição Especial, incidente sobre o aumento de valor dos terrenos para a construção e das áreas resultantes de demolição de prédios urbanos já existentes, abrangendo este Serviço de Finanças as freguesias de Cedofeita, Vitória e Santo Ildefonso neste Município do Porto. A Contribuição Especial é devida pelos titulares do direito a construir em cujo nome seja emitido o alvará de licença de construção ou de obra. Nos termos do artigo 7.º, do referido Dec. Lei, os titulares de alvarás ou licenças deverão apresentar até ao fim do mês imediato aquele a que tenha sido emitido pela competente Câmara Municipal o referido alvará, declaração modelo 1 (mod. 1350 exclusivo da INCM) em triplicado. Tendo em consideração que em seu nome foi emitido pela CM Porto o alvará de Obras n.º 251/08, em 10/03/2008, sem que até à presente data tenha sido cumprida aquela disposição legal, fica por este meio notificado para no prazo de 15 dias a contar da notificação apresentar a referida declaração, podendo beneficiar da redução da coima, nos termos do art. 29º do Regime Geral das Infracções tributárias (...)”* (cf. doc. de fls. 25 dos autos).

d) Em 21/12/2007, a oponente celebrou com a B..... uma escritura de “Constituição de Direito de Superfície, Direito e Opção e Pacto de preferência”, sobre o imóvel identificado em a) (cf. doc. de lis. 49 a 52 dos autos).

e) Naquela escritura a oponente reconhece *“(...) a faculdade da superficiária aí construir, instalar e explorar durante a vigência do contrato uma igreja para a prática de culto religioso...”*

f) Em 30/05/2008 a B..... apresentou na CM do Porto, no Gabinete do Município, o requerimento n.º 58663/08/CMP destinado a *“averbamento de novo requerente”*, que veio a ser deferido por despacho do Director Municipal de Gestão Urbanística e Fiscalização de 09/10/2008 (cfr. doc. de fls. 53 a 56 dos autos).

g) Porque a oponente não pagou a Contribuição Especial no montante de €38.354,04, foi emitida a certidão de dívida n.º 7001/2009, no montante de €38.354,04 (CE) acrescida de juros compensatórios no montante de €563,23, sendo a oponente citada para proceder ao pagamento no prazo de 30 dias que, posteriormente deu origem à execução n.º 3190200901073478 (cf. doc. de fls. 21 a 23 dos autos).

h) A presente oposição foi deduzida em 31/07/2009 (cf. doc. de fls. 2 dos autos).

3. A Administração Tributária liquidou à recorrente a contribuição especial prevista no DL n.º 43/98 de 3 de Março pelo facto de ser titular do direito de construir em cujo nome a Câmara Municipal do Porto emitiu o alvará de licença de construção numa área abrangida por aquele diploma.

A recorrente veio opor-se à execução, alegando que antes da emissão do alvará de construção transmitiu o direito de construir para a B....., através de escritura de constituição do direito de superfície sobre o prédio objecto daquela licença, pelo que não é responsável pela dívida exequenda.

A sentença recorrida julgou que a recorrente era a responsável pela contribuição especial com a seguinte argumentação: *“Ora, o alvará n.º 25/08 foi emitido em nome da oponente em 10/3/2003, logo a referida declaração deveria ter sido apresentada até final do mês de Abril de 2008, o que, como vimos, não aconteceu. Aliás o facto de a oponente ter transferido o direito de construir para a B....., por escritura de 21/12/2007, não chega para se escusar do pagamento que lhe é solicitado. É que a B..... só solicitou o averbamento do seu nome no referido alvará em data posterior que a oponente dispunha para cumprir com a sua obrigação declarativa (30/05/2008) e o averbamento só lhe foi deferido em 09/10/2008”*.

A recorrente considera que houve erro de julgamento porque, apesar de “formalmente” estar habilitada a realizar as obras, o certo é que “materialmente” está impossibilitada de o fazer, dado ter transmitido o direito de construir em data anterior à emissão do alvará de licença de construção.

Entendemos que a razão está do lado da recorrente, tendo em conta as regras de incidência objectiva e subjectiva e o momento relevante para a consumação do facto tributário.

Estabelece o artigo 1.º do Regulamento da Contribuição Especial, anexo ao Decreto-lei n.º 43/98, de 3 de Março:

*«1 – A contribuição especial incide sobre o aumento de valor dos prédios rústicos, resultante da possibilidade da sua utilização como terrenos para construção urbana, situados nas áreas das seguintes freguesias: (...)*

Por sua vez, preceitua o artigo 2º do mesmo RCE preceitua o seguinte:

*«1 – Constitui valor sujeito a contribuição a diferença entre o valor do prédio à data em que for requerido o licenciamento de construção ou de obra e o seu valor à data de 1 de Janeiro de 1994, corrigido por aplicação dos coeficientes de desvalorização da moeda constantes da portaria a que refere o artigo 43.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, correspondendo, para o efeito, à data de aquisição a data de 1 de Janeiro de 1994 e à de realização a data da emissão do alvará de licença de construção ou de obra.»*

E quanto à incidência subjectiva estabelece o artigo 3º que *«A contribuição é devida pelos titulares do direito de construir em cujo nome seja emitido o alvará de licença de construção ou de obra»*.

Como se vê, este imposto visa tributar a valorização de prédios situados em áreas excepcional e substancialmente beneficiadas pela realização de relevantes obras públicas, facilitadoras das comunicações estradais e ferroviárias – substituindo a que decorreria, quer do regime geral de tributação dos acréscimos patrimoniais ligados às mais-valias, quer os respeitantes a outras contribuições especiais, porventura existentes (artigo 5º do RCE). O objectivo do diploma foi tributar a valorização de que beneficiaram os prédios rústicos e terrenos para construção situados nas zonas envolventes à CRIL, CREL, CRIP, CREP e respectivos acessos, bem como à travessia ferroviária do Tejo e outros investimentos.

Conforme decorre dos artigos 1º e 2º acima transcritos, a chamada *“contribuição de melhoria”* incide sobre o *“aumento de valor”* dos prédios ou terrenos, situados nas áreas territoriais definidas na lei, substancial e *“anormalmente”* valorizados como directa decorrência de importantes investimentos públicos.

Em termos parecidos aos que estão previstos em sede do regime geral das mais-valias, a matéria colectável é integrada pela diferença entre um valor *“de aquisição”* e um valor actual de tais bens imóveis, precipitado em determinado acto jurídico, estabelecendo o artigo 2º, n.º 2 do dito Regulamento que os valores que servem para determinar a *“diferença”* tributável são calculados por avaliação, que deverá basear-se no diferencial entre o valor hipotético dos imóveis à data de 1 de Janeiro de 1994, corrigido pelos coeficientes de desvalorização, e o valor actual dos prédios à data *“em que for requerido o licenciamento de construção ou de obra”* – valendo, todavia como momento *“de realização”* do acréscimo de valor patrimonial *“a data da emissão do alvará de licença de construção ou de obra”*.

Verifica-se, porém, que o aumento de valor não é resultado do normal decurso do tempo ocorrido entre 1994 e a data em que se formula o pedido de licenciamento, mas, como se escreve no acórdão do Tribunal Constitucional n.º 579/2011, de 29/11, *«de um outro facto, extraordinário e anormal, relacionado com investimentos públicos avultados em acessibilidades de diversa índole, as quais comportam benefícios consideráveis para os terrenos circundantes. A realização desses benefícios, resultantes não do normal decurso do tempo mas das acessibilidades entretanto executadas, que é consumada no requerimento da licença de construção, é que surge como o facto tributário o qual não é, portanto, ao contrário do que entendeu o tribunal recorrido, um facto complexo. Não se visa tributar uma valorização gradual dos imóveis, mas sim a valorização que ocorre no momento em que se efectiva a possibilidade de utilização dos terrenos para o fim de construção urbana, com um valor substancialmente acrescido por via das obras públicas previstas no Decreto-Lei n.º 43/98, as quais tornaram viável tal utilização para a construção ou reconstrução, daí resultando, para o beneficiário da licença, benefícios patrimoniais acrescidos»*.

O RCE considera que este valor – ou melhor, a sua *realização* tributariamente relevante – se consome uma vez verificadas determinadas condições específicas: utilização de prédios rústicos ou terrenos para construção urbana ou demolição de prédios urbanos já existentes para neles edificar novas construções, as quais saem valorizadas pelas acessibilidades resultantes das obras públicas identificadas pelo diploma.

Na confrontação do artigo 2º com o 3º parece haver dois momentos relevantes para a determinação do tributo: o do *requerimento da licença de construção* e o da *emissão do respectivo alvará*. O primeiro serve de ponto de referência para o cálculo do valor do prédio e o segundo constitui o momento em que se considera *“realizado”* o acréscimo desse valor. Como a incidência objectiva do imposto recai sobre o aumento de valor do prédio, o que revela como data da sua realização é a data em que o direito de construir se torna efectivo, o que só acontece com a emissão do alvará.

No procedimento de licenciamento, o acto de licenciamento corresponde ao momento constitutivo de licenciamento (cfr. art. 23º do RJUE – DL n.º 555/99 de 16/12, na redacção dada pela Lei n.º 60/2007, de 4/9). É esse o acto administrativo principal do procedimento, aquele que define a situação jurídica do particular, removendo o limite imposto por lei ao *ius aedificandi*. Mas, apesar disso, a lei entende que esse acto só pode produzir efeitos jurídicos após a emissão de um documento que servirá de título

de licença: o alvará (cfr. art. 74º do RJUE). Este assume, assim, a natureza jurídica de *acto integrativo da eficácia* do acto de licenciamento que, embora nada acrescenta à definição da situação jurídica do particular, torna possível a execução da operação urbanística licenciada.

Ora, para efeitos de determinar o momento da “*realização*” do acréscimo do valor do prédio ou terreno que foi valorizado pelos investimentos públicos, a lei atende à data da emissão do alvará, por ser esse o momento em que o titular do direito de construir o pode tornar efectivo. Como se refere no acórdão do Tribunal Constitucional n.º 604/2005, de 2/11 «o facto gerador do tributo é o acto jurídico de licenciamento da edificação – *rectius* no momento em que é emitido o título correspondente – que é aquele em que o acréscimo de valor do prédio ou terreno passa de potencial a actual, e não o requerimento da licença de construção, bastando ponderar que, se o licenciamento for requerido mas vier a ser indeferido, ninguém sustentará que o tributo seja devido».

O facto de na determinação da matéria colectável o artigo 2º do diploma atender ao valor actual dos prédios à data “*em que for requerido o licenciamento de construção ou de obra*”, não significa que esse seja o momento da realização do acréscimo tributável. Como também se refere no referido acórdão, «não é a apresentação do requerimento de licenciamento da operação urbanística que constitui o facto gerador da obrigação de imposto. Estamos aí perante uma norma que opera em benefício do sujeito passivo, *congelando* esse aumento de valor em momento anterior ao da ocorrência do facto essencial, com que a mais valia eclode (a emissão do alvará), assim neutralizando os efeitos da maior ou menor duração do procedimento de licenciamento que, em princípio, é imputável à Administração ou decorre de circunstâncias aleatórias que o sujeito passivo não domina».

A determinação do momento em que se gera o facto tributário tem grande interesse no caso dos autos, pois quando o alvará foi emitido em nome da recorrente, ela já não era titular do direito de construir a obra licenciada. Desconhece-se em que data foi requerido o licenciamento, assim com a data da deliberação camarária que aprovou a obra. Mas o que não há dúvida, porque está provado, é que a recorrente celebrou em 21/12/2007 com a B..... um contrato, através do qual se constituiu a favor desta um direito de superfície sobre o terreno objecto do licenciamento por ela requerido e que o alvará foi emitido apenas em 10/3/2008.

Pressupondo que na data em que foi constituído o direito de superfície já estava iniciado o procedimento de licenciamento, competia à B..... requerer a substituição do requerente ou, após a emissão do alvará, a substituição do respectivo titular (cfr. n.º 9 do art. 9º e n.º 7 do art. 77º do RJEU). Ela assim fez, mas apenas em 30/5/2008, ou seja, um mês após ter expirado o prazo para o titular do alvará entregar na repartição de finanças a declaração de início do procedimento de avaliação do prédio para efeitos de liquidação da contribuição especial.

Sendo a contribuição devida pelos “*titulares do direito de construir*”, o facto revelador da capacidade contributiva que constitui o pressuposto e causa da contribuição especial, naturalmente que só quem pode exercer esse direito vê repercutir na sua esfera jurídica o aumento de valor do prédio. A incidência objectiva, consubstanciada no aumento do valor do prédio, resulta da possibilidade do mesmo ser utilizado para construção urbana. Mas, só quem tem o direito de construir pode ser sujeito passivo da contribuição especial. Isto significa que o facto tributário considerado não é a titularidade do *direito ao aproveitamento urbanístico* do solo, resultante de um plano urbanístico que o classifica como solo urbano e define o seu regime de uso, mas a titularidade do *direito de construir*, em sentido estrito, que consiste na faculdade de se materializar o aproveitamento urbanístico correspondente e que é consolidado ou adquirido com a emissão da licença titulada por alvará.

O titular do direito de construir não tem que ser necessariamente o proprietário do prédio ou terreno.

Do ponto de vista jus-civilista, o poder ou faculdade de construir faz parte do conteúdo do direito de propriedade, enquadrado nos direitos de uso e transformação (cfr. arts. 1305º, 1344º do CCv). Mas também o arrendatário ou o terceiro a favor de quem o proprietário constitui o direito de superfície têm a faculdade de construir (cfr. arts. 1036º, 1524º, 1525º e 1534º do CCv).

Já na perspectiva jus-publicista, o direito de construir só existe se um plano urbanístico possibilitar a construção, ficando o seu exercício dependente de uma autorização *constitutiva* da Administração pública que verifica a conformidade com esse plano. Nesta perspectiva «o “*jus aedificandi*” não é uma faculdade que faz parte do *conteúdo natural* do direito de propriedade, mas sim uma faculdade *atribuída* ou *conferida* pelo ordenamento jurídico urbanístico, de modo particular pelos planos» (cfr. Fernando Alves Correia, *Manual de Direito do Urbanismo*, 2ª ed. pág. 645).

Como o proprietário do terreno não é o único legitimado a ser titular do “*jus aedificandi*”, o n.º 1 do art. 9º RJEU limita-se a exigir que o requerente do licenciamento seja acompanhado, entre outros elementos, da «*indicação da qualidade de titular de qualquer direito que lhe confira a faculdade de realizar a operação urbanística*». E assistindo ao titular do direito de construir a possibilidade de o transmitir, por acto *inter vivos* ou *mortis causa*, o adquirente deve provar a sua posição jurídica junto da Câmara Municipal, requerendo o *averbamento de substituição* do requerente do licenciamento ou

do titular do alvará já emitido, no prazo de 15 dias a contar da data da substituição (cfr. n.º 9 do art. 9º e n.º 7 do art. 77º do RJEU).

Ora, no caso dos autos, quando o acréscimo de valor se “realizou”, consumado com a emissão do alvará de licença de construção, tal como se dita no artigo 3º do RCE, já o requerente do licenciamento não era titular do direito de construir: o alvará foi emitido em Março de 2008 e em Dezembro de 2007 o direito de construir foi transmitido para terceiro. Se este tivesse cumprido o disposto no n.º 9 do artigo 9º do RJEU, averbando no prazo de 15 dias a substituição do titular do direito de construir, naturalmente que o alvará teria sido emitido em seu nome.

Por contrato, a recorrente concedeu à B. .... o direito de construir sobre um terreno seu. Trata-se de um contrato constitutivo do *direito de superfície*, um direito real autónomo “in re aliena” sobre coisa de outrem (cfr. art. 1524º do CCv). Através dele, o proprietário do prédio concedeu ao superficiário o direito de construir, ficando o seu direito reduzido à propriedade do solo e subsolo. Mesmo que, em face ao direito público, se considere que o direito de construir não é inerente ao direito de propriedade, ainda assim, através daquele contrato, o direito de construir deixou de fazer parte do património privado da recorrente.

Se do ponto de vista subjectivo público o proprietário do solo já não tem o direito de obter o título necessário ao seu aproveitamento urbanístico, uma vez que, em consequência da constituição do direito de superfície, transmitiu a outrem o direito de construir, não é ele quem realiza o acréscimo de valor do prédio objecto da construção. O facto do alvará ter sido indevidamente emitido em nome do proprietário do solo e não do superficiário, não torna a recorrente responsável pela contribuição especial, pois no momento da emissão do alvará já não era titular do direito de construir.

O artigo 3º do RCE assenta na presunção legal de que o beneficiário do direito de construir e da dita valorização do terreno é aquele em nome de quem foi emitido o respectivo alvará da licença de construção. Mas essa presunção é afastada quando se demonstra que o alvará foi emitido em nome de quem efectivamente já não tinha o direito de construir. Nesta situação, a valorização do terreno que a contribuição especial visou tributar não se repercute na esfera jurídica em nome de quem foi emitido o alvará, mas sim em nome do superficiário, titular do direito de construção.

Em suma: a concessão “ad aedificandi” sobre o prédio objecto do licenciamento urbanístico antes da emissão do alvará torna o superficiário responsável pela contribuição especial prevista no DL n.º 43/98 de 3/3, ainda que o alvará tenha sido emitido em nome do proprietário do solo. E não sendo o “fruidor” do bem a que respeita a dívida exequenda, tem que se lhe reconhecer a ilegitimidade como executado, nos termos da aliena b) do artigo 204º do CPPT (cfr. Jorge de Sousa, *Código de Procedimento e de Processo Tributário*, Vol. III, 6ª ed. pág. 454).

4. Pelo exposto, acordam os juízes da Secção do Contencioso Tributário em conceder provimento ao recurso, revogar a decisão recorrida e julgar procedente a oposição, com a consequente extinção da execução fiscal.

Sem custas.

Lisboa, 30 de Janeiro de 2013. — *Lino Ribeiro* (relator) — *Dulce Neto* — *Isabel Marques da Silva*.

## Acórdão de 30 de Janeiro de 2013.

### Assunto:

*Oposição à execução fiscal. Tempestividade.*

### Sumário:

*Nos termos do disposto nas als. a) e b) do n.º 1 do art. 203º do CPPT, a oposição deve ser deduzida no prazo de 30 dias a contar da citação pessoal ou, não tendo havido citação, da primeira penhora, ou da data em que tiver ocorrido o facto superveniente ou o do seu conhecimento pelo executado. Deduzida oposição em 1/9/2010, tendo o oponente sido citado em 5/7/2007 e não tendo sido invocado ocorrência de facto superveniente, impõe-se a rejeição liminar da oposição.*

Processo n.º 820/12-30.

Recorrente: A.....

Recorrido: Fazenda Pública.

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

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

### RELATÓRIO

1.1. A....., com os demais sinais dos autos, recorre da sentença que, proferida pelo Tribunal Tributário de Lisboa, rejeitou liminarmente a oposição que deduziu contra a execução fiscal contra si revertida e inicialmente instaurada contra B....., Lda., para cobrança de dívidas de IRS de 1997, 1998 e 2000 a 2002, IVA de 2001 e 2002 e coimas de 2002.

1.2. O recorrente termina as alegações formulando as conclusões seguintes, ora submetidas a alíneas:

- a) - O responsável subsidiário tem o direito a impugnar a liquidação da dívida cuja responsabilidade lhe é imputada, nos mesmos termos do devedor principal.
- b) - Ao que crê nunca tenha sido notificado enquanto revertido.
- c) - Não existe qualquer ilegalidade ou nulidade na actuação do recorrente.
- d) - Antes ilegalidade pela não aceitação da impugnação,
- e) - A dúvida a existir está presente.
- f) - Constitui ilegalidade qualquer ofensa dos princípios ou de normas jurídicas aplicáveis.
- g) - Como é o caso no caso alegado, pois o revertido já nada tem a ver com a sociedade, essa sim a reverter, há mais de 10 anos.

Termina pedindo o provimento do recurso e a consequente revogação da sentença, devendo o recorrente ser absolvido.

1.3. Não foram apresentadas contra-alegações.

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

#### «FUNDAMENTAÇÃO

Sufragamos o entendimento vertido na decisão recorrida sobre a extemporaneidade da petição de oposição, como conclusão do breve argumentário seguinte:

- a) prazo de 30 dias para dedução de oposição à execução fiscal, contado a partir da citação pessoal, da data da ocorrência de facto superveniente ou do seu conhecimento pelo executado (art. 203º n.º 1 als. a) e b) CPPT).
- b) natureza contínua do prazo, com suspensão nos períodos de férias judiciais (art. 144º n.ºs. 1/3 CPC).
- c) irrelevância dos factos processuais da própria execução para a integração do conceito de *facto superveniente*, como termo inicial da contagem do prazo (cf. designadamente acórdão STA-SCT 18.02.2004 processo n.º 1236/03).
- d) citação pessoal do oponente por carta registada com aviso de recepção em 5.07.2007 (probatório alínea A); PEF apenso fls. 176/168).
- e) apresentação da petição de oposição em 1.09.2010 (probatório alínea B).
- f) fundamento legal da rejeição liminar da oposição radicado na dedução extemporânea (art. 209 n.º 1 alínea a) CPPT).

#### CONCLUSÃO

O recurso não merece provimento.

A decisão impugnada deve ser confirmada.»

1.5. Corridos os vistos legais, cabe deliberar.

#### FUNDAMENTOS

2. O despacho recorrido (de indeferimento liminar da oposição) relevou a o seguinte enquadramento processual:

A) Em 5/7/2007, o oponente foi, na qualidade de responsável subsidiário, citado pessoalmente para a execução fiscal n.º 1520200001609734 e apensos, do Serviço de Finanças de Loures 1, de que os presentes autos de oposição constituem incidente (cfr. aviso de citação e respectivo A/R, a fls. 167 e 168 do processo de execução fiscal apenso);

B) Na sequência do recebimento de carta, de 25/8/2010, do Serviço de Finanças de Cascais 1, relativa a notificação das diligências de penhora em curso, no âmbito, entre outros, do processo de execução fiscal n.º 1520200001609734, o oponente apresentou, em 1/9/2010, no referido Serviço de Finanças, a presente oposição à execução fiscal (cfr. registo postal aposto no sobrescrito, a fls. 20 dos autos).

3.1. Na petição inicial da presente oposição o recorrente invocou, em síntese, como fundamentos da oposição, os seguintes:

- ilegitimidade, por ter apenas sido, durante um tempo limitado, gerente de direito da sociedade originariamente executada, tendo deixado, já há mais de 10 anos, de ter qualquer actividade naquela e tendo, além disso, cedido, em 7/12/2001, as suas quotas e obrigações a terceiros, sendo que também a dita sociedade, ao que sabe, já não possui qualquer actividade desde o início de 2001.

- Prescrição das dívidas, dado que sobre a data dos factos tributários passaram mais de 8 anos.

- Ilegalidade da reversão, dado que não houve lugar a audição prévia e, nessa medida, não teve oportunidade de se defender.

3.2. Em apreciação liminar, o despacho recorrido rejeitou a oposição, por caducidade do direito de acção, com a consequente absolvição da Fazenda Pública do pedido, pelos fundamentos seguintes:

- A oposição à execução fiscal deverá ser apresentada no prazo de 30 dias contados (i) da citação pessoal ou, não tendo havido, da primeira penhora, ou, ainda, (ii) da data em que tiver ocorrido o facto superveniente ou do seu conhecimento pelo executado (n.º 1 do art. 203.º do CPPT).

Este prazo de dedução da oposição é um prazo judicial, para efeitos do preceituado no art. 20.º, n.º 2 do CPPT e, como tal, é-lhe aplicável o regime do CPC, fazendo-se a sua contagem de acordo com o disposto no seu art. 144.º. Ou seja, tal prazo corre continuamente, mas suspende-se em férias judiciais, transferindo-se o seu termo para o primeiro dia útil seguinte quando terminar em dia em que os tribunais estejam encerrados ou em que seja concedida tolerância de ponto (art. 144.º, n.ºs. 1, 2 e 3 do CPC). E o respectivo decurso, extingue o direito de deduzir oposição e configura excepção peremptória, de conhecimento oficioso, que impede o conhecimento do mérito e importa a absolvição do pedido (arts. 493.º, n.º 3 e 496.º do CPC, aplicáveis subsidiariamente).

No caso, a oposição, apresentada em 1/9/2010, foi manifestamente deduzida fora de prazo, muito para além daquele mencionado prazo de 30 dias, contados da citação do executado por reversão, ocorrida, em 5/7/2007.

Sendo que para fundamentar a tempestividade da oposição não vale o apelo, nos termos da alínea b) do n.º 1 do art. 203.º do CPPT, à ocorrência de facto superveniente relativo ao conhecimento que o oponente teve da carta, de 25/8/2010, do Serviço de Finanças de Cascais 1, relativa a notificação das diligências de penhora em curso, no âmbito, entre outros, do processo de execução fiscal a que a presente oposição respeita, porquanto tal ocorrência não tem a virtualidade de reabrir o prazo para deduzir oposição à execução fiscal.

Com efeito, o facto superveniente, para o efeito da contagem do prazo para a dedução da oposição, é o que respeita aos fundamentos da oposição aduzidos pelo oponente, não integrando este conceito os factos processuais da própria execução (cfr. o ac. do STA, de 18/2/2004, rec. n.º 1236/03).

Ora, a penhora de bens não constitui fundamento de oposição à execução fiscal, pelo que, assim sendo, é de indeferir liminarmente a oposição, por extemporânea.

3.3. Discordando do assim decidido, o recorrente sustenta, no essencial e no que ora releva, que, se foi citado, como diz a sentença, não o foi em sede de reversão e quando o foi agiu conforme impõe a lei através da impugnação, até porque a dívida está prescrita.

A questão a decidir no presente recurso é, portanto, a de saber se a oposição foi apresentada dentro do prazo legal, sendo que, tratando-se de recurso interposto de despacho liminar de indeferimento, com fundamento na caducidade do direito de oposição, o que importa apreciar é a verificação, ou não, de tal caducidade, em face dos elementos constantes dos autos, nomeadamente das datas em que os actos processuais aqui em causa foram praticados. Datas que o despacho recorrido claramente especificou, vindo a julgar intempestiva a oposição, face à constatação de que o oponente foi citado em 5/7/2007, na sequência de reversão contra ele operada, mas a oposição só foi deduzida em 1/9/2010.

4.1. Ora, como bem se diz no despacho recorrido, a lei é clara ao estabelecer (nas als. a) e b) do n.º 1 do art. 203.º do CPPT) que a oposição deve ser deduzida no prazo de 30 dias a contar da citação pessoal ou, não tendo havido citação, da primeira penhora, ou da data em que tiver ocorrido o facto superveniente ou o do seu conhecimento pelo executado.

A data da citação é, portanto, em regra, a data a partir da qual se inicia o referido prazo, sendo que, como salienta o cons. Lopes de Sousa, *«a relevância dada à primeira penhora, conexas com o prazo da oposição, parece não ter um alcance prático relevante, uma vez que actualmente nunca é dispensada a citação pessoal»*, dado que *«mesmo nos casos em que se faz a citação por simples postal ou por transmissão electrónica de dados não concretizada por o citando não aceder à Caixa Postal Electrónica, é efectuada posteriormente uma citação pessoal, se se efectuar penhora, como resulta do preceituado no art. 193.º do CPPT»* e, por isso, *«a entender-se que a indicada alusão à primeira penhora ainda tem algum alcance útil, a interpretação acertada da alínea a) do n.º 1 deste art. 203.º do CPPT é a de que a consagração da possibilidade de oposição a partir da primeira penhora é uma mera faculdade para o executado. A perda dos direitos de defesa, essa, porém, apenas ocorrerá na sequência da citação. (Neste sentido, pode ver-se os acórdãos do STA de 7/7/2010, proc. n.º 214/10; de 24/2/2011, proc. n.º 871/10).»* <sup>(1)</sup>

No caso dos autos, a citação do oponente ocorreu, como refere o despacho recorrido, em 5/7/2007, por carta registada com aviso de recepção (cfr. fls. 168/176 do PEF apenso) e a petição de oposição foi apresentada, como dela mesma se consta, em 1/9/2010.

Sendo o prazo de dedução da oposição um prazo judicial, contínuo, que se suspende nos períodos de férias judiciais (n.ºs. 1 e 3 do art. 144.º do CPC), perante as ocorrências processuais acima mencionadas, tem de concluir-se que a presente oposição não foi deduzida no prazo de 30 dias a contar da citação pessoal do oponente.

4.2. E também não foi apresentada no prazo de 30 dias a contar da data em que tiver ocorrido o facto superveniente ou o do seu conhecimento pelo executado.

Por um lado, o recorrente não especifica qualquer facto com essa natureza superveniente como bem se vê da petição inicial da oposição.

Por outro lado, como salienta o MP, os factos processuais da própria execução não relevam para a integração do conceito de facto superveniente, como termo inicial da contagem do prazo. «Facto superveniente, para efeito da contagem do prazo para dedução de oposição, é o que respeita aos fundamentos de oposição aduzidos pelo oponente, não integrando esse conceito os factos processuais da própria execução. Assim não constitui facto superveniente a penhora iminente de bens e subsequente venda na respectiva execução fiscal ou a notificação da penhora.»<sup>(2)</sup>

É certo que o recorrente/opponente, também invocou na petição inicial a prescrição da dívida exequenda.

Todavia, mesmo a invocação, através deste meio processual, de fundamentos de oposição que sejam de conhecimento oficioso, está sujeita ao prazo previsto no art. 203º, sob pena de rejeição, por intempestividade.<sup>(3)</sup>

E apesar de a prescrição poder ser conhecida também pelo órgão da execução fiscal, nos termos do art. 175º do CPPT, no caso, não é legalmente possível a convalidação da petição de oposição intempestiva em requerimento de extinção da execução fiscal por prescrição, uma vez que o oponente alegou, igualmente, outros fundamentos (nomeadamente a respectiva ilegitimidade) para os quais o presente meio processual seria adequado.

Em suma, tendo o oponente sido citado em 5/7/2007 e tendo a petição de oposição dado entrada em 1/9/2010, a decisão recorrida, rejeitando liminarmente a oposição, por ter sido apresentada fora do prazo legal, decidiu de acordo com a lei aplicável, improcedendo, portanto, as Conclusões do recurso.

#### **DECISÃO**

Nestes termos acorda-se em negar provimento ao recurso e confirmar o despacho recorrido.

Custas pelo recorrente.

Lisboa, 30 de Janeiro de 2013. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Francisco Rothes* — *Fernanda Maçãs*.

(1) Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado, volume III, 6ª ed., Lisboa, Áreas Editora, 2011, pp. 429/431 (nota 4 ao art. 203º).

(2) Jorge Lopes de Sousa, ob. cit. pp. 433/434 (nota 8 ao art. 203º).

Em sentido idêntico, podem ver-se os acs. do STA, de 8/7/1999, proc. n.º 23354, AP-DR de 18/7/2002, p. 2857; de 18/2/2004, proc. n.º 1236/03; e de 24/11/2010, proc. n.º 54/10.

(3) Jorge Lopes de Sousa, *Ibidem*, p. 432.

### **Acórdão de 30 de Janeiro de 2013.**

#### **Assunto:**

*Impugnação judicial. Caducidade do direito de impugnar. Contagem de prazo. Prazo substantivo.*

#### **Sumário:**

*Ao prazo de natureza substantiva estabelecido no art. 102º, n.º 2, do CPPT para apresentação de impugnação judicial não se aplicam as disposições legais previstas no art. 145º, n.ºs 5 e 6, do CPC para o prazo processual judicial.*

Processo n.º 951/12-30.

Recorrente: A.....

Recorrido: Fazenda Pública.

Relatora: Ex.<sup>ma</sup> Sr.<sup>a</sup> Cons.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Fernanda Maçãs.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

#### **I-RELATÓRIO**

**1. A.....**, com os sinais dos autos, impugnou a liquidações adicionais de IVA n.ºs 09155425, 09155427, 09155429 e respectivas liquidações adicionais de juros compensatórios n.ºs 09155426, 09155428 e 09155430, no montante de 67.981,16€, no Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu, que



julgou procedente a excepção de caducidade do direito de impugnar, absolvendo a Fazenda Pública da instância.

2. Não se conformando com tal decisão, A. .... – que requereu a rectificação da sentença, o que foi acolhido pela M.mª Juíza – interpôs recurso para a Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, apresentando as respectivas **Alegações**, com as seguintes **Conclusões**:

“

A.

*O processo ou contencioso tributário consiste no meio processual, pelo qual, os cidadãos perante os tribunais tributários, podem defender os seus direitos e interesses legalmente protegidos.*

B.

*O contencioso tributário apresenta-se quase sempre como um processo de recurso ou de segundo grau, uma vez que o contribuinte apenas recorre a este meio, quando se esgotaram todos os outros meios de garantia e defesa dos seus direitos, junto da própria administração tributária que, alegadamente, praticou o acto tributário lesivo.*

C.

*Por outro lado, a apresentação de impugnação judicial é, por denominação e natureza, um acto judicial, e não um acto substantivo.*

D.

*Contudo, e salvo o devido respeito por melhor opinião, a sua qualificação numa ou noutra categoria afigura-se irrelevante, dado que, qualquer que seja a classificação que se entenda dar-lhe, ela é, antes, para além e independentemente dela, um acto processual.*

E.

*E, nessa conformidade, é-lhe aplicável o disposto no artigo 145º n.º5 do Código de Processo Civil, quanto à possibilidade de prática de qualquer acto processual nos 3 dias úteis seguintes ao termo do prazo, mediante o pagamento de uma multa.*

F.

*Os prazos processuais são os períodos de tempo fixados por lei para se produzir um específico efeito num processo (por exemplo, estão submetidos a este conceito os prazos de instauração da acção e de contestação).*

G.

*O prazo processual pode ser estabelecido por lei ou fixado por despacho do juiz.*

H.

*No caso em apreço, o prazo fixado para a apresentação de Impugnação Judicial encontra-se fixado no artigo 102º do C.P.P.T, no capítulo II com a epígrafe “Do Processo de Impugnação”.*

I.

*Sendo portanto verdade, que, conforme afirma a Fazenda Pública, ainda não existe um processo, mas também não é menos verdade, que tal prazo se encontrado fixado por lei, num capítulo específico do procedimento.*

J.

*Da leitura do artigo 20.º n.º1 do C.P.P.T, conjugado com a leitura do artigo 102º n.º 2 do C.P.P.T e do artigo 279º do Código Civil, nada justifica ou fundamenta o entendimento que não será aplicável o regime do artigo 145º n.º5 do C.P.C.*

K.

*Ora, se não excepcionou foi porque o legislador “pretendeu” que este regime fosse aplicável, ou se se quisier, pretendeu que não fosse afastado “ubi lex non distinguit nec nos distinguere debemus”,*

L.

*Não podemos esquecer o princípio de que na fixação do sentido e alcance da lei, o intérprete presumirá que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados. (cfr. artigo. 9º n.º 3 do C. C).*

M.

*Por outro lado, existe o entendimento já consagrado em pela douta jurisprudência que no que toca a prazos processuais ou que como tal sejam considerados por força de disposição legal, a regra, no que à sua contagem respeita, é a de se considerar que a contagem de prazos abrange a possibilidade de prorrogação de prazos.*

N.

*Que a contagem de prazos abrange a consideração do prazo normal e do prazo suplementar, reconhecendo a lei a faculdade da prática do acto fora do prazo normal mas mediante pagamento de multa.*

O.

*Que todos os prazos peremptórios têm o seu termo dilatado por mais 3 dias úteis para além do resultante da lei ou de fixação do juiz.*

P.

*A apresentação de impugnação judicial é, por denominação e natureza um acto processual, e nessa conformidade, é-lhe aplicável o disposto no Código de Processo Civil, artigo 145º, n.º5, quanto*

à possibilidade de prática de qualquer acto processual nos três dias úteis seguintes ao termo do prazo, mediante o pagamento de uma multa.

**TERMOS EM QUE, ATENTO O EXPOSTO, DEVERÁ O PRESENTE RECURSO SER JULGADO PROCEDENTE PÓR PROVADO E EM CONSEQUÊNCIA DEVERÁ A SENTENÇA RECORRIDA SER REVOGADA, E SUBSTITUÍDA POR SENTENÇA QUE RECONHEÇA A TEMPESTIVIDADE DA IMPUGNAÇÃO APRESENTADA TENDO EM CONTA O CUMPRIMENTO DO DISPOSTO NO artigo 145º, N.º 5 DO C.P.C., COM AS DEVIDAS CONSEQUÊNCIAS LEGAIS.**”

**3.** Não foram apresentadas **Contra-alegações**.

**4.** O Digno Representante do Ministério Público, junto do STA, emitiu duto parecer, o qual, fazendo apelo à reiterada jurisprudência deste STA, concluiu pela improcedência do recurso.

## **II- FUNDAMENTOS**

### **1- DE FACTO**

A sentença, sob recurso, após rectificação requerida pelo Impugnante, deu como provada a seguinte matéria:

*“A) O impugnante apresentou reclamação graciosa das mencionadas liquidações, no Serviço de Finanças de Carregal do Sal, em 19/03/2010;*

*B) A reclamação graciosa foi indeferida por despacho de 01/06/2010, com base na inexistência de qualquer irregularidade ou ilegalidade na acção de inspecção feita à contabilidade da impugnante;*

*C) Em 02/06/2010, foi o impugnante notificado do indeferimento da reclamação graciosa;*

*D) O impugnante apresentou a petição de impugnação, no TAF Viseu, em 22/06/2010, com fundamento na errónea qualificação e quantificação dos valores.”*

### **2- DE DIREITO**

#### **2.1.** Da questão a apreciar e decidir

A..... deduziu impugnação judicial, junto do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu, contra as liquidações adicionais de IVA n.ºs 09155425, 09155427, 09155429 e respectivas liquidações adicionais referentes aos juros compensatórios, com os n.ºs 09155426, 09155428, 09155430, relativas aos períodos de 0503T, 0512T, 0603T, respectivamente, tudo no valor de €67.981,16.

Em sede de contestação a Fazenda Pública suscitou a excepção da caducidade da impugnação.

Por sentença proferida, em 31/1/2011, a Mmª Juíza “a quo” julgou procedente a excepção da caducidade do direito de impugnar, absolvendo a Fazenda Pública da instância.

Para tanto, ponderou, entre o mais, o seguinte:

*“Nos termos dos artigos 70º, n.º 1 e 102º, n.º 1, alínea a) do CPPT, o prazo para apresentar reclamação graciosa ou impugnação judicial de um acto tributário, é de 90 dias, a contar do termo do prazo para pagamento voluntário das prestações tributárias legalmente notificadas ao contribuinte.*

*Resulta dos factos provados, que o impugnante apresentou reclamação graciosa a 19/03/2010, tendo a mesma sido objecto de indeferimento por despacho de 01/06/2010, pelo que, segundo o disposto no artigo 102º, n.º 3 do CPPT, o prazo para apresentar impugnação judicial é de 15 dias, após a notificação.*

*Ora, como consta nos factos provados, a notificação de indeferimento da reclamação graciosa foi efectuada em 02/06/2010, e tendo a impugnação judicial dado entrada no TAF — Viseu, em 23/06/2010, não restam dúvidas que aquele prazo se encontra excedido.*

*Pelo exposto, na procedência da excepção de caducidade do direito de impugnar, absolve-se a Fazenda Pública da instância”.*

Contra este entendimento vem o presente recurso alegando o recorrente, em suma, que ao prazo da impugnação judicial deve ser aplicado o regime do artigo 145º, n.º 5, do CPC.

Na óptica do recorrente, “A apresentação de impugnação judicial é, por denominação e natureza um acto processual, e nessa conformidade, é-lhe aplicável o disposto no Código de Processo Civil, artigo 145º, n.º 5, quanto à possibilidade de prática de qualquer acto processual nos três dias úteis seguintes ao termo do prazo, mediante o pagamento de uma multa”.

Em face das conclusões, que delimitam o âmbito e objecto do presente recurso, nos termos das disposições constantes dos arts. 684º, n.º 3, e 685º-A/1, do CPC, a questão que cumpre apreciar é a de saber se a Mmª Juíza “a quo” incorreu em erro de julgamento, ao julgar verificada a excepção da caducidade do direito de impugnação judicial.

**3.** Da aplicabilidade ao processo de impugnação judicial do disposto no art. 145º, n.ºs 4 e 6, do CPC

No caso em apreço o recorrente não põe em causa que a Petição de Impugnação judicial tenha dado entrada no Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu para além do prazo de quinze dias previsto no ar. 102º, n.º 2, do CPPT. Sustenta porém o recorrente que não se verifica a caducidade do direito de impugnar porquanto sempre será de aplicar o disposto no art. 145º, n.º 5, do CPC, quanto à possibilidade de prática de qualquer acto processual nos três dias úteis seguintes ao termo do prazo, mediante pagamento de uma multa, por força das disposições constantes dos arts. 20º, n.º 1, e 102º, n.º 2, do CPPT conjugado com o art. 279º do CCiv.

Vejamos.

O art. 145º do CPC tem o seguinte conteúdo:

«1- O prazo é dilatatório ou peremptório.

2- O prazo dilatatório difere para certo momento a possibilidade de realização de um acto ou o início da contagem de um outro prazo.

3- O decurso do prazo peremptório extingue o direito de praticar o acto.

4- O acto poderá, porém, ser praticado fora do prazo em caso de justo impedimento, nos termos regulados no artigo seguinte.

5- Independentemente de justo impedimento, pode o acto ser praticado dentro dos três primeiros dias úteis subsequentes ao termo do prazo, ficando a sua validade dependente do pagamento imediato da multa, fixada nos seguintes termos:

“(…).

Para o recorrente, sendo esta disposição aplicável à situação *sub judice*, não se verifica a caducidade da impugnação judicial, uma vez que resulta do probatório que terá a petição de impugnação judicial dado entrada no tribunal no terceiro dia útil posterior com pagamento da respectiva multa.

A questão assim recortada já foi objecto de análise por este Supremo Tribunal em várias situações sempre no mesmo sentido do propugnado no Parecer do Ministério Público.

Com efeito, vem sendo jurisprudência pacífica e reiterada desta Secção do Supremo Tribunal que o prazo de impugnação judicial é um prazo de natureza substantiva, de caducidade, peremptório, e de conhecimento officioso em qualquer fase do processo, uma vez que estão em causa direitos indisponíveis da Fazenda Pública, contando-se nos termos do art. 279º do CPC e art. 20º, n.º 1, do CPPT.

Vem sendo igualmente jurisprudência pacífica que o art. 145º, n.º 5, do CPC se aplica apenas aos prazos de natureza processual ou judicial e não aos prazos de natureza substantiva. E como ainda não há processo antes da apresentação da petição inicial de impugnação judicial, logo, «não sendo o prazo de dedução da impugnação um prazo de natureza processual, se não lhe aplique o n.º 5 do artigo 145º do CPC» (Cfr. o Acórdão do STA de 22/9/2010, proc n.º 269/10. No mesmo sentido, cfr., entre outros, os Acórdãos de: 14/3/2007, proc n.º 831/06; 30/5/2007, proc n.º 238/07; 16/4/2008, proc n.º 77/08; 29/10/2008, proc n.º 458/08; e 7/9/2011, proc n.º 677/10).

Também JORGE LOPES DE SOUSA<sup>(1)</sup>, em anotação ao art. 102º do CPPT, escreve que “[o] prazo de impugnação judicial é de natureza substantiva e não um prazo judicial, pelo que não lhe é aplicável o art. 145º, n.º 5, do CPC, que prevê a possibilidade de apresentação de documentos nos três dias subsequentes ao termo do prazo mediante o pagamento de multa”.

O mesmo autor, na anotação ao art. 20º do CPPT, explica a razão de ser desta jurisprudência. Assim, segundo o Autor, “[a]ntes da vigência da LPTA, era discutido no contencioso administrativo e tributário se o prazo de interposição de recurso contencioso e de impugnação judicial eram prazos de natureza adjectiva ou substantiva, sendo dominante a jurisprudência que lhe atribuía aquela primeira natureza”<sup>(2)</sup>. Entretanto, o art. 28º da LPTA veio resolver o problema ao determinar a aplicação das regras previstas no art. 279º do CC à contagem do prazo de interposição do recurso contencioso, o que levou a jurisprudência maioritária a qualificar como substantivo o prazo de recurso contencioso. E embora o preceito se reportasse aos recursos contenciosos, a Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal entendeu aplicar aquela qualificação ao prazo para dedução da impugnação judicial, em face da natureza similar desta com o recurso contencioso.

Com a reforma do Contencioso Administrativo introduzida pela Lei n.º 15/2002, de 22 de Fevereiro de 2002, o art. 58º do CPTA, sob a epigrafe “Prazos”, estabelece, no seu n.º 3, que a «contagem dos prazos referidos no número anterior obedece ao regime aplicável aos prazos para a propositura de acções que se encontram previstos no Código de processo Civil».

Por conseguinte, o referido preceito remete para o n.º 4 do art. 144º do CPC, que manda aplicar aos prazos para a propositura de acções previsto nesse Código o regime definido nos números anteriores desse artigo. Em anotação ao art. 58º do CPTA, referem MÁRIO AROSO DE ALMEIDA E CARLOS CADILHA<sup>(3)</sup> que tendo em conta a referida remissão, “(...) afigura-se que o prazo de impugnação mantém a sua natureza de prazo substantivo, ficando, todavia, sujeito a um novo regime de contagem”.

E, mais adiante, os mesmos Autores ponderam que “[e]ntendendo-se a remissão como feita para o modo de contagem dos prazos do art. 144º do CPC – e na perspectiva de que o prazo de impugnação de actos administrativos mantém a sua característica de prazo substantivo –, fica afastado o regime especial de prática de acto num dos três primeiros dias úteis subsequentes ao termo do prazo, a que se refere o artigo 145º, n.ºs 5, 6 e 7, do CPC.”

Em suma, em abono da tese do recorrente não podemos sequer invocar a alteração introduzida com o CPTA na contagem dos prazos de impugnação dos actos administrativos.

Diferentemente se passam as coisas com a admissibilidade do regime do justo impedimento, consagrado no art. 146º do CPC, cuja aplicação no contencioso tributário tem merecido adesão da jurisprudência por razões de justiça no acesso ao direito.

Assim, ainda com JORGE LOPES DE SOUSA, o diferente entendimento quanto ao âmbito de aplicação dos dois institutos encontra justificação racional e material.

Com efeito, segundo o Autor, e relação ao regime do art. 145º, n.º 5, do CPC, não valem as exigências de justiça ou de garantia do acesso a ela, pois a faculdade aí prevista ocorre independentemente da existência de qualquer impedimento do interessado em praticar o acto no prazo. Por outro lado, os prazos de impugnação contenciosa de actos são prazos de caducidade (art. 298º, n.º 2, do CC), pelo que lhes devem ser aplicadas as respectivas regras, designadamente as de que só impede a caducidade a prática do acto dentro do prazo (art. 331º, n.º 1, do mesmo Código) e da não suspensão nem da interrupção prevista na lei (art. 328º do mesmo Código).

Para além disso, a possibilidade de utilização dos três dias úteis seguintes ao termo do prazo apenas está prevista para os prazos de actos praticados em processos judiciais que são aqueles que os arts. 137º e seguintes do CPC visam regular. Dessa constatação decorre que tal regime seja inaplicável aos prazos de natureza substantiva, designadamente os prazos para a impugnação de actos administrativos, para impugnação judicial e recursos não judiciais. Com efeito, relativamente aos prazos de natureza substantiva, não valem as regras relativas aos actos processuais, em que se inclui o art. 145º do CPC, vigorando as regras da caducidade, que só é impedida pela prática, dentro do prazo legal, do acto a que a lei atribui efeito impeditivo daquela (arts. 298º, n.º 2, e 331º, n.º 1, do CC)” (4).

Em face do exposto a pretensão do recorrente não pode proceder, confirmando-se a sentença recorrida.

### III- DECISÃO

Termos em que os Juizes Conselheiros da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, negar provimento ao recurso e confirmar a sentença recorrida.

Custas pelo Recorrente.

Lisboa, 30 de Janeiro de 2013. — *Fernanda Maçãs* (relatora) — *Casimiro Gonçalves* — *Francisco Rothes*.

(1) Cfr. Código de Procedimento e de Processo Tributário, 6ª ed., Áreas Editora, Lisboa, 2011, anotação ao art. 102º, p. 145.

(2) Cfr. ob. cit., p. 274.

(3) Cfr. Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos, 3ª ed., Almedina, Coimbra, 2010, 389.

(4) Cfr. ob. cit., anotação ao art. 20º do CPPT, p. 276.

## Acórdão de 30 de Janeiro de 2013.

### Assunto:

*Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de dezembro. Empreendimentos turísticos. Aquisição de fração autónoma integrada no empreendimento. Isenção de sisa e redução a um quinto do imposto de selo.*

### Sumário:

- I — *A expressão “destino a instalação” para efeitos do benefício a que se reporta o n.º 1 do artº 20º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de dezembro, quer significar aquisições de prédios ou frações efetuadas com o intuito de neles construir/melhorar empreendimentos turísticos, e não, aquisição de prédios/frações integradas em empreendimentos já construídos e instalados.*
- II — *Deste modo, a mera transmissão de uma fração, ainda que integrada em empreendimento turístico ao qual foi atribuída utilidade pública e destinada a exploração turística, não beneficia da isenção e redução referidas naquela norma (sisa – hoje IMT- e imposto de selo, respetivamente).*
- III — *Isto mesmo se conclui do artº artº 9º do Decreto-Lei n.º 55/2002, de 11 de março, que estipula que “Para efeitos do presente diploma, considera-se instalação de empreendimentos turísticos o processo de licenciamento, ou de autorização para a realização de operações urbanísticas relativas à construção de edifícios ou suas frações destinados ao funcionamento daqueles empreendimentos”.*

Processo n.º 970/12-30.  
 Recorrente: Fazenda Pública.  
 Recorrido: A....., Lda.  
 Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Valente Torráo.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

I- A Fazenda Pública, veio recorrer da decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé, que julgou procedente a impugnação judicial deduzida pela sociedade A....., S.A., com os demais sinais dos autos, contra a liquidação de Imposto Municipal sobre as Transmissões de Bens Imóveis referente à fracção DD, do prédio urbano inscrito na matriz sob o n.º 12988, freguesia de ....., concelho de Loulé, inserido no aldeamento turístico “B.....”, apresentando para o efeito alegações nas quais conclui:

a) A questão decidenda é saber se a aquisição imóvel se destinou à instalação do empreendimento ou se este já se encontrava instalado;

b) In casu, não existindo ampliação ou melhoramento em mais de 50%, o reconhecimento dos benefícios respeitantes à isenção de IMT e redução de Imposto de Selo dependem de se considerar que a aquisição dos impugnantes se destinou a instalar um empreendimento qualificado de utilidade turística como o exige o art.º 20º, n.º 1 do Decreto-Lei n.º 423/83 de 05/12;

c) O DL n.º 423/83 de 5/12 reestruturou profundamente o instituto de utilidade turística e previu, no seu art.º 7º, a concessão da utilidade turística a título prévio caso fosse atribuída antes da entrada em funcionamento dos empreendimentos:

i) novos;

ii) já existentes que fossem objecto de remodelação, beneficiação ou de reequipamento totais ou parciais;

iii) já existentes que aumentassem a sua capacidade em, pelo menos, 50%;

d) E previu a concessão da utilidade turística a título definitivo, caso fosse atribuída a empreendimentos já em funcionamento ou quando resultasse da confirmação da utilização turística a título prévio

e) E foi precisamente ao abrigo destes normativos que, em 25-02-2011, foi publicado no Diário da República a atribuição da utilidade turística a título definitivo ao *Aldeamento Turístico B.....*, de 5 estrelas, cujo funcionamento já iniciara em 2008/09/04;

f) Assim, não faz sentido, e carece de apoio legal, sustentar, como se faz na sentença recorrida, que a aquisição da fracção identificada nos autos, integra a fase de instalação do empreendimento turístico, pois este não só já se encontrava instalado, como também já se encontra em funcionamento desde 2008/09/04;

g) A interpretação que a Fazenda Pública faz da norma em questão, é a de que esta apenas reconhece a possibilidade de ser atribuída a utilidade turística a empreendimentos que resultem de um directo investimento, traduzido quer na construção de empreendimentos novos, quer na remodelação, beneficiação ou reequipamento totais ou parciais, quer na realização de obras conducentes ao aumento da capacidade em, pelo menos, 50%;

h) Por esse motivo, o legislador entendeu atribuir benefícios fiscais em sede de Imposto de Sisa (IMT) e do Selo, às empresas proprietárias que realizam o esforço do investimento. Pretendeu o legislador impulsionar este sector de actividade, prevendo isenção/redução de pagamento de Sisa/Selo, mediante determinadas condições, a quem vai criar estabelecimentos turísticos, e não a quem se limita a adquirir fracções pertencentes a empreendimentos já instalados,

l) Na verdade, quando o legislador diz, no n.º 1 do artigo 20º, “*destino à instalação*”, tal significa que se trata apenas de aquisições de prédios efectuadas com o intuito de neles construir/melhorar empreendimentos turísticos, e não da mera aquisição de prédios/fracções integradas em empreendimentos já construídos e instalados, como sucedeu no caso concreto;

m) Este é o entendimento e interpretação perfilhados pela Administração Tributária, e que decorre do elemento histórico, racional/teleológico, mas também literal das normas jurídicas em apreço;

n) Entendimento também perfilhado pelo TCA do Sul, Acórdão n.º 4424/10, de 2011/10/18;

o) Ao julgar que a aquisição da fracção se destinou à instalação do empreendimento turístico, a decisão contida no aresto ora recorrido viola o disposto naquela norma legal, incorrendo em erro de julgamento, porque não está preenchido um dos condicionalismos que a lei impõe para que se verifique a isenção prevista no n.º 1 do art.º 20º do DL n.º 423/83, nomeadamente, que o imóvel adquirido se destine à instalação do empreendimento turístico.

Face ao exposto, deve ser dado provimento ao presente recurso e, conseqüentemente, revogada a sentença recorrida, só assim se fazendo JUSTIÇA.

II – Em contra alegações, vem a recorrida defender a manutenção da dita sentença, nos seguintes termos:

1ª) A recorrente foi notificada, por carta registada datada de 2 de Junho do corrente, da admissão do recurso interposta, tendo o prazo de 15 dias para apresentação de alegações (cfr. artigo 282º, n.º 3 do CPPT) terminado a 14 de Julho (sábado).

2ª) As alegações deveriam ter sido apresentadas no 1º dia útil seguinte ao do término do prazo.

3ª) Porém não foram, apenas tendo dado entrada em juízo a 9 de Agosto.

4ª) É certo que correm férias judiciais entre 15 de Julho e 31 de agosto, de acordo com o artigo 12º da Lei 3/99 de 13 de Janeiro, na redacção em vigor.

5ª) Não obstante, o seu decurso em nada interfere com a contagem do prazo da recorrente para alegar, pois este terminou precisamente antes do início de férias judiciais.

6ª) A prática do acto no 1º dia útil seguinte ao do termo do prazo não obsta o artigo 143º, n.º 1 do CPC segundo o qual «*não se praticam actos processuais nos dias em que os tribunais estiverem encerrados nem durante o período de férias judiciais*», já que este artigo só tem aplicabilidade nos casos em que, estando em curso um prazo processual, sobrevêm as férias judiciais, suspendendo-se, então, mesmo.

7ª) O que neste caso não aconteceu já que o prazo para apresentação de alegações decorreu todo antes de férias judiciais, razão pela qual não tem aplicação o disposto no artigo 144º do CPC, nem, consequentemente, o disposto no artigo 143º do mesmo diploma.

8ª) As alegações apresentadas são extemporâneas, o que equivale à sua falta, devendo, por isso, o recurso ser julgado deserto pelo tribunal recorrido, por força do disposto no artigo 282º, n.º 3 do CPPT.

Sem conceder, sempre se dirá acerca dos fundamentos do recurso que:

9ª) Ao contrário do alegado pela recorrente, a sentença recorrida não padece de qualquer erro de julgamento nem fez uma errada interpretação do artigo 20º do Decreto-lei 423/83, de 5 de Dezembro.

10ª) Da jurisprudência do STA resulta que sempre foi tido como suficiente, para o reconhecimento dos benefícios fiscais nele previstos, que o imóvel adquirido, em empreendimento turístico declarado como de utilidade turística, fosse destinado à exploração turística fosse destinado à exploração turística e não, como pretende recorrente, que se trate da primeira aquisição de um prédio onde venha a ser construído um empreendimento turístico novo ou, tratando-se de um já existente, que venha a sofrer obras de melhoria.

11ª) O que resulta do artigo 20º, n.º 1 do mencionado DL 423/83, de 5 de Dezembro como condição para que os benefícios fiscais de isenção de IMT e de redução de imposto de selo sejam concedidos, é que o uso ou fim a que se destine o imóvel não possa ser outro senão a exploração turística do mesmo.

12ª) O conceito de instalação apresentado pela recorrente reduz inaceitavelmente o âmbito de aplicação do preceito.

13ª) O entendimento do Tribunal a quo, ao decidir que o empreendimento apenas estará definitivamente instalado quando todas as unidades de alojamento iniciarem o seu funcionamento estando a primeira aquisição de cada fracção integrada nesse processo de instalação e o que se mostra mais consentâneo quer com a letra quer com espírito da lei, quer, ainda, com a interpretação Sistemática da norma nele contida.

14ª) Entendimento este que já o Ministério Público tinha adoptado no parecer que precedeu a sentença.

15ª) A posição da recorrente é diametralmente aposta, fazendo com que o Estado, representado pelo Ministério Público e pela Fazenda Publica assumam, em relação ao mesmo assunto, duas posições antagónicas, situação que inadmissível num Estado de Direito em que a lei é única e se aplica a todas as entidades.

16ª) A interpretação do artigo 20º do DL 423/83, de 5 de Dezembro deve tomar em consideração o que actualmente se encontra previsto em matéria de instalação, exploração e funcionamento de empreendimentos turísticos consagrado no decreto lei 39/2008 de 7 de Março, com as alterações introduzidas pelo Decreto-lei n. 228/2009, de 14 de Setembro.

17ª) Este diploma consagra um novo paradigma em termos de exploração e funcionamento, encontrando-se as unidades de alojamento permanentemente em regime de exploração turística (artigo 45º).

18ª) Quem adquire uma unidade de alojamento num empreendimento turístico constituído ao abrigo do regime previsto no Decreto-lei n.º 39/2008, de 7 de Março, não pode dar-lhe outro destino senão a exploração para fins turísticos, sendo inclusivamente obrigado a mantê-lo equipado e pronto para ser locado para essa finalidade.

19ª) Pelo que, tal aquisição não constitui um negócio imobiliário, mas sim um investimento turístico, encontrando-se a propriedade, embora plena, limitada quanto ao uso a dar ao imóvel e quanto a possibilidade de a explorar, já que não pode ser o adquirente a fazê-lo, mas sim a entidade exploradora do aldeamento.

20ª) Além do mais estando o empreendimento constituído em propriedade plural, o mesmo é composto, incindivelmente por cada uma das fracções autónomas que o integram, chamadas unidades de alojamento, de tal forma que cada uma delas constitui, em si, uma parte do empreendimento e sem cada uma delas o empreendimento não existe como tal.

21ª) Se cada unidade de alojamento tem obrigatoriamente de ser afectada à exploração turística - como foi, de facto, a da recorrida - e se cada uma dessas unidades constitui ela, própria uma parte do

empreendimento, significa isso que quem adquire uma dessas unidades de alojamento, o faz para nela instalar (parte indivisível) de um empreendimento turístico.

22ª) De forma que não corresponde à realidade que só o promotor que adquire um imóvel para nele construir um empreendimento turístico ou para nele realizar obras de melhoria realiza investimentos turísticos.

23ª) Até porque na realidade, quem, realiza o investimento logo na fase de licenciamento e construção do empreendimento (dita de “instalação” pela recorrente) são os adquirentes das fracções, através do pagamento do sinal e dos reforços de sinal por força dos contratos promessa.

24ª) O promotor é que só realiza um investimento imobiliário, porque constrói e vende as unidades de alojamento.

25ª) Além do mais, são os proprietários das unidades de alojamento que garantem o nível de serviços do aldeamento, e não o promotor, ao pagarem uma prestação periódica mensal, cujo valor para o primeiro ano tem que ficar inscrito no contrato promessa e na escritura de compra e venda sob pena de nulidade dos mesmos, nos termos do disposto 54º, n.º 7 do DL 39/2008, de 7 de Março.

26ª) Mesmo antes da entrada em vigor do DL 39/2008 de, 7 de Março, sempre foi pacificamente admitido que basta que o imóvel adquirido em empreendimento classificado de utilidade turística venha a ser explorado turisticamente para que possa haver lugar aos benefícios fiscais de isenção de IMT e de redução de imposto de selo, não tendo de se tratar da primeira aquisição do imóvel para nele construir o próprio empreendimento (cfr Acórdão do STA de 12 de Janeiro de 1999, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt))

27ª) A data de abertura 04.09.2008 não significa o funcionamento do empreendimento nem a sua instalação tanto assim que essa abertura (através de título válido de abertura) também é anterior à licença de utilização turística nº43/09 emitida em 05 de Março de 2009.

28ª) O pleno funcionamento das 141 unidades de alojamento que compõem a totalidade do empreendimento só se conclui com a venda e concomitante cedência das mesmas à exploração por via de contratos de exploração turística celebrados em simultâneo com a escritura pública, entrando a partir daí em funcionamento, como bem entende o tribunal recorrido, não padecendo, por isso, a sentença recorrida de qualquer erro ou vício.

III - O MºPº emitiu parecer que consta de fls. 169/169 verso no qual defende a procedência do recurso devendo ser revogado o decidido visto que “... não é de reconhecer a pretendida isenção de IMT”.

IV - Colhidos os vistos legais, cabe decidir.

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

A) Em 3 de agosto de 2011, entre a Impugnante, na qualidade de segundo outorgante e “C..... LDA.”, com sede nas ....., freguesia de ....., concelho de Loulé, pessoa colectiva ....., na qualidade de primeiro outorgante e outros, foi celebrada a escritura pública de compra e venda de fls. 25 a 29, que aqui se dá por integralmente reproduzida para todos os legais efeitos.

B) Declarou a Primeira Outorgante (fls. 26):

*«Que vende à sociedade representada do segundo outorgante, pelo preço de NOVECIENTOS E OITENTA MIL EUROS, já recebido, o seguinte: Fracção autónoma designada pelas letras “DD” Bloco B18, Zona do Jardim, fracção J24, primeiro andar Tipo T- dois, destinada a habitação no âmbito de serviços de exploração turística, com direito ao uso exclusivo de uma área de Sessenta e três vírgula, trinta e oito metros quadrados, dos quais 1091 m2 correspondem um compartimento para arrumos na cave e uma zona de terraços no 2º andar com a área de 52,47m2, do prédio urbano em regime de propriedade horizontal sito em ....., denominado C..... ou B....., freguesia de ....., concelho de Loulé, inscrito na respectiva matriz, sob o artigo 12 988, descrito na Conservatória do Registo Predial de Loulé sob o número dez mil duzentos e oitenta e dois, da referida freguesia, registada a aquisição a favor da sociedade vendedora pelas apresentações quatro e seis, quarenta e sete e quarenta e oito todas de onze de Março de dois mil e três, a constituição de empreendimento turístico com propriedade horizontal pela Apresentação cinco mil duzentos e doze de dezasseis de Março de dois mil e nove(..)»*

C) Em 03/08/2009, a Impugnante efectuou o pagamento do IMT a que se refere a liquidação de fls. 30.

D) Em 03/08/2009, entre os Impugnantes e D..... S.A., foi celebrado um contrato de exploração turística relativo à fracção a que se refere a alínea B), cfr. fls. 25 e segs. da reclamação graciosa.

E) Resulta do contrato a que se refere a alínea anterior:

*«É celebrado o presente contrato, em conformidade com o disposto o artigo 45, número 3 do Decreto-Lei n.º 39/2008 de 7 de Março, através do qual o signatário, na qualidade de proprietário de uma fracção considerada unidade de alojamento do B....., habilita a entidade exploradora à exploração da sua fracção, nos termos e condições constantes do clausulado que se anexa, rubricado pelas partes.»;*

F) Em 05/03/2009, a Câmara Municipal de Loulé emitiu a “LICENÇA DE UTILIZAÇÃO TURÍSTICA n.º 43/09” a favor do C....., Lda., que constitui fls. 27 e 89 do processo administrativo e que aqui se dá por integralmente reproduzido, donde resulta com interesse para a decisão:

8 CLASSIFICAÇÃO PROVISÓRIA QUATRO ESTRELAS

9 CAPACIDADE MÁXIMA PROVISÓRIA

*Efectivo total do CLUBHOUSE é de 483 pessoas, efectivo total nos blocos de apartamentos de 650 pessoas — efectivo total nas moradias de 48 pessoas.*

10 CLASSIFICAÇÃO DEFINITIVA CINCO ESTRELAS

11 CAPACIDADE MÁXIMA DEFINITIVA

*372 camas fixas individuais e 140 duplas, equivalente a 652 utentes, distribuídas por 140 unidades de alojamento (9 T1, 76 T2 e 55 T3), uma das quais adaptada a pessoas com mobilidade condicionada. Por despacho do Turismo Portugal, I.P. de 13/02/2009*

G) Resulta do despacho n.º 3716/2011, publicado na II Série n.º 40, de 25/02/2011:

*«Atento o pedido de atribuição da utilidade turística a título definitivo ao B....., de 5 estrelas, sito no concelho de Loulé, de que é requerente a sociedade C....., Lda.; e tendo presentes os critérios legais aplicáveis e o parecer do Turismo de Portugal, I. P., que considera estarem reunidas as condições para a atribuição da utilidade turística a título definitivo ao empreendimento, decido:*

*1 - Atribuir utilidade turística a título definitivo ao B....., de 5 estrelas, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 2º e no n.º 3 do artigo 7º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro.*

*2 - Fixar a validade da utilidade turística em sete anos contados da data do título (comunicação de abertura) ao abrigo do qual o empreendimento iniciou o seu funcionamento (4 de Setembro de 2008), ou seja, até 4 de Setembro de 2015*

*3 - Determinar que, ao abrigo do disposto na alínea b) do n.º 1 e no n.º 4 do artigo 16º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, na redacção que lhe foi dada pelo Decreto-Lei n.º 38/94, de 8 de Fevereiro, a proprietária e exploradora do empreendimento fique isenta das taxas devidas à Inspecção Geral das Actividades Culturais, pelo mesmo prazo fixado para a utilidade turística, caso as mesmas sejam ou venham a ser devidas.*

*4 - Nos termos do disposto no artigo 8º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, a utilidade turística fica sujeita ao cumprimento dos seguintes condicionamentos:*

*a) O empreendimento não poderá ser desclassificado;*

*b) A requerente deverá promover, até ao termo do segundo ano após a publicação do presente despacho, a realização de uma auditoria de qualidade de serviço, por uma entidade independente, cujo relatório deve remeter ao Turismo de Portugal, I. P. Caso a requerente disponha de um sistema de gestão de qualidade implementado no empreendimento, o relatório de auditoria pode ser substituído pela descrição detalhada do referido sistema, evidenciando, nomeadamente, a política de qualidade prosseguida, a monitorização e medição da satisfação do cliente e o tratamento das reclamações, a frequência e metodologia das auditorias internas e o envolvimento da gestão de topo;*

*c) Não poderão ser realizadas quaisquer obras que impliquem a alteração do empreendimento sem prévia comunicação ao Turismo de Portugal, I. P., para efeitos da verificação da manutenção da utilidade turística que agora se atribui, sem prejuízo de outros pareceres ou autorizações legalmente devidos por parte daquele organismo.*

*4 de Fevereiro de 2011. - O Secretário de Estado do Turismo, .....»*

H) Em 24/06/2011, os ora Impugnantes apresentaram reclamações gratuitas contra as liquidações de IMT, cfr. fls. 6 e segs. da reclamação gratuita em apenso.

I) Na reclamação gratuita a que se refere a alínea anterior foi prestada a seguinte informação (fls. 49 e segs. da reclamação gratuita):

*«Vem a fls. 6 dos autos A..... S.A. NIPC ....., representada por Dr.ª ....., NIF ..... com domicílio profissional na Rua de ..... em Faro, apresentar reclamação gratuita nos termos do art.º 68º do CPPT, a solicitar a devolução de 63.700,00€ de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT), DUC n.º 160509017799903 Declaração n.º 2009/194762 alegando que a requerente é proprietária da fracção autónoma designada pelas letras “DD” do prédio urbano inscrito sob o art.º 12988 da freguesia de ....., concelho de Loulé, destinado a habitação, serviços de exploração turística, integrado no prédio urbano em regime de propriedade horizontal denominado C..... Lda. ou B....., ao qual foi atribuído o estatuto de utilidade turística a título definitivo com validade de 7 anos contados da data do título, ao abrigo do qual o empreendimento iniciou o seu funcionamento em 04 de Setembro de 2008, ou seja até 04 de Setembro de 2015, e que implica a isenção de IMT e a redução a 1/5 do Imposto de Selo devido na transmissão.*

*Para efeitos do disposto no n.º 1 do artigo 75º do CPPT, tenho a honra de informar V Exa. do seguinte:*

*1. O processo é o meio próprio, a reclamação tempestiva (cf n.º 1 do art.º 70º do CPPT, art.º 41º CIMT), o reclamante tem legitimidade para o acto (cf. n.º 1 art. 68º CPPT, art.º 43º CIMT);*



2. De acordo com o disposto no art.º 19º do Código de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis, a liquidação do IMT é de iniciativa dos interessados para cujo efeito devem apresentar uma declaração de modelo oficial, Mod. 1;

3. Em 2009-12-07 foi apresentada pela reclamante, a declaração Mod. 1 n.º 2009/194762 para liquidação da IMT e respectivo imposto de Selo Verba 1.1., referente à aquisição do direito de propriedade plena da fracção autónoma DD do prédio urbano inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ....., concelho de Loulé sob o art.º 12988, conforme prints informáticos que se juntam em anexo e se dão por integralmente reproduzidos;

4. Da supramencionada declaração resultou o DUC n.º 160509017799903, no valor de 63.700,00€, pago em 2009-08-03, conforme comprovativo de pagamento extraído do sistema de gestão de fluxos financeiros;

5. Por escritura de compra e venda lavrada em 2009-08-03, no Cartório Notarial do notário ....., verifica-se a aquisição a C....., Lda. do art.º 12988-DD pelo valor de 980.000,00€ efectuada pela reclamante, conforme cópia da escritura que se junta e se dá por integralmente reproduzida;

6. Junta cópia do contrato de cessão de posição contratual de exploração turística do aldeamento turístico B..... entre a alienante e a ora reclamante sobre a fracção autónoma objecto da presente reclamação;

7. Pelo despacho n.º 3716/2011 de 04 de Fevereiro, do Secretário de Estado do Turismo publicado no Diário da República, 2ª série n.º 40 de 25 de Fevereiro de 2011, no qual foi requerente a sociedade C..... Lda., foi atribuído o estatuto de utilidade turística a título definitivo ao B..... nos termos do disposto no n.º 1 do art.º 2º e no n.º 3 do art.º 7º do Decreto-Lei n.º 423/83 de 5 de Dezembro, fixando a validade em sete anos contados da data do título (comunicação de abertura) ao abrigo do qual o empreendimento iniciou o seu funcionamento (4 de Setembro de 2008), ou seja até 4 de Setembro de 2015, concedendo-lhe no seu n.º à proprietária e exploradora isenção de taxas devidas à Inspeção Geral das Actividades Culturais;

8. Ao definir o conceito de “utilidade turística”, o art.º 1º do Dec-Lei n.º 423/83 de 05 de Dezembro tem por objectivo o fomento e melhoria qualitativa do sector turística, prevendo o seu art.º 3º que a utilidade turística “só poderá ser atribuída aos empreendimentos que sejam estabelecimentos hoteleiros e similares, conjuntos turísticos, parques de campismo, equipamentos, instalações termais e casas afectas a turismo de habitação, devidamente apreciados pelas autoridades competentes;

9. Dispõe o art.º 20º, n.º 1 do Dec-Lei n.º 423/83 de 5 de Dezembro que “São isentas de sisa e do imposto s/ as sucessões e doações, sendo o imposto de selo reduzido a 1/5 as aquisições de prédios ou de fracções autónomas com destino à instalação de empreendimentos qualificados de utilidade turística, ainda que tal quantificação seja atribuída a título prévio, desde que esta se mantenha válida e seja observado o prazo fixado para a abertura ao público do empreendimento”.

10. No caso concreto estamos perante uma transmissão de uma fracção autónoma na matriz predial descrita com afectação de serviços e não de um estabelecimento no seu todo, fazendo a mesma parte de um empreendimento já constituído, e não ser uma aquisição destinada exclusivamente à instalação de empreendimentos turísticos não se podendo vincular o comprador, dado que este não efectuou qualquer pedido no sentido da utilidade turística, limitando-se única e exclusivamente a comprar uma fracção autónoma do empreendimento, não se verificando assim os requisitos que constituem os pressupostos da aplicação do art.º 20º do Dec-Lei n.º 423/83, como se consubstancia ainda da informação, parecer e despacho proferido pela Direcção de Serviços de IMT no pedido de esclarecimento efectuado pelo Sr. Notário .....

Nesta conformidade, sou de parecer que deverá ser proferida decisão a INDEFERIR o pedido, no entanto V Exa. melhor decidirá.

Faro, 2011-07-18»

J) Na Direcção de Finanças de Faro foi prestada a informação de fls. 62 a 68 que aqui se dá por integralmente reproduzida e donde resulta com interesse para a decisão:

«(...)

Para uma boa apreciação e decisão da causa decidenda, que se resume à questão de saber se a transmissão da fracção em causa está ou não isenta de IMT, importa fazer um breve percurso pelos principais e mais pertinentes diplomas legais que estabeleceram a disciplina jurídica relativamente à actividade da indústria hoteleira e similar, com especial enfoque nas normas que incidem sobre matéria fiscal.

A Lei n.º 2073, de 23 de Dezembro de 1954, constituiu o quadro legal regulador da actividade da indústria hoteleira e similar e dividiu os estabelecimentos “de interesse para o turismo” e “sem interesse para o turismo”. A declaração de utilidade turística assumia relevância, desde logo ao nível fiscal.

Disponha o artigo 12º Lei 2073, de 23 de Dezembro de 1954:

“As empresas proprietárias e as que venham a explorar os estabelecimentos hoteleiros ou similares classificados de utilidade turística são isentas, relativamente à propriedade e exploração dos mesmos, de contribuição predial e de contribuição industrial, e bem assim de quaisquer impostos e

taxas para os corpos administrativos, durante o prazo de 10 anos, contado a partir do primeiro ano de exploração dos estabelecimentos; e beneficiarão, nos quinze anos seguintes, de uma redução de 50 por cento nas mesmas contribuições, impostos e taxas.

§ 1º Os estabelecimentos hoteleiros abertos nos últimos cinco anos e classificados de utilidade turística terão, a partir da entrada em vigor desta lei, o tratamento tributário previsto no corpo deste artigo.

§ 2º Aos estabelecimentos não compreendidos no parágrafo anterior, mas que realizem nos cinco anos, contados da entrada em vigor desta lei, obras e melhoramentos que lhes permitam obter a classificação de utilidade turística, aplicar-se-á a redução de impostos referida na última parte do corpo deste artigo, pelo prazo e nos termos aí definidos.”

E continuava o artigo 13º:

“São isentas de sisa e de imposto de sucessões e doações, ficando sujeitas apenas a um quinto do imposto do selo devido, as aquisições de prédios com destino à construção e instalação de estabelecimentos hoteleiros ou similares previamente declarados de utilidade turística, cujas empresas beneficiarão também das isenções estabelecidas no corpo do artigo anterior, desde a aquisição dos prédios até à abertura dos estabelecimentos à exploração, se for observado para esta o prazo fixado pelo Presidente do Conselho.”

Em primeiro lugar, importa realçar que estes dois normativos reconhecem, mediante as circunstâncias ali descritas, uma série de benefícios fiscais às empresas proprietárias e às empresas exploradoras do estabelecimento hoteleiro. Tal está taxativamente previsto no artigo 12º, mas também no artigo 13º quando, na sua segunda metade refere “(...), cujas empresas beneficiarão também (...)”.

Assim, conclui-se que apenas estavam isentas de sisa (actual IMT) as aquisições, por parte das empresas, de prédios com destino à construção e instalação de estabelecimentos hoteleiros.

Aliás, todos os benefícios referidos nestes artigos 12º, 13º e 14º desta Lei, são reconhecidos às empresas referidas naquele artigo 12º (i. é, as empresas proprietárias e as empresas que venham a explorar os estabelecimentos hoteleiros ou similares classificados de utilidade turística).

Posteriormente, em 04 de Junho de 1956, foi publicada a Lei n.º 2081, que veio inserir disposições de interpretação e aplicação da Lei n.º 2073. Com relevância para o caso em apreço, temos o artigo 12º (o único que faz referência ao imposto de sisa), segundo o qual “Poderão ser restituídas as importâncias correspondentes à sisa e ao imposto sobre as sucessões e doações e aos quatro quintos do imposto do selo pagos pela aquisição de prédios com destino à construção de estabelecimentos hoteleiros e similares, feita posteriormente à entrada em vigor da Lei n.º 2073, desde que esses estabelecimentos venham a ser declarados de utilidade turística e sejam abertos à exploração no prazo fixado para o efeito pelo Presidente do Conselho.”

Note-se que este dispositivo legal impõe como uma das condições para a devolução da sisa paga, que a aquisição do prédio tenha sido efectuada com destino à construção de estabelecimentos hoteleiros e similares. Por conseguinte, trata-se da restituição da sisa a efectuar à empresa que adquiriu um prédio para nele construir e instalar um estabelecimento hoteleiro.

Com a entrada em vigor do Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações (CIMSISD), através da publicação do DL 41969 de 24 de Novembro de 1958, a isenção de sisa passou a estar prevista no seu artigo 13º, sendo que o n.º 8 dispunha que ficavam isentos da sisa, as aquisições de prédios com destino à construção e instalação de estabelecimentos hoteleiros ou similares, previamente declarados de utilidade turística, nos termos do artigo 13º da Lei n.º 2073, de 23 de Dezembro de 1964.

Ou seja, este normativo praticamente reproduz o já referido artigo 12º da Lei n.º 2081.

Foram vários os despachos ministeriais que vieram esclarecer/clarificar as situações fácticas subsumíveis à previsão normativa do artigo 13º, n.º 8 do CIMSISD. Todos eles convergem no sentido de reconhecer que apenas estão abrangidos pela isenção deste normativo legal as aquisições de prédios com o fim de nele construir e instalar estabelecimentos hoteleiros, considerados de utilidade turística, deixando de fora a aquisição de prédios quando nele já estejam construídos e instalados os referidos estabelecimentos hoteleiros.

Assim, o despacho ministerial de 12-07-1960, veio esclarecer que a aquisição de prédios urbanos onde se encontram instalados hotéis está sujeita ao pagamento da sisa, não lhes aproveitando a isenção da sisa prevista no n.º 8 do artº 13º do CIMSISD, que é restrita às aquisições de prédios destinados à construção e instalação de novos estabelecimentos hoteleiros ou similares, previamente declarados, de utilidade pública. Também o despacho ministerial de 23-11-1960 veio dizer que se o terreno foi adquirido para construção de um estabelecimento hoteleiro e vendido antes de concluída a construção e iniciada a exploração, não é de restituir a sisa paga pela primeira transmissão.

O despacho ministerial de 02-05-1966 veio dizer que a isenção em apreço, apenas é de aplicar no caso de criação de novas unidades hoteleiras, previamente consideradas de utilidade turística, e não da transmissão das já existentes (vide Código do Imposto Municipal da Sisa e do Imposto Sobre as Sucessões e Doações — Anotado e Comentado por F. Pinto Fernandes e Nuno Pinto Fernandes 4ª ed., pgs. 255 e 256)

*Actualmente, o diploma legal que disciplina a atribuição da utilidade turística, está consagrado no Decreto-Lei n.º 423/83 de 5 de Dezembro, que revogou a Lei n.º 2073. O n.º 1 do artigo 20º daquele diploma legal, reza assim:*

*“São isentas de sisa e do imposto sobre sucessões e doações, sendo o imposto do selo reduzido a um quinto, as aquisições de prédios ou de fracções autónomas com destino à instalação de empreendimentos qualificados de utilidade turística, ainda que tal qualificação seja atribuída a título prévio, desde que esta se mantenha válida e seja observado o prazo fixado para a abertura ao público do empreendimento.”*

*E acrescenta o n.º 2: “A isenção e a redução estabelecidas no número anterior verificar-se-ão também na transmissão a favor da empresa exploradora, no caso de a proprietária ser uma sociedade de locação financeira e a transmissão se operar ao abrigo e nos termos do contrato de locação financeira que determinou a aquisição do empreendimento pela sociedade transmitente.”*

*A lei continua a referir-se a aquisições de prédios (ou fracções) com destino à instalação de empreendimentos de reconhecida utilidade turística. Ou seja, trata-se de isenção nas aquisições de prédios para construir/instalar e não dos já instalados, e que não sejam alvo de obras de remodelação, beneficiação, reequipamento ou ampliação. Aliás, na senda do que já vinha sendo estabelecido, com as necessárias adaptações, desde a Lei n.º 2073 (artigo 13º, in fine).*

*O Decreto-Lei n.º 423/83 constituiu um instrumento jurídico de fomento e incentivo ao investimento no sector do turismo, que se quer de qualidade. Este impulso que se pretendeu dar ao sector do turismo, está bem patente desde logo no artigo 5º. Com efeito, a lei apenas reconhece a possibilidade de ser atribuída a utilidade turística a empreendimentos que resultem de um directo investimento, traduzido quer na construção de empreendimentos novos, quer na remodelação, beneficiação ou reequipamento totais ou parciais, quer na realização de obras conducentes ao aumento da capacidade em, pelo menos, 50%.*

*Por esse motivo, o legislador entendeu atribuir benefícios fiscais em sede de imposto de sisa e do selo, às empresas proprietárias que realizam o esforço do investimento. Pretendeu o legislador impulsionar este sector de actividade, prevendo isenção/redução de pagamento de sisa/selo, mediante determinadas condições, a quem vai criar estabelecimentos turísticos, e não a quem se limita a vender fracções pertencentes a empreendimentos já instalados. Este é o entendimento e interpretação perfilhados pela DGCI e que decorre do elemento histórico, racional/teleológico, mas também literal das normas jurídicas em apreço.*

*Na verdade, quando o legislador diz, no n.º 1 do artigo 20º, “destino à instalação”, tal significa que se trata apenas de aquisições de prédios efectuadas com o intuito de neles construir/melhorar empreendimentos turísticos, e não, como pretende a reclamante, de aquisição de prédios/fracções integradas em empreendimentos já construídos e instalados.*

*Da mesma forma, quando o legislador utiliza a expressão “seja observado” o prazo fixado para a abertura ao público do empreendimento, sugere a ideia de mais uma condição que é imposta ao promotor do investimento (empresa proprietária), no sentido de que esta, para além de ter de ver reconhecida a utilidade turística ao empreendimento que construiu ampliou/melhorou, terá ainda de cumprir o prazo que foi estipulado para a abertura do mesmo ao público.*

*O próprio artigo 20º, no seu n.º 2, estabelece a única situação em que a isenção da sisa e a redução do imposto do selo, também ocorre, para além das situações já referidas: quando a empresa proprietária for uma sociedade de locação financeira e, no hábito deste contrato de locação que previu a aquisição do empreendimento, vende à empresa exploradora os prédios/fracções.*

*Portanto, fora destes casos, não está prevista qualquer isenção da sisa (actual IMT). Assim, quando é efectuada a aquisição de uma fracção que integra um empreendimento turístico, já instalado, esta operação não está isenta de sisa/IMT, por inexistência de norma jurídica que a preveja.*

*Consequentemente, entendemos que se torna irrelevante o facto da fracção em causa continuar afectada à exploração turística, já que é a operação em si mesma (o facto tributário em causa) que cai fora da previsão estabelecida no artigo 20º do Decreto-Lei n.º 423/83, que reconhece a isenção do pagamento do imposto da sisa/ IMT (Neste sentido os pareceres emitidos pela DSIMT, de fls. 51 a 60 dos autos). Requer ainda a reclamante o reconhecimento da isenção do IMI. Ora a reclamação graciosa visa atacar a ilegalidade da liquidação e a conseqüente anulação total ou parcial dos actos tributários (artº 68º do código de Procedimento e de Processo Tributário). Pelo que, este não é o meio procedimental para apreciação do pedido de reconhecimento de Isenção do IMI.*

*Consequentemente, a pretensão da reclamante está votada ao insucesso.*

### **III - PROPOSTA DE DECISÃO**

*Nos termos do presente Parecer, propõe-se que a reclamação seja:*

*(...)*

*Indeferida*

*Devendo notificar-se a reclamante para o exercício do direito de audição, nos termos do artigo 60º da Lei Geral Tributária.*

*No entanto, submete-se à consideração de V Exa., que superiormente decidirá.*

*Direcção de Finanças de Faro, 28-07-2011»*

*K) Sobre a informação a que se refere a alínea anterior recaiu o seguinte projecto de despacho (fls. 62 da reclamação graciosa):*

*«Concordo*

*Indefiro nos termos propostos*

*2011/07/28»*

*L) A Impugnante notificada exerceu o direito de audição, cfr. fls. 70-A da reclamação graciosa.*

*M) Em apreciação do direito de audição foi elaborada a informação de fls. 74 a 77 da reclamação graciosa, que aqui se dá por integralmente reproduzida e donde resulta com interesse para a decisão:*

*«A reclamante foi devidamente notificada do projecto de despacho, na pessoa do seu mandatário, através de carta registada de 29-07-2011 (RM 6448 6905 7 PT).*

*A reclamante exerceu o seu direito de audição, por escrito; em 02-08-2011 (doc. fls. 70 a 74 dos autos).*

*Alega a reclamante que a interpretação que a Administração Fiscal faz do artigo 20º do Decreto-Lei n.º 423/83 de 5 de Dezembro, não se mostra consentânea com a ratio legis da criação do instituto da utilidade turística pois, tal entendimento conduz a que os benefícios fiscais previstos naquele normativo legal ‘não passem de letra morta, acabando por nunca ser aplicáveis na prática. Sustenta esta conclusão, com a argumentação de que, apesar da atribuição de utilidade turística a título prévio poder ser requerida com base em anteprojecto aprovado do empreendimento, na realidade e em regra, o que se passa é que quando o promotor do empreendimento adquire um prédio destinado a nele implantar um empreendimento turístico, inexistente qualquer projecto aprovado, pelo que inexistente a declaração de utilidade turística. E, desta forma, nunca pode beneficiar da isenção do IMT ou da redução do imposto do selo.*

*Alega ainda a reclamante que o conceito de “instalação” de empreendimento turístico adoptado no projecto de despacho não se coaduna com o conceito de instalação previsto no Decreto-Lei n.º 39/2008, de 7 de Março, que estabelece o regime jurídico da instalação, funcionamento e exploração de empreendimentos turísticos. Pois, a aprovação do projecto do empreendimento constitui a primeira etapa do processo de instalação, o que faz com que, em bom rigor, a declaração de utilidade turística ocorra sempre numa fase posterior à conclusão da primeira fase da instalação. Concluindo que, nessa medida) não se pode dizer que só se aplicam os benefícios fiscais em causa a empreendimentos declarados de utilidade turística antes da sua instalação. Por isso, a expressão “com destino à instalação” contida no artigo 20º do Decreto-Lei n.º 423/83, deve ser interpretada no sentido de que o que releva é a afectação do prédio (exploração turística), quer se trate da primeira transmissão onde há de vir a ser implantado um empreendimento turístico ou a aquisições subsequentes.*

#### *II-ANÁLISE DO DIREITO DE AUDIÇÃO*

*Não faz sentido, nem corresponde à verdade, que o entendimento que a Administração Fiscal faz do artigo 20º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro conduz a que, na prática, os benefícios fiscais ali previstos não passem de letra morta, acabando por nunca serem aplicáveis.*

*Desde logo, e porque ao contrário do que afirma a reclamante, muitos promotores, antes de adquirem os prédios, elaboram o projecto e candidatam-se à atribuição de utilidade turística a título prévio que, uma vez reconhecida, lhes permite beneficiarem da isenção do IMT e redução do imposto do selo, relativamente à aquisição do imóvel onde futuramente será instalado o empreendimento turístico. Por vezes, pode não existir interesse nesse pedido, nomeadamente para efeitos fiscais. No caso concreto, o promotor não requereu o reconhecimento a título prévio. Mas também não houve pagamento de SISA pela aquisição do terreno. Pois, a aquisição do terreno que esteve na origem do prédio onde foi construído o empreendimento, pela sociedade C... Lda, foi efectuada no âmbito de uma concentração de empresas, pelo que a isenção da SISA foi atribuída nos termos do Decreto-Lei n.º 404/90, de 21 de Dezembro.*

*Acresce que, os promotores que pagaram o imposto municipal de sisa /IMT pela aquisição do imóvel destinado à instalação de estabelecimentos turísticos, sempre podem pedir a restituição, quando posteriormente seja reconhecida a utilidade turística, desde que observados determinados condicionamentos legalmente estabelecidos.*

*Quanto à interpretação do conceito de “instalação” que a reclamante entende ser a correcta, consideramos que é uma interpretação demasiado rebuscada e forçada. Com efeito, o capítulo IV do Decreto-Lei n.º 39/2008 de 7 de Março intitulado “instalação dos empreendimentos turísticos” trata do procedimento respeitante à instalação, leia-se, tendente à instalação. Naturalmente que existem várias etapas ou procedimentos administrativos conducentes à instalação de um determinado empreendimento turístico, que pode ir, nomeadamente, desde o pedido de licenciamento ou comunicação prévia de operações urbanísticas, passando pelos pareceres e aprovação das várias entidades oficiais competentes, até à emissão dos títulos válidos de abertura do empreendimento. Se lermos o disposto nos artigos 5º e 6º deste diploma legal, teremos que concluir que o sentido da palavra “instalação” se refere a empreendimentos turísticos a criar/construir. E é a estes que também se refere a norma do*

artigo 20º do Decreto-Lei n.º 423/83, como já explanámos no projecto de despacho, que aqui se dá por integralmente reproduzido.

Por fim, a propósito do Acórdão do STA referido na p. i, importa focar a questão que ali foi abordada. No Acórdão pode ler-se:

“(…) não prevendo o legislador que os benefícios em causa tenham que constar do despacho de atribuição de utilidade turística, ao contrário do que sucede nas situações doº 4 do artigo 16º citado, declarada a utilidade turística e destinando-se o imóvel à instalação de um empreendimento turístico, é evidente que a isenção de IMT o a redução do IS operam directa e automaticamente.

Ou seja, o juiz ad quo, considerou que, pelo facto de no despacho que reconheceu a utilidade turística não constarem os benefícios fiscais de isenção de IMT ou redução do imposto do selo, não poderia o impugnante gozar de tais benefícios. É contra esta interpretação que vai a decisão contida no Acórdão do STA, ao concluir que os benefícios previstos no artigo 20º do Decreto-Lei n.º 423/82 operam automaticamente desde que verificados os pressupostos legalmente definidos. E neste ponto, também para a Administração Fiscal não restam dúvidas de que a atribuição dos benefícios fiscais decorre automaticamente da lei, não necessitando os mesmos de serem mencionados no despacho que atribui a utilidade turística.

É certo que o Acórdão afirma que a transmissão ali em causa também está abrangida pela isenção/redução estabelecida na lei. Salvo o devido respeito, tal conclusão assenta porventura numa apressada interpretação da norma em questão.

O entendimento que a Administração Fiscal perfiha, explanada no projecto de relatório, assenta numa interpretação literal, sistemática e histórica do normativo contido no artigo 20º do Decreto-Lei n.º 423/82, de 5 de Dezembro, que não contempla as situações como as que estão em causa nos presentes autos de reclamação graciosa.

### III - PARECER

Perante os factos vertidos nos autos a lei aplicável, conclui-se que o pedido da reclamante não pode proceder.

### III- PROPOSTA DE DECISÃO

Nos termos do presente Parecer, propõe-se que a reclamação seja:

Indeferida

No entanto, submete-se à consideração de Vª Exa., que superiormente decidirá, Direcção de Finanças de Faro, 22/08/2011»

N) Sobre a informação a que se refere a alínea anterior recaiu o seguinte despacho (fls. 74 da reclamação graciosa):

«Concordo.

Torno definitivo o projecto de despacho de indeferimento de 2011/07/28

Faro, 22 de Agosto de 2011»

O) A petição inicial foi apresentada em 26/08/2011, cfr. fls. 2.

P) Resulta do DUC 160.611.013.985.003, de 11/05/2011, de fls. 36 da reclamação graciosa:

<b>Sujeito Passivo</b> .....
.....
AV I..... E.....
ALMANCIL
Território Nacional
<b>Estado Civil:</b> Cas. <b>Regime Casamento:</b> separação de bens <b>NIF do Cônjuge:</b> .....
<b>Facto Tributário</b>
1 - Aquisição do direito de propriedade plena sobre Imóveis
<b>Bem - 1</b>
<b>Prédio:</b> U-12988-BE <b>Concelho:</b> LOULE <b>Freguesia:</b> ALMANCIL <b>Localização:</b> Urb. ...., Sítio do ....., Apartado ..... <b>RC Almancil</b> 8135-.... <b>ALMANCIL Tipo:</b> Presente <b>Destino:</b> Serviços
<b>Alienante do Bem - 1</b>
<b>Identificação Fiscal:</b> ..... <b>Nome:</b> ....., <b>LDA Parte:</b> 1/1 <b>Nº Liquidação:</b> 4270958 <b>Valor Patrimonial IMT:</b> € 172.490,00 <b>Valor Declarado:</b> € 640.000,00 <b>Benefícios:</b> 33 - Utilidade Turística (Artº 20º do D.L. 423/83), 100% sobre a matéria colectável <b>Matéria Colectável:</b> € 640.000,00 <b>Taxa:</b> 6,50 % <b>Colecta:</b> € 0,00
<b>Valor Global do Acto ou Contrato:</b> € 640.000,00

Q) Resulta do DUC 163.811.000.243.048, de 11/05/2011, de fls. 38 da reclamação graciosa:

<b>Sujeito Passivo - .....</b>
AV:..... E:.....
ALMANCIL
Território Nacional
Estado Civil: Cas. Regime Casamento: separação de bens NIF do Cônjuge: .....
<b>Facto Tributário</b>
1 - Aquisição do direito de propriedade plena sobre imóveis
<b>Bem - 1</b>
Prédio: U-12968-BE Concelho: LOULE Freguesia: ALMANCIL Localização: Urb. ...., Sítio do ....., Apartado ..... RC Almancil 8135-.....ALMANCIL Tipo: Presente Destino: Serviços
<b>Alienante do Bem - 1</b>
Identificação Fiscal: ..... Nome: ..... LDA Parte: 1/1 Nº Liquidação: 1508564 Valor Patrimonial IMT: €172.490,00 Valor Declarado: €640.000,00 Benefícios: 33 - Utilidade Turística (Artº 20º do D-L 423/83), 80% sobre a matéria colectável Matéria Colectável: €640.000,00 Taxa: 0,80 % Colecta: €1.024,00
<b>Valor Global do Acto ou Contrato: €640.000,00</b>

VI. A única questão a suscitada no presente recurso é a de saber se a transmissão a que se refere a alínea A) do probatório supra estava ou não isenta de imposto municipal de sisa e de imposto de selo. Antes, porém, há que apurar se, como defende a recorrida, o recurso é extemporâneo.

Ora, desde logo se vê que a recorrida não tem razão.

Na verdade, conforme ela refere, a recorrente foi notificada por carta de 02.07.2012, do despacho que admitiu o recurso, tendo 15 dias para apresentação das alegações (artº 282º, n.º 3 do CPPT).

Ora, considerando a notificação efectuada no terceiro dia posterior ao registo, esta teria de considerar-se efectuada em 05.07.2012. Contados os 15 dias a partir dessa data o prazo terminaria em 20 de Julho.

As férias judiciais decorriam já nessa data, suspendendo-se o prazo para a apresentação das alegações durante as férias judiciais. Ao apresentar tais alegações em 8 de Agosto, essa apresentação é tempestiva porque, suspendendo-se o prazo, aquelas podiam ser apresentadas até ao 1º dia útil subsequente às férias judiciais.

Improcede, por isso a questão suscitada pela recorrida.

VI.2. Quanto à questão objecto do recurso, segundo a tese da recorrente, a transmissão não beneficiaria de tal isenção uma vez que in casu, não existindo ampliação ou melhoramento em mais de 50%, o reconhecimento dos benefícios respeitantes à isenção de IMT e redução de Imposto de Selo dependem de se considerar que a aquisição dos impugnantes se destinou a instalar um empreendimento qualificado de utilidade turística como o exige o art.º 20º n.º 1 do Decreto-Lei n.º 423/83 de 05/12.

Isto porque, no conceito de instalação de alojamento, inclui-se o licenciamento da construção de novas instalações, a remodelação, beneficiação ou ampliação de instalações já existentes, com as condicionantes que possam ser impostas pelos diferentes instrumentos de ordenamento do território e a concessão da autorização de utilidade para fins turísticos.

Assim, não faz sentido, e carece de apoio legal, sustentar, como se faz na sentença recorrida, que a aquisição da fracção identificada nos autos, integra a fase de instalação do empreendimento turístico, pois este não só já se encontrava instalado, como também já se encontra em funcionamento desde 2008/09/04;

A interpretação que a Fazenda Pública faz da norma em questão, é a de que esta apenas reconhece a possibilidade de ser atribuída a utilidade turística a empreendimentos que resultem de um directo investimento, traduzido quer na construção de empreendimentos novos, quer na remodelação, beneficiação ou reequipamento totais ou parciais, quer na realização de obras conducentes ao aumento da capacidade em, pelo menos, 50%;

A recorrida, por sua vez, entende que da jurisprudência do STA resulta que sempre foi tido como suficiente, para o reconhecimento dos benefícios fiscais nele previstos, que o imóvel adquirido, em empreendimento turístico declarado como de utilidade turística, fosse destinado à exploração turística e não, como pretende recorrente, que se trate da primeira aquisição de um prédio onde venha a ser construído um empreendimento turístico novo ou, tratando-se de um já existente, que venha a sofrer obras de melhoria.

Tal que resulta do artigo 20º, n.º 1 do mencionado DL 423/83, de 5 de Dezembro como condição para que os benefícios fiscais de isenção de IMT e de redução de imposto de selo sejam concedidos, é que o uso ou fim a que se destine o imóvel não possa ser outro senão a exploração turística do mesmo.

O conceito de instalação apresentado pela recorrente reduz inaceitavelmente o âmbito de aplicação do preceito, sendo certo que o Tribunal a quo, ao decidir que o empreendimento apenas estará definitivamente instalado quando todas as unidades de alojamento iniciarem o seu funcionamento estando a primeira aquisição de cada fracção integrada nesse processo de instalação é o que se mostra mais consentâneo quer com a letra quer com espírito da lei, quer, ainda, com a interpretação Sistemática da norma nele contida.

A interpretação do artigo 20º do DL 423/83, de 5 de Dezembro deve tomar em consideração o que actualmente se encontra previsto em matéria de instalação, exploração e funcionamento de empreendimentos turísticos consagrado no decreto-lei 39/2008 de 7 de Março, com as alterações introduzidas pelo Decreto-lei n.º 228/2009, de 14 de Setembro, o qual consagra um novo paradigma em termos de exploração e funcionamento, encontrando-se as unidades de alojamento permanentemente em regime de exploração turística (artigo 45º).

Quem adquire uma unidade de alojamento num empreendimento turístico constituído ao abrigo do regime previsto no Decreto-lei n.º 39/2008, de 7 de Março, não pode dar-lhe outro destino senão a exploração para fins turísticos, sendo inclusivamente obrigado a mantê-lo equipado e pronto para ser locado para essa finalidade, pelo que, tal aquisição não constitui um negócio imobiliário, mas sim um investimento turístico, encontrando-se a propriedade, embora plena, limitada quanto ao uso a dar ao imóvel e quanto a possibilidade de a explorar, já que não pode ser o adquirente a fazê-lo, mas sim a entidade exploradora do aldeamento.

Por outro lado, o empreendimento constituído em propriedade plural, o mesmo e composto, indivisivelmente por cada uma das fracções autónomas que o integram, chamadas unidades de alojamento, de tal forma que cada uma delas constitui, em si, uma parte do empreendimento e sem cada uma delas o empreendimento não existe como tal.

Se cada unidade de alojamento tem obrigatoriamente de ser afectada à exploração turística e se cada uma dessas unidades constitui ela, própria uma parte do empreendimento, significa isso que quem adquire uma dessas unidades de alojamento, o faz para nela instalar (parte indivisível) de um empreendimento turístico.

De forma que não corresponde à realidade que só o promotor que adquire um imóvel para nele construir um empreendimento turístico ou para nele realizar obras de melhoria realiza investimentos turísticos.

Até porque na realidade, quem, realiza o investimento logo na fase de licenciamento e construção do empreendimento (dita de “instalação” pela recorrente) são os adquirentes das fracções, através do pagamento do sinal e dos reforços de sinal por força dos contratos promessa.

O promotor e que só realiza um investimento imobiliário, porque constrói e vende as unidades de alojamento.

Além do mais, são os proprietários das unidades de alojamento que garantem o nível de serviços do aldeamento, e não o promotor, ao pagarem uma prestação periódica mensal, cujo valor para o primeiro ano tem que ficar inscrito no contrato promessa e na escritura de compra e venda sob pena de nulidade dos mesmos, nos termos do disposto 54º, n.º 7 do DL 39/2008, de 7 de Março.

O pleno funcionamento das 141 unidades de alojamento que compõem a totalidade do empreendimento só se conclui com a venda e concomitante cedência das mesmas à exploração por via de contratos de exploração turística celebrados em simultâneo com a escritura pública, entrando a partir daí em funcionamento, como bem entende o tribunal recorrido, não padecendo, por isso, a sentença recorrida de qualquer erro ou vício.

Vejamos então qual destas teses, em nosso entendimento, colhe o apoio legal.

**VII.** A questão da concessão de benefícios fiscais, no caso concreto, sisa e imposto de selo, relativamente a fracções autónomas situadas em empreendimentos turísticos foi já tratada por este STA, nomeadamente nos nos Acórdãos deste Tribunal e Secção, de 02.12.2009 – Recurso n.º 783/09, 09.12.09 – Recurso n.º 907/09, 16.12.2009 - Recurso n.º 936/09 e 20.01.2010 – Recurso n.º 937/09. E neles se concluiu que os benefícios fiscais constantes do artº 20º do DL n.º nº 423/83, de 5 de Dezembro se mantiveram, não obstante a alteração dada pelo artº 4º do Decreto-Lei n.º 38/94, de 8 de Fevereiro ao n.º 4 do seu artº 16º, sendo que a isenção de sisa e de imposto de selo são de carácter automático, desde que verificados os respectivos requisitos legais.

Nestes autos, porém, o que a recorrente questiona é que a aquisição da fracção se enquadre no artº 20º do mesmo diploma, sendo portanto diversa a questão tratada naqueles arestos.

Ora, esta norma, bem como os n.ºs 1 e 4 do artº 16º do mesmo diploma, dizem, respectivamente, o seguinte:

*“São isentas de sisa e do imposto sobre sucessões e doações, sendo o imposto de selo reduzido a um quinto, as aquisições de prédios ou fracções autónomas com destino a instalação de empreen-*

dimentos qualificados de utilidade turística, *ainda que tal qualificação seja atribuída a título prévio, desde que esta se mantenha válida e seja observado o prazo fixado para a abertura ao público do empreendimento* (artº 20º, n.º 1)”.

“1. *As empresas proprietárias e ou exploradoras dos empreendimentos, aos quais tenha sido atribuída utilidade turística, gozarão, relativamente à propriedade e exploração dos mesmos, dos benefícios fiscais a seguir indicados, nos termos estabelecidos no presente diploma:*

a) *Isenção ou redução das taxas de contribuição predial, de contribuição industrial e do imposto complementar – secções A e B- relativamente aos rendimentos provenientes dos mesmos empreendimentos;*

b) *Isenção ou redução das taxas, por licenças devidas, aos governos civis e à Direcção-Geral dos Espectáculos* (artº 16º, n.º 1)”.

“4. *O despacho de atribuição de utilidade turística definirá os benefícios atribuídos em cada caso e os respectivos prazos, mediante despacho conjunto do Ministro da tutela e das Finanças e do Plano, com base em parecer fundamentado da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, ouvida a Direcção-Geral do turismo*” (artº 16º, n.º 4).

Estando em causa nos autos a isenção com “*as aquisições de prédios ou fracções autónomas com destino a instalação de empreendimentos qualificados de utilidade turística, ainda que tal qualificação seja atribuída a título prévio*”, constante do n.º 1 do artº 20º transcrito, cabe então apurar qual o alcance desta expressão.

Para este efeito, importa analisar o que sobre esta matéria diziam diplomas anteriores.

**VII.1.** A Lei n.º 2073, de 23 de Dezembro de 1954, dispunha o artigo 12º Lei 2073, de 23 de Dezembro de 1954, o seguinte:

“*As empresas proprietárias e as que venham a explorar os estabelecimentos hoteleiros ou similares classificados de utilidade turística são isentas, relativamente à propriedade e exploração dos mesmos, de contribuição predial e de contribuição industrial, e bem assim de quaisquer impostos e taxas para os corpos administrativos, durante o prazo de 10 anos, contado a partir do primeiro ano de exploração dos estabelecimentos; e beneficiarão, nos quinze anos seguintes, de uma redução de 50 por cento nas mesmas contribuições, impostos e taxas.*

O artigo 13º do mesmo diploma concedia ainda outros benefícios fiscais, nos seguintes termos:

“*São isentas de sisa e de imposto de sucessões e doações, ficando sujeitas apenas a um quinto do imposto do selo devido, as aquisições de prédios com destino à construção e instalação de estabelecimentos hoteleiros ou similares previamente declarados de utilidade turística, cujas empresas beneficiarão também das isenções estabelecidas no corpo do artigo anterior, desde a aquisição dos prédios até à abertura dos estabelecimentos à exploração, se for observado para esta o prazo fixado pelo Presidente do Conselho.*”

Temos então que estes dois normativos reconhecem certos benefícios fiscais às empresas proprietárias e às empresas exploradoras do estabelecimento hoteleiro, pelo que podemos concluir que que apenas estavam isentas de sisa (actual IMT) as aquisições, por parte das empresas, de prédios com destino à construção e instalação de estabelecimentos hoteleiros.

A Lei n.º 2081, de 04 de Junho de 1956, veio inserir disposições de interpretação e aplicação da Lei n.º 2073, tendo o artº 12º vindo estipular que “*Poderão ser restituídas as importâncias correspondentes à sisa e ao imposto sobre as sucessões e doações e aos quatro quintos do imposto do selo pagos pela aquisição de prédios com destino à construção de estabelecimentos hoteleiros e similares, feita posteriormente à entrada em vigor da Lei n.º 2073, desde que esses estabelecimentos venham a ser declarados de utilidade turística e sejam abertos à exploração no prazo fixado para o efeito pelo Presidente do Conselho.*”

Resulta daqui com toda a clareza que a restituição da sisa poderia ser feita à empresa que adquiriu um prédio para nele construir e instalar um estabelecimento hoteleiro.

O Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações (CIMSISD), através da publicação do DL 41969 de 24 de Novembro de 1958, veio dispor no seu artigo 13º, n.º 8 que ficavam isentos da sisa, as aquisições de prédios com destino à *construção e instalação de estabelecimentos hoteleiros ou similares*, previamente declarados de utilidade turística, nos termos do artigo 13º da Lei n.º 2073, de 23 de Dezembro de 1964.

Parece então, de acordo com estas normas, que esta isenção abrange apenas as aquisições de prédios com o fim de nele construir e instalar estabelecimentos hoteleiros, considerados de utilidade turística, deixando de fora a aquisição de prédios quando nele já estejam construídos e instalados os referidos estabelecimentos hoteleiros.

E o mesmo parece resultar do citado n.º 1 do artº 20º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, que revogando a Lei n.º 2073, veio determinar o seguinte:

“*São isentas de sisa e do imposto sobre sucessões e doações, sendo o imposto do selo reduzido a um quinto, as aquisições de prédios ou de fracções autónomas com destino à instalação de empreendimentos qualificados de utilidade turística, ainda que tal qualificação seja atribuída a título prévio,*



*desde que esta se mantenha válida e seja observado o prazo fixado para a abertura ao público do empreendimento.”*

Entendimento este que parece reforçado com o n.º 2 do mesmo artigo que estabelece que: *“A isenção e a redução estabelecidas no número anterior verificar-se-ão também na transmissão a favor da empresa exploradora, no caso de a proprietária ser uma sociedade de locação financeira e a transmissão se operar ao abrigo e nos termos do contrato de locação financeira que determinou a aquisição do empreendimento pela sociedade transmitente.”*

Portanto, são estes os dois únicos casos em que ocorre a isenção, o que bem se compreende, atenta a finalidade do DL n.º 423/83.

Na verdade, conforme se salienta no Preâmbulo do citado Decreto-Lei,

*“O instituto de utilidade pública tem-se revelado sem dúvida, um dos instrumentos mais eficazes para o desenvolvimento do sector, em particular no que respeita a equipamento hoteleiro e similar, a que foi inicialmente dirigido”.*

E mais adiante:

*“De igual modo, é agora a ocasião oportuna de fazer estender os benefícios a investimentos no campo da remodelação, beneficiação, reequipamento, e ampliação, iniciativas muitas vezes mais úteis e merecedoras de estímulo que as dirigidas a empreendimentos novos”.*

Ora, resulta do diploma que o que se pretende é beneficiar o investimento em empreendimentos turísticos a que venha a ser reconhecida utilidade turística, quer estes sejam novos, quer existentes, mas que sejam objecto de remodelação, beneficiação ou reequipamento, ou que aumentem a sua capacidade (artº 5º).

Assim, o legislador entendeu atribuir benefícios fiscais em sede de imposto de sisa e do selo, às empresas proprietárias que realizam o esforço do investimento, pretendendo impulsionar este sector de actividade, prevendo isenção/redução de pagamento de sisa/selo, mediante determinadas condições, a quem vai criar estabelecimentos turísticos, e não a quem se limita a vender fracções pertencentes a empreendimentos já instalados.

Para além do que ficou escrito, em matéria de empreendimentos turísticos o artº 9º do Decreto-Lei n.º 55/2002, de 11 de Março, dá-nos a noção de *“instalação”*, estipulando que *“Para efeitos do presente diploma, considera-se instalação de empreendimentos turísticos o processo de licenciamento, ou de autorização para a realização de operações urbanísticas relativas à construção de edifícios ou suas fracções destinados ao funcionamento daqueles empreendimentos”.*

No caso dos autos, está em causa a transmissão de uma fracção situada num empreendimento turístico e destinada a exploração turística e não um investimento, traduzido, quer na construção de empreendimentos novo, quer na remodelação, beneficiação ou reequipamento totais ou parciais, quer na realização de obras conducentes ao aumento da capacidade em, pelo menos, 50%, em empreendimento já existente.

Deste modo a aquisição não se enquadra no n.º 1 do artigo 20º, que através da expressão *“destino à instalação”*, quer significar que se trata apenas de aquisições de prédios ou fracções efectuadas com o intuito de neles construir/melhorar empreendimentos turísticos, e não, como pretende a reclamante, de aquisição de prédios/fracções integradas em empreendimentos já construídos e instalados e destinados a exploração turística.

Pelo que ficou dito, a decisão recorrida não pode manter-se porque a transmissão em causa nos autos não se enquadra no n.º 1 do citado artº 20º.

A esta mesma conclusão se chegou, com maior desenvolvimento, no recente Acórdão de 23 de janeiro - Processo n.º 968/12 (julgamento ampliado de recurso – artº 148º do CPTA), desta Secção, para o qual remetemos no que aqui não ficou dito.

**VII.** Nestes termos e pelo exposto, concede-se provimento ao recurso, revoga-se a decisão recorrida e julga-se improcedente a impugnação com a consequente manutenção das liquidações impugnadas.

Custas pela recorrida

Lisboa, 30 de janeiro de 2013. — *Valente Torrão* (relator) — *Ascensão Lopes* — *Pedro Delgado*.

## **Acórdão de 30 de Janeiro de 2013.**

Processo n.º: 971/12-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Z....., LLC.

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

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

### RELATÓRIO

1.1. A Fazenda Pública recorre da sentença que, proferida pelo Tribunal Tributário de Loulé, julgou procedente a impugnação deduzida por Z....., com os demais sinais dos autos, contra as liquidações de IMT e IS a que se referem os DUC 169.309.017.502.503 e 163.809.001.101.

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

a) A questão decidenda é saber se a aquisição imóvel se destinou à instalação do empreendimento ou se este já se encontrava instalado;

b) In casu, não existindo ampliação ou melhoramento em mais de 50%, o reconhecimento dos benefícios respeitantes à isenção de IMT e redução de Imposto de Selo dependem de se considerar que a aquisição do impugnante se destinou a instalar um empreendimento qualificado de utilidade turística como o exige o art. 20º n.º 1 do Decreto-Lei n.º 423/83 de 05/12;

c) O DL n.º 423/83 de 5/12 reestruturou profundamente o instituto de utilidade turística e previu, no seu art. 7º, a concessão da utilidade turística a título prévio caso fosse atribuída antes da entrada em funcionamento dos empreendimentos:

i) novos;

ii) já existentes que fossem objecto de remodelação, beneficiação ou de reequipamento totais ou parciais;

iii) já existentes que aumentassem a sua capacidade em, pelo menos, 50%;

d) E previu a concessão da utilidade turística a título definitivo, caso fosse atribuída a empreendimentos já em funcionamento ou quando resultasse da confirmação da utilização turística a título prévio;

e) E foi precisamente ao abrigo destes normativos que, em 25-02-2011, foi publicado no Diário da República a atribuição da utilidade turística a título definitivo ao Aldeamento Turístico B'....., de 5 estrelas, cujo funcionamento já iniciara em 2008/09/04;

f) Assim, não faz sentido, e carece de apoio legal, sustentar, como se faz na sentença recorrida, que a aquisição da fracção identificada nos autos, integra a fase de instalação do empreendimento turístico, pois este não só já se encontrava instalado, como também já se encontra em funcionamento desde 2008/09/04;

g) A interpretação que a Fazenda Pública faz da norma em questão, é a de que esta apenas reconhece a possibilidade de ser atribuída a utilidade turística a empreendimentos que resultem de um directo investimento, traduzido quer na construção de empreendimentos novos, quer na remodelação, beneficiação ou reequipamento totais ou parciais, quer na realização de obras conducentes ao aumento da capacidade em, pelo menos, 50%;

h) Por esse motivo, o legislador entendeu atribuir benefícios fiscais em sede de Imposto de Sisa (IMT) e do Selo, às empresas proprietárias que realizam o esforço do investimento. Pretendeu o legislador impulsionar este sector de actividade, prevendo isenção/redução de pagamento de Sisa/Selo, mediante determinadas condições, a quem vai criar estabelecimentos turísticos, e não a quem se limita a adquirir fracções pertencentes a empreendimentos já instalados,

l) Na verdade, quando o legislador diz, no n.º 1 do artigo 20º, “destino à instalação”, tal significa que se trata apenas de aquisições de prédios efectuadas com o intuito de neles construir/melhorar empreendimentos turísticos, e não da mera aquisição de prédios/fracções integradas em empreendimentos já construídos e instalados, como sucedeu no caso concreto;

m) Este é o entendimento e interpretação perfilhados pela Administração Tributária, e que decorre do elemento histórico, racional/teleológico, mas também literal das normas jurídicas em apreço;

n) Entendimento também perfilhado pelo TCA do Sul, Acórdão n.º 4424/10, de 2011/10/18;

o) Ao julgar que a aquisição da fracção se destinou à instalação do empreendimento turístico, a decisão contida no aresto ora recorrido viola o disposto naquela norma legal, incorrendo em erro de julgamento, porque não esta preenchido um dos condicionalismos que a lei impõe para que se verifique a isenção prevista no n.º 1 do art. 20º do DL n.º 423/83, nomeadamente, que o imóvel adquirido se destine à instalação do empreendimento turístico.

Termina pedindo o provimento do recurso e a consequente revogação da sentença recorrida.

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

1ª - Ao contrário do alegado pela recorrente, a sentença recorrida não padece de qualquer erro de julgamento nem fez uma errada interpretação do artigo 20º do Decreto-lei 423/83, de 5 de Dezembro.

2ª - Da jurisprudência do STA resulta que sempre foi tido como suficiente, para o reconhecimento dos benefícios fiscais nele previstos, que o imóvel adquirido, em empreendimento turístico declarado como de utilidade turística, fosse destinado à exploração turística e não, como pretende a recorrente, que se trate da primeira aquisição de um prédio onde venha a ser construído um empreendimento turístico novo ou, tratando-se de um já existente, que venha a sofrer obras de melhoria.

3ª - O que resulta do artigo 20º, n.º 1 do mencionado DL 423/83, de 5 de Dezembro como condição para que os benefícios fiscais de isenção de IMT e de redução de imposto de selo sejam concedidos é que o uso ou fim, a que se destine o imóvel não possa ser outro senão a exploração turística do mesmo.

4ª - O conceito de instalação apresentado pela recorrente reduz inaceitavelmente o âmbito de aplicação do preceito.

5ª - O entendimento do Tribunal a quo, ao decidir que o empreendimento apenas estará definitivamente instalado quando todas as unidades de alojamento iniciarem o seu funcionamento, estando a primeira aquisição de cada fracção integrada nesse processo de instalação é o que se mostra mais consentâneo quer com a letra quer com espírito da lei, quer, ainda, com a interpretação sistemática da norma nele contida.

6ª - Entendimento este que já o Ministério Público tinha adoptado no parecer que precedeu a sentença.

7ª - A posição da recorrente é diametralmente oposta, fazendo com que o Estado, representado pelo Ministério Público e pela Fazenda Pública assumam, em relação ao mesmo assunto, duas posições antagónicas, situação que inadmissível num Estado de Direito em que a lei é única e se aplica a todas as entidades.

8ª - A interpretação do artigo 20º do DL 423/83, de 5 de Dezembro deve tomar em consideração o que actualmente se encontra previsto em matéria de instalação, exploração e funcionamento de empreendimentos turísticos consagrado no decreto-lei 39/2008, de 7 de Março, com as alterações introduzidas pelo Decreto-lei n.º 228/2009, de 14 de setembro.

9ª - Este diploma consagra um novo paradigma em termos de exploração e funcionamento, encontrando-se as unidades de alojamento permanentemente em regime de exploração turística (artigo 45º).

10ª - Quem adquire uma unidade de alojamento num empreendimento turístico constituído ao abrigo do regime previsto no Decreto-lei n.º 39/2008, de 7 de Março, não pode dar-lhe outro destino senão a exploração para fins turísticos, sendo inclusivamente obrigado a mantê-lo equipado e pronto para ser locado para essa finalidade.

11ª - Pelo que, tal aquisição não constitui um negócio imobiliário, mas sim um investimento turístico, encontrando-se a propriedade, embora plena, limitada quanto ao uso a dar ao imóvel e quanto à possibilidade de a explorar, já que não pode ser o adquirente a fazê-lo, mas sim a entidade exploradora do aldeamento.

12ª - Além do mais, estando o empreendimento constituído em propriedade plural, o mesmo é composto, incidivelmente por cada uma das fracções autónomas que o integram, chamadas unidades de alojamento, de tal forma que cada uma delas constitui, em si, uma parte do empreendimento e sem cada uma delas o empreendimento não existe como tal.

13ª - Se cada unidade de alojamento tem obrigatoriamente de ser afectada à exploração turística - como foi, de facto, a dos recorridos - e se cada uma dessas unidades constitui ela própria uma parte do empreendimento, significa isso que quem adquire uma dessas unidades de alojamento, o faz para nela instalar (parte indivisível) de um empreendimento turístico.

14ª - De forma, que não corresponde à realidade que só o promotor que adquire um imóvel para nele construir um empreendimento turístico ou para nele realizar obras de melhoria realiza investimentos turísticos.

15ª - Até porque, na realidade, quem, realiza o investimento logo na fase de licenciamento e construção do empreendimento (dita de "instalação" pela recorrente) são os adquirentes das fracções, através do pagamento do sinal e dos reforços de sinal por força dos contratos promessa.

16ª - O promotor é que só realiza um investimento imobiliário, porque constrói e vende as unidades de alojamento.

17ª - Além do mais, são os proprietários das unidades de alojamento que garantem o nível de serviços do aldeamento, e não o promotor, ao pagarem uma prestação periódica mensal, cujo valor para o primeiro ano tem que ficar inscrito no contrato promessa e na escritura de compra e venda sob pena de nulidade dos mesmos, nos termos do disposto no art. 54º, n.º 7 do DL 39/2008, de 7 de Março.

18ª - Mesmo antes da entrada em vigor do DL 39/2008, de 7 de Março, sempre foi pacificamente admitido que basta que o imóvel adquirido em empreendimento classificado de utilidade turística venha a ser explorado turisticamente para que possa haver lugar aos benefícios fiscais de isenção de IMT e de redução de imposto de selo, não tendo de se tratar da primeira aquisição do imóvel para nele construir o próprio empreendimento (cfr. Acórdão do STA de 12 de Janeiro de 1999, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)).

19ª - A data de abertura 04.09.2008 não significa o funcionamento do empreendimento nem a sua instalação, tanto assim que essa abertura (através de título válido de abertura) também é anterior à licença de utilização turística n.º 43/09 emitida em 05 de Março de 2009.

20ª - O pleno funcionamento das 143 unidades de alojamento que compõem a totalidade do empreendimento só se conclui com a venda e concomitante cedência das mesmas à exploração por via de contratos de exploração turística celebrados em simultâneo com a escritura pública, entrando a partir

daí em funcionamento, como bem entende o tribunal recorrido, não padecendo, por isso, a sentença recorrida de qualquer erro ou vício.

Termina pedindo que seja negado provimento ao recurso.

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

«Invoca a F.P. que o inciso constante do art. 20º n.º 1 do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, “destino à instalação” deve conduzir a um outro entendimento que não aquele que foi tido e que serviu para se decidir ainda restituir à impugnante o I.M.T. que tinha já pago.

E defende que tal se imporá ainda de acordo com os elementos histórico e teleológico da interpretação.

Ora, da evolução legislativa entretanto tida, resultam diferenças no regime aplicável, mas sem que pareça que no essencial se tenha alterado a isenção de sisa e depois de I.M.T., decorrente do apoio que se pretendeu dar também com o instituído nesse diploma às empresas exploradoras e proprietárias de empreendimentos ou fracções turísticas.

Nesse circunspecto, assume especial relevância, para efeitos de isenção daquele imposto, a declaração de utilidade turística, de acordo com o previsto no art. 16º do referido Dec.-Lei, ainda que tal dependa ainda de outras condições.

Assim, entendeu-se, numa adaptação lógica, ser de reconhecer o direito à isenção mediante a obtenção de alvará de utilização em 5-3-09, pela Câmara Municipal respectiva; e parecer favorável do Instituto do Turismo, e a declaração de utilidade turística válida por 7 anos e a classificação do empreendimento operadas pelo despacho n.º 3726/2011, do Secretário de Estado do Turismo, publicado no II S. do D.R. n.º 40/ de 25/2/2011.

Aliás, o direito à isenção, decorrente de tal despacho, tem sido reconhecido operar automaticamente, nos termos da jurisprudência do S.T.A. citada na douda sentença recorrida, nomeadamente, o ac. de 14-4-10, proferido no proc. 120/10, que se pronuncia no sentido de não ser necessário existir declaração expressa nesse sentido.

No entanto, tal parece não ser impeditivo de se sujeitar a mesma a caducidade, caso não sejam cumpridas as condições que foram fixadas no referido despacho, de acordo com o legalmente previsto, e enquanto a declaração de utilidade pública produzir efeitos, conforme ainda estabelecido também no mesmo.

Por outro lado, com a aplicação do C.I.M.T., desapareceu previsão equivalente à constante do art. 13º § único do CISISSD, disposição em que se previa ser possível a restituição do imposto de sisa “desde que esses estabelecimentos venham a ser declarados de utilidade turística e abertos à exploração no prazo fixado pelo Presidente do Conselho”.

Também parece que tal não é impeditivo da restituição, pois, na falta de norma específica que a preveja, foi utilizado atempadamente o meio de reclamação graciosa, de acordo com o previsto no art. 70º n.º 1 e 102º n.º 1 do C.P.P.T.

Concluindo, parece que o recurso é de improceder, sendo de confirmar o decidido, decorrente da declaração de utilidade turística posterior à aquisição efectuada, e sem prejuízo da sujeição a caducidade da isenção de I.M.T., no caso de não serem cumpridas as condições fixadas no despacho que declarou a utilidade turística.»

1.5. Corridos os vistos legais, cabe deliberar.

1.6. A questão a decidir é a de saber se a sentença incorreu em erro de julgamento ao decidir que a impugnante beneficiava da isenção de IMT e de redução a 1/5 do Imposto de Selo previstos no art. 20º do DL n.º 423/83, de 5/12, por a aquisição da fracção integrada em empreendimento a que foi atribuída utilidade turística se destinar à instalação do mesmo.

FUNDAMENTOS

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

A) Em 27 de Novembro de 2009, entre a Impugnante, na qualidade de segundo outorgante e “B..... LIMITADA”, com sede nas ..... Loulé, ....., freguesia de Almancil, concelho de Loulé, pessoa colectiva ....., na qualidade de primeiro outorgante e outros, foi celebrada a escritura pública de compra e venda de fls. 35 a 40, que aqui se dá por integralmente reproduzida para todos os legais efeitos.

B) Declarou a Primeira Outorgante (fls. 36):

«Que vende à sociedade, representada da segunda outorgante, “Z.....”, pelo preço de TRÊS MILHÕES DE EUROS, já recebido, a fracção autónoma designada pelas letras “EI”, Zona das Villas, fracção M7, moradia duplex, tipo T — Três, destinada a habitação no âmbito de serviços de exploração turística, com direito ao uso exclusivo de uma área de mil oitocentos e onze vírgula oitenta e cinco metros quadrados, composta por cave com 215,50 m<sup>2</sup>, terraços no 1º andar com 61,48 m<sup>2</sup>, terraços na cobertura com 45,74 m<sup>2</sup>, e no rés do chão, terraços, barbecue, piscina, chuveiro, escada de acesso à cave, rampa de acesso à cave, calçada, estacionamento, jardins, caminho e acessos com 1489,13 m<sup>2</sup>, do prédio urbano em regime de propriedade horizontal sito em ....., denominado B..... ou B' ....., freguesia de Almancil, concelho de Loulé, inscrito na respectiva matriz sob o artigo 12 988, com o valor

patrimonial tributável correspondente de € 572.150,00, descrito na Conservatória do Registo Predial de Loulé sob o número dez mil duzentos e oitenta e dois, da referida freguesia, registada a aquisição a favor da sociedade vendedora (...).

C) Em 30/07/2009, a Impugnante efectuou o pagamento do IMT e do IS a que se refere a liquidações de fls. 42 do apenso.

D) Em 27/11/2009, entre a Impugnante e B' ..... S.A., foi celebrado um contrato de exploração turística relativo à fracção a que se refere a alínea B), cfr. fls. 25 e segs. da reclamação graciosa.

E) Resulta do contrato a que se refere a alínea anterior:

«É celebrado o presente contrato, em conformidade com o disposto o artigo 45, número 3 do Decreto-Lei n.º 39/2008 de 7 de Março, através do qual o signatário, na qualidade de proprietário de uma fracção considerada unidade de alojamento do Aldeamento Turístico – B' ..... , habilita a entidade exploradora à exploração da sua fracção, nos termos e condições constantes do clausulado que se anexa, rubricado pelas partes.»

F) A fracção autónoma a que se refere a alínea B) no Aldeamento Turístico denominado B' ..... composto por 141 fracções, nomeadamente um Club House e 140 unidades de alojamento que fazem parte integrante do mesmo, com a classificação definitiva de cinco estrelas, cfr. fls. 43 e segs. do processo administrativo apenso.

G) Em 05/03/2009, a Câmara Municipal de Loulé emitiu a “LICENÇA DE UTILIZAÇÃO TURÍSTICA n.º 43/09” a favor do B' ..... Lda., que constitui fls. 88 da impugnação e que aqui se dá por integralmente reproduzido, donde resulta com interesse para a decisão:

8 CLASSIFICAÇÃO PROVISÓRIA QUATRO ESTRELAS

9 CAPACIDADE MÁXIMA PROVISÓRIA

Efectivo total do CLUB HOUSE é de 483 pessoas, efectivo total nos blocos de apartamentos de 650 pessoas — efectivo total nas moradias de 48 pessoas.

10 CLASSIFICAÇÃO DEFINITIVA CINCO ESTRELAS

11 CAPACIDADE MÁXIMA DEFINITIVA

372 camas fixas individuais e 140 duplas, equivalente a 652 utentes, distribuídas por 140 unidades de alojamento (9 T1, 76 T2 e 55 T3), uma das quais adaptada a pessoas com mobilidade condicionada. Por despacho do Turismo Portugal, I.P. de 13/02/2009.

H) Resulta do despacho n.º 3716/2011, publicado na II Série n.º 40, de 25/02/2011:

«Atento o pedido de atribuição da utilidade turística a título definitivo ao Aldeamento Turístico B' ..... de 5 estrelas, sito no concelho de Loulé, de que é requerente a sociedade B' ..... Lda.; e Tendo presentes os critérios legais aplicáveis e o parecer do Turismo de Portugal, I. P., que considera estarem reunidas as condições para a atribuição da utilidade turística a título definitivo ao empreendimento, decido:

1 - Atribuir utilidade turística a título definitivo ao Aldeamento Turístico B' ..... de 5 estrelas, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 2º e no n.º 3 do artigo 7º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro.

2 - Fixar a validade da utilidade turística em sete anos contados da data do título (comunicação de abertura) ao abrigo do qual o empreendimento iniciou o seu funcionamento (4 de Setembro de 2008), ou seja, até 4 de Setembro de 2015.

3 - Determinar que, ao abrigo do disposto na alínea b) do n.º 1 e no n.º 4 do artigo 16º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, na redacção que lhe foi dada pelo Decreto-Lei n.º 38/94, de 8 de Fevereiro, a proprietária e exploradora do empreendimento fique isenta das taxas devidas à Inspeção Geral das Actividades Culturais, pelo mesmo prazo fixado para a utilidade turística, caso as mesmas sejam ou venham a ser devidas.

4 - Nos termos do disposto no artigo 8º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, a utilidade turística fica sujeita ao cumprimento dos seguintes condicionamentos:

a) O empreendimento não poderá ser desclassificado;

b) A requerente deverá promover, até ao termo do segundo ano após a publicação do presente despacho, a realização de uma auditoria de qualidade de serviço, por uma entidade independente, cujo relatório deve remeter ao Turismo de Portugal, I. P. Caso a requerente disponha de um sistema de gestão de qualidade implementado no empreendimento, o relatório de auditoria pode ser substituído pela descrição detalhada do referido sistema, evidenciando, nomeadamente, a política de qualidade prosseguida, a monitorização e medição da satisfação do cliente e o tratamento das reclamações, a frequência e metodologia das auditorias internas e o envolvimento da gestão de topo;

c) Não poderão ser realizadas quaisquer obras que impliquem a alteração do empreendimento sem prévia comunicação ao Turismo de Portugal, I. P., para efeitos da verificação da manutenção da utilidade turística que agora se atribui, sem prejuízo de outros pareceres ou autorizações legalmente devidos por parte daquele organismo.

4 de Fevereiro de 2011. - O Secretário de Estado do Turismo, .....»

I) Em 24/06/2011, a ora Impugnante apresentou reclamações gratuitas n.º 1007-11/0400179.6 e 1007-11/0400178.8, contra as liquidações de IMT e IS, cfr. reclamação gratuita em apenso.

J) Na reclamação gratuita 1007-11/0400179.6, no Serviço de Finanças de Albufeira, foi prestada a seguinte informação (fls. 58 da reclamação gratuita):

«Através do requerimento patente a fls. 4/15 dos autos, vem Z..... NIPC ..... com sede em ...., Suite .... Wilmington, New Castle County, Delaware 19803, Estados Unidos da América, neste acto representada pela sua procuradora Dr.ª X....., com escritório na Rua ....., ..... 8000 — ..... Faro, nos termos do artigo 68.º e seguintes do CPPT, solicitar a restituição de 4/5 do Imposto de Selo — Verba 1.1 (IMT), pago através do DUC n.º 163.809.001.255.101, emitido em 2009.07.30, no montante de € 24.000,00, referente à aquisição da fracção autónoma designada pela letra “EI” do prédio urbano inscrito na respectiva matriz sob o n.º 12988, da freguesia de Almancil, concelho de Loulé, alegando em síntese que esta aquisição está abrangida pelo n.º 1 do artigo 20.º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 05 de Dezembro, uma vez que a fracção encontra-se inserida num empreendimento a que foi atribuída a utilidade turística.

Nestes termos e para os efeitos consignados no artigo 73.º do CPPT, cumpre-me informar e propor a V. Exa. o seguinte:

O pedido é legal (art.ºs. 68.º, 70.º e 99.º do CPPT), legítimo (art.º 9.º n.º 1 do CPPT e art.º 65.º da LGT) e interposto em tempo (art.º 70.º n.º 4 do CPPT);

Por escritura pública lavrada em 2009.11.27, adquiriu a reclamante à sociedade B....., Lda., NIPC....., por € 3.000.000,00, a fracção autónoma designada pela letra “EI”, que faz parte integrante do prédio urbano sito na Urbanização B’ ....., ....., denominado “B..... ou B’.....”, freguesia de Almancil, concelho de Loulé, inscrito na respectiva matriz predial sob o n.º 12988;

Nesta data, a reclamante celebrou um contrato de exploração turística com a sociedade alienante, onde esta ficou responsável pela exploração turística da fracção entretanto adquirida;

Para a efectivação da compra pagou a reclamante em 2009.07.30 IS — Verba 1.1 (IMT), no montante de €24.000,00, através do DUC n.º 163.809.001.255.101, objecto da presente reclamação;

Em 2011.02.25, foi publicado no Diário da República o despacho n.º 3716/2011, do Secretário de Estado do Turismo, onde foi atribuído ao Aldeamento Turístico B’ ....., requerido por B..... Lda., a utilidade turística a título definitivo, nos termos do artigo 2.º e no n.º 3 do artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 05 de Dezembro, pelo prazo de sete anos contados do início do seu funcionamento, ou seja de 2008.09.04 até 2015.09.04;

Efectivamente, o diploma legal que actualmente disciplina a atribuição da utilidade turística está consagrado no referido Decreto-Lei n.º 423/83, de 05 de Dezembro, que revogou a Lei n.º 2073/1954, de 23/12. O n.º 1 do artigo 20.º daquele Diploma Legal refere que “são isentas de sisa (agora IMT) e do Imposto sobre sucessões e doações, sendo o imposto de selo reduzido a um quinto, as aquisições de prédios ou de fracções autónomas com destino à instalação de empreendimentos qualificados de utilidade turística, ainda que tal qualificação seja atribuída a título prévio, desde que esta se mantenha válida e seja observado o prazo fixado para a abertura ao público do empreendimento”;

Nestes termos, quando o n.º 1 do artigo 20.º se refere o “destino à instalação”, tal significa que se tratam apenas de aquisições de prédios efectuadas com o intuito de neles construir/melhorar empreendimentos turísticos, e não, como pretende a reclamante, de aquisição de prédios/fracções integradas em empreendimentos já construídos e instalados, pelo que não pode a sua pretensão proceder;

Nesta conformidade, sou de parecer que deverá ser preferida decisão a indeferir o pedido pelas razões expostas.

A consideração superior.»

K) Na Direcção de Finanças de Faro, foi proferida a informação de fls. 54 e segs., que aqui se dá por integralmente reproduzida e donde resulta com interesse para a decisão:

(...) Para uma boa apreciação e decisão da causa decidenda, que se resume à questão de saber se a transmissão da fracção em causa está ou não isenta de IMT, importa fazer um breve percurso pelos principais e mais pertinentes diplomas legais que estabeleceram a disciplina jurídica relativamente à actividade da indústria hoteleira e similar, com especial enfoque nas normas que incidem sobre matéria fiscal.

A Lei n.º 2073, de 23 de Dezembro de 1954, constituiu o quadro legal regulador da actividade da indústria hoteleira e similar e dividiu os estabelecimentos “de interesse para o turismo” e “sem interesse para o turismo”. A declaração de utilidade turística assumia relevância, desde logo ao nível fiscal.

Disponha o artigo 12.º da Lei 2073, de 23 de Dezembro de 1954:

“As empresas proprietárias e as que venham a explorar os estabelecimentos hoteleiros ou similares classificados de utilidade turística são isentas, relativamente à propriedade e exploração dos mesmos, de contribuição predial e de contribuição industrial, e bem assim de quaisquer impostos e taxas para os corpos administrativos, durante o prazo de 10 anos, contado a partir do primeiro ano de exploração dos estabelecimentos; e beneficiarão, nos quinze anos seguintes, de uma redução de 50 por cento nas mesmas contribuições, impostos e taxas.

§ 1º Os estabelecimentos hoteleiros abertos nos últimos cinco anos e classificados de utilidade turística terão, a partir da entrada em vigor desta lei, o tratamento tributário previsto no corpo deste artigo.

§ 2º Aos estabelecimentos não compreendidos no parágrafo anterior, mas que realizem nos cinco anos, contados da entrada em vigor desta lei, obras e melhoramentos que lhes permitam obter a classificação de utilidade turística, aplicar-se-á a redução de impostos referida na última parte do corpo deste artigo, pelo prazo e nos termos aí definidos.”

E continuava o artigo 13º:

“São isentas de sisa e de imposto de sucessões e doações, ficando sujeitas apenas a um quinto do imposto do selo devido, as aquisições de prédios com destino à construção e instalação de estabelecimentos hoteleiros ou similares previamente declarados de utilidade turística, cujas empresas beneficiarão também das isenções estabelecidas no corpo do artigo anterior, desde a aquisição dos prédios até à abertura dos estabelecimentos à exploração, se for observado para esta o prazo fixado pelo Presidente do Conselho.”

Em primeiro lugar, importa realçar que estes dois normativos reconhecem, mediante as circunstâncias ali descritas, uma série de benefícios fiscais às empresas proprietárias e às empresas exploradoras do estabelecimento hoteleiro, Tal está taxativamente previsto no artigo 12º, mas também no artigo 13º quando, na sua segunda metade refere “(...), cujas empresas beneficiarão também (...)”.

Assim, conclui-se que apenas estavam isentas de sisa (actual IMT) as aquisições, por parte das empresas, de prédios com destino à construção e instalação de estabelecimentos hoteleiros.

Aliás, todos os benefícios referidos nestes artigos 12º, 13º e 14º desta Lei, são reconhecidos às empresas referidas naquele artigo 12º (i.é, as empresas proprietárias e as empresas que venham a explorar os estabelecimentos hoteleiros ou similares classificados de utilidade turística).

Posteriormente, em 04 de Junho de 1956 foi publicada a Lei n.º 2081, que veio inserir disposições de interpretação e aplicação da Lei n.º 2073. Com relevância para o caso em apreço, temos o artigo 12º (o único que faz referência ao imposto de sisa), segundo o qual “Poderão ser restituídas as importâncias correspondentes à sisa e ao imposto sobre as sucessões e doações e aos quatro quintos do imposto do selo pagos pela aquisição de prédios com destino à construção de estabelecimentos hoteleiros e similares, feita posteriormente à entrada em vigor da Lei n.º 2073, desde que esses estabelecimentos venham a ser declarados de utilidade turística e sejam abertos à exploração no prazo fixado para o efeito pelo Presidente do Conselho.”

Note-se que este dispositivo legal impõe como uma das condições para a devolução da sisa paga, que a aquisição do prédio tenha sido efectuada com destino à construção de estabelecimentos hoteleiros e similares. Por conseguinte, trata-se da restituição da sisa a efectuar à empresa que adquiriu um prédio para nele construir e instalar um estabelecimento hoteleiro.

Com a entrada em vigor do Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações (CIMSISD), através da publicação do DL 41969 de 24 de Novembro de 1958, a isenção de sisa passou a estar prevista no seu artigo 13º, sendo que o n.º 8 dispunha que ficavam isentos da sisa, as aquisições de prédios com destino à construção e instalação de estabelecimentos hoteleiros ou similares, previamente declarados de utilidade turística, nos termos do artigo 13º da Lei n.º 2073, de 23 de Dezembro de 1954.

Ou seja, este normativo praticamente reproduz o já referido artigo 12º da Lei n.º 2081.

Foram vários os despachos ministeriais que vieram esclarecer/clarificar as situações fácticas subsumíveis à previsão normativa do artigo 13º, n.º 8 do CIMSISD. Todos eles convergem no sentido de reconhecer que apenas estão abrangidos pela isenção deste normativo legal as aquisições de prédios com o fim de nele construir e instalar estabelecimentos hoteleiros, considerados de utilidade turística, deixando de fora a aquisição de prédios quando nele já estejam construídos e instalados os referidos estabelecimentos hoteleiros.

Assim, o despacho ministerial de 12-07-1960, veio esclarecer que a aquisição de prédios urbanos onde se encontram instalados hotéis está sujeita ao pagamento da sisa, não lhes aproveitando a isenção da sisa prevista no n.º 8 do art.º 13º do CIMSISD, que é restrita às aquisições de prédios destinados à construção e instalação de novos estabelecimentos hoteleiros ou similares, previamente declarados, de utilidade pública. Também o despacho ministerial de 23-11-1960 veio dizer que se o terreno foi adquirido para construção de um estabelecimento hoteleiro e vendido antes de concluída a construção e iniciada a exploração, não é de restituir a sisa paga pela primeira transmissão.

O despacho ministerial de 02-05-1966 veio dizer que a isenção em apreço, apenas é de aplicar no caso de criação de novas unidades hoteleiras, previamente consideradas de utilidade turística, e não da transmissão das já existentes (vide Código do Imposto Municipal da Sisa e do Imposto Sobre as Sucessões e Doações — Anotado e Comentado por F. Pinto Fernandes e Nuno Pinto Fernandes — 4ª ed., págs. 255 e 256).

Actualmente, o diploma legal que disciplina a atribuição da utilidade turística, está consagrado no Decreto-Lei n.º 423/83 de 5 de Dezembro, que revogou a Lei n.º 2073. O n.º 1 do artigo 20º daquele diploma legal, reza assim:

“São isentas de sisa e do imposto sobre sucessões e doações, sendo o imposto do selo reduzido a um quinto, as aquisições de prédios ou de fracções autónomas com destino à instalação de empreendimentos qualificados de utilidade turística, ainda que tal qualificação seja atribuída a título prévio, desde que esta se mantenha válida e seja observado o prazo fixado para a abertura ao público do empreendimento.”

E acrescenta o n.º 2: “A isenção e a redução estabelecidas no número anterior verificar-se-ão também na transmissão a favor da empresa exploradora, no caso de a proprietária ser uma sociedade de locação financeira e a transmissão se operar ao abrigo e nos termos do contrato de locação financeira que determinou a aquisição do empreendimento pela sociedade transmitente.”

A lei continua a referir-se a aquisições de prédios (ou fracções) com destino à instalação de empreendimentos de reconhecida utilidade turística. Ou seja, trata-se de isenção nas aquisições de prédios para construir/instalar e não dos já instalados, e que não sejam alvo de obras de remodelação, beneficiação, reequipamento ou ampliação. Aliás, na senda do que já vinha sendo estabelecido, com as necessárias adaptações, desde a Lei n.º 2073 (artigo 13º, *in fine*).

O Decreto-Lei n.º 423/83 constituiu um instrumento jurídico de fomento e incentivo ao investimento no sector do turismo, que se quer de qualidade. Este impulso que se pretendeu dar ao sector do turismo, está bem patente desde logo no artigo 5º. Com efeito, a lei apenas reconhece a possibilidade de ser atribuída a utilidade turística a empreendimentos que resultem de um directo investimento, traduzido quer na construção de empreendimentos novos, quer na remodelação, beneficiação ou reequipamento totais ou parciais, quer na realização de obras conducentes ao aumento da capacidade em, pelo menos, 50%.

Por esse motivo, o legislador entendeu atribuir benefícios fiscais em sede de imposto de sisa e do selo, às empresas proprietárias que realizam o esforço do investimento. Pretendeu o legislador impulsionar este sector de actividade, prevendo isenção/redução de pagamento de sisa/selo, mediante determinadas condições, a quem vai criar estabelecimentos turísticos, e não a quem se limita a vender fracções pertencentes a empreendimentos já instalados. Este é o entendimento e interpretação perflhados pela DCCI, e que decorre do elemento histórico, racional/teleológico, mas também literal das normas jurídicas em apreço.

Na verdade, quando o legislador diz, no n.º 1 do artigo 20º, “destino à instalação”, tal significa que se trata apenas de aquisições de prédios efectuadas com o intuito de neles construir/melhorar empreendimentos turísticos, e não, como pretende a reclamante, de aquisição de prédios/fracções integradas em empreendimentos já construídos e instalados.

Da mesma forma, quando o legislador utiliza a expressão “seja observado” o prazo fixado para a abertura ao público do empreendimento, sugere a ideia de mais uma condição que é imposta ao promotor do investimento (empresa proprietária), no sentido de que esta, para além de ter de ver reconhecida a utilidade turística ao empreendimento que construiu/ampliou/melhorou, terá ainda de cumprir o prazo que foi estipulado para a abertura do mesmo ao público.

O próprio artigo 20º, no seu n.º 2, estabelece a única situação em que a isenção da sisa e a redução do imposto do selo, também ocorre, para além das situações já referidas: quando a empresa proprietária for uma sociedade de locação financeira e, no âmbito deste contrato de locação que previu a aquisição do empreendimento, vende à empresa exploradora os prédios/fracções.

Portanto, fora destes casos, não está prevista qualquer isenção da sisa (actual IMT). Assim, quando é efectuada a aquisição de uma fracção que integra um empreendimento turístico, já instalado, esta operação não está isenta de sisa/IMT, por inexistência de norma jurídica que a preveja.

Consequentemente, entendemos que se torna irrelevante o facto da fracção em causa continuar afecta à exploração turística, já que é a operação em si mesma (o facto tributário em causa) que cai fora da previsão estabelecida no artigo 20º do Decreto-Lei n.º 423/83, que reconhece a isenção do pagamento do imposto da sisa/IMT (Neste sentido os pareceres emitidos pela DSIMT, de fls. 51 a 60 dos autos). Requer ainda a reclamante o reconhecimento da Isenção do IMI. Ora a reclamação graciosa visa atacar a ilegalidade da liquidação e a consequente anulação total ou parcial dos actos tributários (art.º 68º do Código de Procedimento e de Processo Tributário). Pelo que, este não é o meio procedimental próprio para apreciação do pedido de reconhecimento de Isenção do IMI.

Consequentemente, a pretensão da reclamante está votada ao insucesso.

### III - PROPOSTA DE DECISÃO

Nos termos do presente Parecer, propõe-se que a reclamação seja:

(...)

X Indeferida

Devendo notificar-se a reclamante para o exercício do direito de audição, nos termos do artigo 60º da Lei Geral Tributária.



*No entanto, submete-se à consideração de V. Exa., que superiormente decidirá. Direcção de Finanças de Faro, 11/10/2011».*

L) Sobre a informação a que se refere a alínea anterior recaiu o seguinte projecto de despacho (fls. 87 da reclamação graciosa):

*«Concordo  
Indefiro nos termos propostos  
2011/10/11».*

M) A Impugnante notificada exerceu o direito de audição, cfr. fls. 82 da reclamação graciosa.

N) Em apreciação do direito de audição foi elaborada a informação de fls. 88 e segs. da reclamação graciosa, que aqui se dá por integralmente reproduzida e donde resulta com interesse para a decisão:

#### **I — DIREITO DE AUDIÇÃO**

*O(a) reclamante foi devidamente notificado(a) do projecto de despacho, na pessoa do seu mandatário, através de carta registada de 12-10-2011 (RM644894625 PT).*

*O(a) reclamante exerceu o seu direito de audição, por escrito, em 20-10-2011 (doc. fls. 81 a 86 dos autos). Alega o(a) reclamante que a interpretação que a Administração Fiscal faz do artigo 20º do Decreto-Lei n.º 423/83 de 5 de Dezembro, não se mostra consentânea com a ratio legis da criação do instituto da utilidade turística pois, tal entendimento conduz a que os benefícios fiscais previstos naquele normativo legal não passem de letra morta, acabando por nunca ser aplicáveis na prática. Sustenta esta conclusão, com a argumentação de que, apesar da atribuição de utilidade turística a título prévio poder ser requerida com base em anteprojecto aprovado do empreendimento, na realidade e em regra, o que se passa é que quando o promotor do empreendimento adquire um prédio destinado a nele implantar um empreendimento turístico, inexistente qualquer projecto aprovado, pelo que inexistente a declaração de utilidade turística. E, desta forma, nunca pode beneficiar da isenção do IMT ou da redução do imposto do selo.*

*Alega ainda o(a) reclamante que o conceito de “instalação” de empreendimento turístico adoptado no projecto de despacho não se coaduna com o conceito de instalação previsto no Decreto-Lei n.º 39/2008, de 7 de Março, que estabelece o regime jurídico da instalação, funcionamento e exploração de empreendimentos turísticos. Pois, a aprovação do projecto do empreendimento constitui a primeira etapa do processo de instalação, o que faz com que, em bom rigor, a declaração de utilidade turística ocorra sempre numa fase posterior à conclusão da primeira fase da instalação. Concluindo que, nessa medida, não se pode dizer que só se aplicam os benefícios fiscais em causa a empreendimentos declarados de utilidade turística antes da sua instalação. Por isso, a expressão “com destino à instalação” contida no artigo 20º do Decreto-Lei n.º 423/83, deve ser interpretada no sentido de que o que releva é a afectação do prédio exploração turística), quer se trate da primeira transmissão onde há-de vir a ser implantado um empreendimento turístico ou a aquisições subsequentes.*

#### **II — ANÁLISE DO DIREITO DE AUDIÇÃO**

*Não faz sentido, nem corresponde à verdade, que o entendimento que a Administração Fiscal faz do artigo 20º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro conduz a que, na prática, os benefícios fiscais ali previstos não passem de letra morta, acabando por nunca serem aplicáveis.*

*Desde logo, e porque ao contrário do que afirma o(a) reclamante, muitos promotores, antes de adquirem os prédios, elaboram o projecto e candidatam-se à atribuição de utilidade turística a título prévio que, uma vez reconhecida, lhes permite beneficiarem da isenção do IMT e redução do imposto do selo, relativamente à aquisição do imóvel onde futuramente será instalado o empreendimento turístico. Por vezes, pode não existir interesse nesse pedido, nomeadamente para efeitos fiscais. No caso concreto, o promotor não requereu o reconhecimento a título prévio. Mas também não houve pagamento de SISA pela aquisição do terreno. Pois, a aquisição do terreno que esteve na origem do prédio onde foi construído o empreendimento, pela sociedade B..... Lda., foi efectuada no âmbito de uma concentração de empresas, pelo que a isenção da SISA foi atribuída nos termos do Decreto-Lei n.º 404/90, de 21 de Dezembro.*

*Acresce que, os promotores que pagaram o imposto municipal de sisa/IMT pela aquisição do imóvel destinado à instalação de estabelecimentos turísticos, sempre podem pedir a restituição, quando posteriormente seja reconhecida a utilidade turística, desde que observados determinados condicionalismos legalmente estabelecidos.*

*Quanto à interpretação do conceito de “instalação” que o(a) reclamante entende ser a correcta, consideramos que é uma interpretação demasiado rebuscada e forçada. Com efeito, o capítulo IV do Decreto-Lei n.º 39/2008, de 7 de Março intitulado “Instalação dos empreendimentos turísticos” trata do procedimento respeitante à instalação, leia-se, tendente à instalação Naturalmente que existem várias etapas ou procedimentos administrativos conducentes à instalação de um determinado empreendimento turístico, que pode ir, nomeadamente, desde o pedido de licenciamento ou comunicação prévia de operações urbanísticas, passando pelos pareceres e aprovação das várias entidades oficiais competentes, até à emissão dos títulos válidos de abertura do empreendimento. Se lermos o disposto nos artigos 5º e 6º deste diploma legal, teremos que concluir que o sentido da palavra “instalação”*

se refere a empreendimentos turísticos a criar/construir. E é a estes que também se refere a norma do artigo 20º do Decreto-Lei n.º 423/83, como já explanámos no projecto de despacho, que aqui se dá por integralmente reproduzido.

Por fim, a propósito do Acórdão do STA referido na p.i., importa focar a questão que ali foi abordada. No Acórdão pode ler-se:

“(…) não prevendo o legislador que os benefícios em causa tenham que constar do despacho de atribuição de utilidade turística, ao contrário do que sucede nas situações do n.º 4 do artigo 16º citado, declarada a utilidade turística e destinando-se o imóvel à instalação de um empreendimento turístico, é evidente que a isenção de IMT e a redução de IS operam directa e automaticamente.”

Ou seja, o juiz a quo, considerou que, pelo facto de no despacho que reconheceu a utilidade turística não constarem os benefícios fiscais de isenção de IMT ou redução do imposto do selo, não poderia o impugnante gozar de tais benefícios. E contra esta interpretação que vai a decisão contida no Acórdão do STA, ao concluir que os benefícios previstos no artigo 20º do Decreto-Lei n.º 423/82 operam automaticamente desde que verificados os pressupostos legalmente definidos. E neste ponto, também para a Administração Fiscal não restam dúvidas de que a atribuição dos benefícios fiscais decorre automaticamente da lei, não necessitando os mesmos de serem mencionados no despacho que atribui a utilidade turística.

É certo que o Acórdão afirma que a transmissão ali em causa também está abrangida pela isenção/redução estabelecida na lei. Salvo o devido respeito, tal conclusão assenta porventura numa apressada interpretação da norma em questão. O entendimento que a Administração Fiscal perfilha, explanada no projecto de relatório, assenta numa interpretação literal, sistemática e histórica do normativo contido no artigo 20º do Decreto-Lei n.º 423/82, de 5 de Dezembro, que não contempla as situações como as que estão em causa nos presentes autos de reclamação graciosa.

### III – PARECER

Perante os factos vertidos nos autos a lei aplicável, conclui-se que o pedido da reclamante não pode proceder.

### III - PROPOSTA DE DECISÃO

Nos termos do presente Parecer, propõe-se que a reclamação seja:

(...)

X Indeferida

No entanto, submete-se à consideração de V. Exa., que superiormente decidirá, Direcção de Finanças de Faro, 21/10/2011»

O) Sobre a informação a que se refere a alínea anterior recaiu o seguinte despacho (fls. 87 da reclamação graciosa).

«Concordo.

Torno definitivo o projecto de despacho de indeferimento de 2011/10/11.

Faro, 21/10/2011»

P) A Impugnante foi notificada do despacho a que se refere a alínea anterior por carta registada expedida em 25/10/2011, cfr. fls. 91 e 92 da reclamação graciosa.

Q) Na reclamação graciosa 1007-11/04004256, no Serviço de Finanças de Albufeira, foi prestada a seguinte informação (fls. 58 da reclamação graciosa):

«Através do requerimento patente a fls. 4/15 dos autos, vem Z....., NIPC ....., com sede em ....., Suite ....., Wilmington, Ncw Castle County, Delaware 19803, Estados Unidos da América, neste acto representada pela sua procuradora Drª. X....., com escritório na Rua ....., ....., ....., 8000 — ..... Faro, nos termos do artigo 68º e seguintes do CPPT, solicitar a restituição de 4/5 do Imposto de Selo — Verba 1.1 (IMT), pago através do DUC n.º 163.809.001.255.101, emitido em 2009.07.30, no montante de € 24.000,00, referente à aquisição da fracção autónoma designada pela letra “EI” do prédio urbano inscrito na respectiva matriz sob o n.º 12988, da freguesia de Almancil, concelho de Loulé, alegando em síntese que esta aquisição está abrangida pelo n.º 1 do artigo 20º do Decreto — Lei n.º 423/83, de 05 de Dezembro, uma vez que a fracção encontra-se inserida num empreendimento a que foi atribuída a utilidade turística.

Nestes termos e para os efeitos consignados no artigo 73º do CPPT, cumpre-me informar e propor a V. Exa. o seguinte:

O pedido é legal (art.ºs. 68º, 70º e 99º do CPPT), legítimo (art. 9º n.º 1 do CPPT e art. 65º da LGT) e interposto em tempo (art. 70º n.º 4 do CPPT);

Por escritura pública lavrada em 2009.11.27, adquiriu a reclamante à sociedade B....., Lda., NIPC ..... por € 3.000.000,00, a fracção autónoma designada pela letra “EI”, que faz parte integrante do prédio urbano sito na Urbanização ....., ....., denominado “B..... ou B’..... freguesia de Almancil, concelho de Loulé, inscrito na respectiva matriz predial sob o n.º 12988;

Nesta data, a reclamante celebrou um contrato de exploração turística com a sociedade alienante, onde esta ficou responsável pela exploração turística da fracção entretanto adquirida;

Para a efectivação da compra pagou a reclamante em 2009.07.30 IS — Verba 1.1 (IMT), no montante de €24.000,00, através do DUC n.º 163.809.001.255.101, objecto da presente reclamação;

Em 2011.02.25, foi publicado no Diário da Republica o despacho n.º 3716/2011, do Secretário de Estado do Turismo, onde foi atribuído ao Aldeamento Turístico B'....., requerido por B....., Lda., a utilidade turística a título definitivo, nos termos do artigo 2º e no n.º 3 do artigo 7º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 05 de Dezembro, pelo prazo de sete anos contados do início do seu funcionamento, ou seja de 2008.09.04 até 2015.09.04.

Efectivamente, o diploma legal que actualmente disciplina a atribuição da utilidade turística está consagrado no referido Decreto — Lei n.º 423/83, de 05 de Dezembro, que revogou a Lei n.º 2073/1954, de 23/12. O n.º 1 do artigo 20º daquele Diploma Legal refere que “são isentas’ de sisa (agora IMT) e do Imposto sobre sucessões e doações, sendo o imposto de selo reduzido a um quinto, as aquisições de prédios ou de fracções autónomas com destino à instalação de empreendimentos qualificados de utilidade turística, ainda que tal qualificação seja atribuída a título prévio, desde que esta se mantenha válida e seja observado o prazo fixado para a abertura ao público do empreendimento”;

Nestes termos, quando o n.º 1 do artigo 20º se refere o “destino à instalação”, tal significa que se tratam apenas de aquisições de prédios efectuadas com o intuito de neles construir/melhorar empreendimentos turísticos, e não, como pretende a reclamante, de aquisição de prédios/fracções integradas em empreendimentos já construídos e instalados, pelo que não pode a sua pretensão proceder;

Nesta conformidade, sou de parecer que deverá ser preferida decisão a indeferir o pedido pelas razões expostas.

À consideração superior.»

R) Na Direcção de Finanças de Faro, foi proferida a informação de fls. 73 e segs., que aqui se dá por integralmente reproduzida para todos os legais efeitos.

S) Sobre a informação a que se refere a alínea anterior recaiu o seguinte projecto de despacho (fls. 73 da reclamação graciosa):

«Concordo

Indefiro nos termos propostos

2011/10/11».

T) A Impugnante notificada exerceu o direito de audição, cfr. fls. 83 da reclamação graciosa.

U) Em apreciação do direito de audição foi elaborada a informação de fls. 88 e segs. da reclamação graciosa, que aqui se dá por integralmente reproduzida.

V) Sobre a informação a que se refere a alínea anterior recaiu o seguinte despacho (fls. 88 da reclamação graciosa).

«Concordo.

Torno definitivo o projecto de despacho de indeferimento de 2011/10/11.

Faro, 21/10/2011».

X) A Impugnante foi notificada do despacho a que se refere a alínea anterior por carta registada expedida em 25/10/2011, cfr. fls. 92 e 93 da reclamação graciosa.

Z) A petição inicial foi apresentada em 08/11/2011, cfr. fls. 3.

AA) resulta do DUC 160.611.013.985.003, de 11/05/2011, de fls. 31 da reclamação graciosa:

<b>Sujeito Passivo</b> .....
D.....
AV..... E.....
ALMANCIL
Território Nacional
Estado Civil: Cas. Regime Casamento: separação de bens NIF do Cônjuge:.....
<b>Facto Tributário</b>
1 - Aquisição do direito de propriedade plena sobre Imóveis
<b>Bem - 1</b>
Prédio: U-12988-BE Concelho: LOULE Freguesia: ALMANCIL Localização: Urb. ...., Sítio do ....., Apartado ..... RC Almancil 8135-..... ALMANCIL Tipo: Presente Destino: Serviços
<b>Alienante do Bem - 1</b>
Identificação Fiscal: ..... Nome: B'' ....., LDA Parte: 1/1 Nº Liquidação: 4270958 Valor Patrimonial IMT: € 172.490,00 Valor Declarado: € 640.000,00 Benefícios: 33 - Utilidade Turística (Artº 20º do D.L. 423/83), 100% sobre a matéria colectável Matéria Colectável: € 640.000,00 Taxa: 6,50 % Colecta: € 0,00
Valor Global do Acto ou Contrato: € 640.000,00

BB) resulta do DUC 163.811.000.243.048, de 11/05/2011, de fls. 32-a da reclamação graciosa:

<b>Sujeito Passivo - .....</b>
<b>D</b> .....
AV.....
ALMANCIL
Território Nacional
Estado Civil: Cas. Regime Casamento: separação de bens NIF do Cônjuge: .....
<b>Facto Tributário</b>
1 - Aquisição do direito de propriedade plena sobre Imóveis
<b>Bem - 1</b>
Prédio: U-12988-BE Concelho: LOULE Freguesia: ALMANCIL Localização: Urb....., Sítio do ....., Apartado ..... RC Almancil 8135-.....ALMANCIL Tipo: Presente Destino: Serviços
<b>Alienante do Bem - 1</b>
Identificação Fiscal: ....., Nome: B"....., LDA Parte: 1/1 Nº Liquidação: 1508564 Valor Patrimonial IMT: €172.490,00 Valor Declarado: €640.000,00 Benefícios: 33 - Utilidade Turística (Artº 20º do D-L 423/83), 80% sobre a matéria colectável Matéria Colectável: €640.000,00 Taxa: 0,80 % Colecta: €1.024,00
Valor Global do Acto ou Contrato: €640.000,00

3. Como acima se deixou dito, a questão a decidir é a de saber se a sentença incorre em erro de julgamento ao decidir que a impugnante beneficiava da isenção de IMT e de redução a 1/5 do Imposto de Selo previstos no art. 20º do DL n.º 423/83, de 5/12, por a aquisição da fracção integrada em empreendimento a que foi atribuída utilidade turística se destinar à instalação do mesmo.

Vejamos.

4. A sentença (cfr. fls. 90 a 118 dos autos) julgou a impugnação procedente, por ter entendido, em síntese, que a aquisição que está subjacente às liquidações de IMT e do Imposto do Selo aqui impugnadas se destinou à instalação de empreendimento qualificado de utilidade turística, porquanto a primeira aquisição de cada fracção está integrada no processo de instalação do empreendimento e, no caso dos autos, a aquisição da fracção por parte da impugnante é uma aquisição inicial e não subsequente, isto é, constitui a primeira venda da fracção, efectuada pela proprietária do empreendimento, estando assim integrada no processo de instalação da totalidade do conjunto turístico, processo que é complexo e prolongado no tempo. Daí que tal aquisição beneficie do disposto no n.º 1 do art. 20º do DL n.º 423/83, por se tratar de aquisição com destino à instalação do empreendimento.

Discorda do decidido a Fazenda Pública, imputando à sentença recorrida erro de julgamento porque não está preenchido um dos condicionalismos que a lei impõe para que se verifique a isenção prevista naquele citado n.º 1 do art. 20º do DL n.º 423/83, nomeadamente, que o imóvel adquirido se destine à instalação do empreendimento turístico, pois que este estava já instalado e em funcionamento quando a aquisição do imóvel teve lugar, pugnando por que se entenda que quando o legislador diz, no n.º 1 do art. 20º, “destino à instalação”, tal significa que se trata apenas de aquisições de prédios efectuadas com o intuito de neles construir/melhorar empreendimentos turísticos, e não da mera aquisição de prédios/fracções integradas em empreendimentos já construídos e instalados, como sucedeu no caso concreto.

Importa, pois, determinar, se a primeira aquisição de imóvel integrado em empreendimento a que foi atribuída utilidade turística ainda integra a fase de instalação do empreendimento.

Ora, questão idêntica à que é objecto dos presentes autos foi já decidida em julgamento ampliado, nos termos do disposto no art. 148º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, no acórdão deste STA, de 23/1/2013, rec. n.º 968/12, que subscrevemos e ao qual aderimos.

Assim, remetendo para a fundamentação desse aresto e acolhendo-a, concluímos que, para efeitos do benefício fiscal previsto no n.º 1 do art. 20º do DL n.º 423/83, de 5/12, a primeira aquisição de fracção destinada à exploração turística não integra já a fase de instalação do empreendimento, razão pela qual, em procedência das Conclusões da recorrente e no provimento do recurso, haverá que revogar a sentença recorrida e julgar improcedente a impugnação.

#### DECISÃO

Nestes termos acorda-se em, dando provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida e julgar improcedente a impugnação.

Custas pela recorrida, em 1ª instância e no STA, por ter contra-alegado.

Junte cópia certificada do acórdão proferido em 23/1/2013, no rec. n.º 968/12 (julgamento ampliado).

Lisboa, 30 de Janeiro de 2013. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Francisco Rothes* — *Fernanda Maçãs*.

Nota: O acórdão supra identificado encontra-se publicado em apêndice ao *Diário da República*, no volume correspondente à data em que foi proferido.

## Acórdão de 30 de Janeiro de 2013.

### Assunto:

*Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro. Empreendimentos turísticos. Aquisição de fracções autónomas integradas no empreendimento. Isenção de sisa e redução a um quinto do imposto de selo.*

### Sumário:

- I — A expressão “destino a instalação” para efeitos do benefício a que se reporta o n.º 1 do art.º 20º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, quer significar aquisições de prédios ou fracções efectuadas com o intuito de neles construir/melhorar empreendimentos turísticos, e não, aquisição de prédios/fracções integradas em empreendimentos já construídos e instalados.*
- II — Deste modo, a mera transmissão de uma fracção, ainda que integrada em empreendimento turístico ao qual foi atribuída utilidade pública e destinada a exploração turística, não beneficia da isenção e redução referidas naquela norma (sisa - hoje IMT- e imposto de selo, respectivamente).*
- III — Isto mesmo se conclui do art.º 9º do Decreto-Lei n.º 55/2002, de 11 de Março, que estipula que “Para efeitos do presente diploma, considera-se instalação de empreendimentos turísticos o processo de licenciamento, ou de autorização para a realização de operações urbanísticas relativas à construção de edifícios ou suas fracções destinados ao funcionamento daqueles empreendimentos”.*

Processo n.º 972/12-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A..... e outros.

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

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

### 1 – RELATÓRIO

**A....** e mulher **B....**, naturais de Baroda e Mumbai, Índia, de nacionalidade Britânica, casados sob o regime da separação de bens, residentes em ..... , ..... , Londres ..... , Inglaterra, contribuintes números .... e ..... respectivamente, impugnaram judicialmente as liquidações de *IMT* com os DUCs número 160.609.020.714.303 e 160.709.020.713.403 e de *Imposto de selo* com os DUCs número, 163.509.001.613.596 e 163.409.001.613.588 respectivamente;

**C.....**, pessoa colectiva número ..... , com sede em Suite ..... , ..... , Wilmington, New Castle, ..... , Estados Unidos da América, Impugnaram Judicialmente as liquidações de *IMT*, DUC número 160.210.006.054.303 e de *Imposto de selo* com o DUC número 163.010.000.124.495

**D.....** casada sob o regime de separação de bens com **E.....**, e **F.....** solteira, maior, com os NIF ..... e ..... , ambas residentes em .... , ..... , Kilkenny, Irlanda, Impugnaram Judicialmente a liquidação de *IMT* com o DUCS números 160.009.027.629.403 e 160.409.027.631.303 respectivamente.

Por sentença de 6 de Junho de 2012, julgou a impugnação procedente.

Reagiu a Fazenda Pública, interpondo o presente recurso, cujas alegações **integram as seguintes conclusões:**

a) A questão decidenda é saber se *a aquisição imóvel se destinou à instalação do empreendimento ou se este já se encontrava instalado;*

b) In casu, não existindo ampliação ou melhoramento em mais de 50%, o reconhecimento dos benefícios respeitantes à isenção de IMT e redução de Imposto de Selo dependem de se considerar que as aquisições dos impugnantes se destinaram a instalar um empreendimento qualificado de utilidade turística como o exige o art.º 20º n.º 1 do Decreto-Lei n.º 423/83 de 05/12;

c) O DL n.º 423/83 de 5/12 reestruturou profundamente o instituto de utilidade turística e previu, no seu art.º 7º a concessão da utilidade turística a título prévio caso fosse atribuída antes da entrada em funcionamento dos empreendimentos:

i) novos;

ii) já existentes que fossem objecto de remodelação, beneficiação ou de reequipamento totais ou parciais;

iii) já existentes que aumentassem a sua capacidade em, pelo menos, 50%;

d) E previu a concessão da utilidade turística a título definitivo, caso fosse atribuída a empreendimentos já em funcionamento ou quando resultasse da confirmação da utilização turística a título prévio;

e) E foi precisamente ao abrigo destes normativos que, em 25-02-2011, foi publicado no Diário da República a atribuição da **utilidade turística a título definitivo** ao Aldeamento Turístico G....., de 5 estrelas, cujo **funcionamento já iniciara em 2008/09/04**;

f) Assim, não faz sentido, e carece de apoio legal, sustentar, como se faz na sentença recorrida, que as aquisições das fracções identificadas nos autos, integram a fase de instalação do empreendimento turístico, pois este não só já se encontrava instalado, como também já se encontra em funcionamento desde 2008/09/04;

g) A interpretação que a Fazenda Pública faz da norma em questão, é a de que esta apenas reconhece a possibilidade de ser atribuída a utilidade turística a empreendimentos que resultem de um directo investimento, traduzido quer na construção de empreendimentos novos, quer na remodelação, beneficiação ou reequipamento totais ou parciais, quer na realização de obras conducentes ao aumento da capacidade em, pelo menos, 50%;

h) Por esse motivo, o legislador entendeu atribuir benefícios fiscais em sede de Imposto de Sisa (IMT) e do Selo, às empresas proprietárias que realizam o esforço do investimento. Pretendeu o Legislador impulsionar este sector de actividade, prevendo isenção/redução de pagamento de Sisa/Selo, mediante determinadas condições, a quem vai criar estabelecimentos turísticos, e não a quem se limita a adquirir fracções pertencentes a empreendimentos já instalados,

l) Na verdade, quando o legislador diz, no n.º 1 do artigo 20º, “**destino à instalação**”, tal significa que se trata apenas de aquisições de prédios efectuadas com o intuito de neles construir/melhorar empreendimentos turísticos, e não da mera aquisição de prédios/fracções integradas em empreendimentos já construídos e instalados, como sucedeu no caso concreto;

m) Este é o entendimento e interpretação perfilhados pela Administração Tributária, e que decorre do elemento histórico, racional/teleológico, mas também literal das normas jurídicas em apreço;

n) Entendimento também perfilhado pelo TCA do Sul, Acórdão n.º 4424/10, de 2011/10/18;

o) Ao julgar que as aquisições das fracções se destinaram à instalação do empreendimento turístico, a decisão contida no aresto ora recorrido viola o disposto naquela norma legal, incorrendo em erro de julgamento, porque não esta preenchido um dos condicionalismos que a lei impõe para que se verifique a isenção prevista no n.º 1 do art.º 20.º do DL n.º 423/83, nomeadamente, que o imóvel adquirido se destine à instalação do empreendimento turístico.

Face ao exposto, deve ser dado provimento ao presente recurso e, conseqüentemente, revogada a sentença recorrida, só assim se fazendo Justiça.

**Contra-alegam os recorrentes formulando as seguintes conclusões:**

1ª

Ao contrário do alegado pela recorrente, a sentença recorrida não padece de qualquer erro de julgamento nem fez uma errada interpretação do artigo 20º do Decreto-lei 423/83, de 5 de Dezembro.

2ª

Da jurisprudência do STA resulta que sempre foi tido como suficiente, para o reconhecimento dos benefícios fiscais nele previstos que o imóvel adquirido, em empreendimento turístico declarado como de utilidade turística, fosse destinado a exploração turística e não, como pretende a recorrente, que se trate da primeira aquisição de um prédio onde venha a ser construído um empreendimento turístico novo ou tratando-se de um já existente, que venha a sofrer obras de melhoria.

3ª

O que resulta do artigo 20º n.º 1 do mencionado DL 423/83, de 5 de Dezembro como condição para que os benefícios fiscais de isenção de IMT e de redução de imposto de selo sejam concedidos e que **o uso ou fim a que se destine o imóvel não passo ser outro senão a exploração turística do mesmo.**

4ª

O conceito de instalação apresentada pela recorrente reduz inaceitavelmente o âmbito de aplicação do preceito.

5ª

O entendimento do Tribunal *a quo*, ao decidir que o empreendimento apenas estará definitivamente instalado quando todas as unidades de alojamento iniciarem o seu funcionamento, estando a primeira aquisição de cada fracção integrada nesse processo de instalação é o que se mostra mais consentâneo quer com a letra quer com espírito da lei, quer, ainda, com a interpretação sistemática da norma nele contida.

6<sup>a</sup>

Entendimento este que já o Ministério Público tinha adoptado no parecer que precedeu a sentença.

7<sup>a</sup>

A posição da recorrente é diametralmente oposta, fazendo com que o Estado, representado pelo Ministério Público e pela Fazenda Publica assumam, em relação ao mesmo assunto, duas posições antagónicas, situação que inadmissível num Estado de Direito em que a lei é única e se aplica a todas as entidades.

8<sup>a</sup>

A interpretação do artigo 20º do DE. 423/83, de 5 de Dezembro deve tomar em consideração o que actualmente se encontra previsto em matéria de instalação, exploração e funcionamento de empreendimentos turísticos consagrado no decreto lei 39/2008, de 7 de Março, com as alterações introduzidas pelo Decreto-lei n.º 228/2009, de 14 de Setembro.

9<sup>a</sup>

Este diploma consagra um novo paradigma em termos de exploração e funcionamento, encontrando-se as unidades de alojamento permanentemente em regime de exploração turística (artigo 45º).

10<sup>a</sup>

Quem adquire uma unidade de alojamento num empreendimento turístico constituído ao abrigo do regime previsto no Decreto-lei n.º 39/2008, de 7 de Março, **não pode dar-lhe outro destino senão a exploração para fins turísticos**, sendo exclusivamente obrigado a mantê-lo equipado e pronto para ser locado para essa finalidade.

11<sup>a</sup>

Pelo que, tal aquisição não constitui um negócio imobiliário, mas sim um investimento turístico, encontrando-se a propriedade, embora plena limitada quanto ao uso a dar ao imóvel e quanto a possibilidade de a explorar, já que não pode ser o adquirente a fazê-lo, mas sim a entidade exploradora do aldeamento.

12<sup>a</sup>

Além do mais, estando o empreendimento constituído em propriedade plural, o mesmo é composto, incidivelmente por cada uma das fracções autónomas que o integram, chamadas unidades de alojamento, de tal forma que cada uma delas constitui, em si, uma parte do empreendimento e sem cada uma delas o empreendimento não existe como tal,

13<sup>a</sup>

Se cada unidade de alojamento tem obrigatoriamente de ser afectada à exploração turística como foi, de facto, a dos recorridos e se cada uma dessas unidades constitui ela própria uma parte do empreendimento, significa isso que quem adquire uma dessas unidades de alojamento, o faz para nela instalar (parte indivisível) de um empreendimento turístico.

14<sup>a</sup>

De forma que não corresponde à realidade que só o promotor que adquire um imóvel para nele construir um empreendimento turístico ou para nele realizar obras de melhoria realiza investimentos turísticos,

15<sup>a</sup>

Até porque, na realidade, quem, realiza o investimento logo na fase de licenciamento e construção do empreendimento (dita de “instalação” pela recorrente) são os adquirentes das fracções, através do pagamento do sinal e dos reforços de sinal por força dos contratos promessa.

16<sup>a</sup>

O promotor é que só realiza um investimento imobiliário porque constrói e vende as unidades de alojamento.

17<sup>a</sup>

Além do mais, são os proprietários das unidades de alojamento que garantem o nível de serviços do aldeamento, e não o promotor, ao pagarem uma prestação periódica mensal, cujo valor para o primeiro

ano tem que ficar inscrito no contrato promessa e na escritura de compra e venda sob pena de nulidade dos mesmos, nos termos do disposto 54º n.º 7 do DL 39/2008, de 7 de Março.

18ª

Mesmo antes da entrada em vigor do DL 39/2008 de 7 de Março, sempre foi pacificamente admitido que basta que o imóvel adquirido em empreendimento classificado de utilidade turística venha a ser explorado turisticamente para que possa haver lugar aos benefícios fiscais de isenção de IMT e de redução de imposto de selo, não tendo de se tratar da primeira aquisição do imóvel para nele construir o próprio empreendimento (cfr Acórdão do STA de 12 de Janeiro de 1999 disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt))

19ª

A data de abertura 04-09-2008 não significa o funcionamento do empreendimento nem a sua instalação, tanto assim que essa abertura (através de título válido de abertura) também é anterior à licença de utilização turística n.º 43/09 emitida em 05 de Março de 2009

20ª

O pleno funcionamento das 141 unidades de alojamento que compõem a totalidade do empreendimento só se conclui com a venda e concomitante cedência das mesmas à exploração por via de contratos de exploração turística celebrados em simultâneo com a escritura pública, entrando a partir daí em funcionamento, como bem entende o tribunal recorrido, não padecendo, por isso, a sentença recorrida de qualquer erro ou vício.

**TERMOS EM QUE DEVE SER NEGADO PROVIMENTO AO RECURSO MANTENDO-SE A DOUTA DECISÃO RECORRIDA, DESSA FORMA FAZENDO V/ EXAS. A COSTUMADA JUSTIÇA.**

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

#### **FUNDAMENTAÇÃO**

*Questão decidenda* (enunciação tópica): interpretação da norma constante do art. 20º n.º 1 DL n.º 423/83, 5 dezembro quanto ao sentido da expressão com destino à instalação de empreendimentos qualificados de utilidade turística enquanto pressuposto da isenção de IMT e da redução do Imposto de Selo para um quinto, na aquisição de prédios ou de fracções autónomas

O inciso controvertido da norma deve ser interpretada com um duplo sentido segundo o qual:

-a aquisição dos prédios ou fracções autónomas deve ser prévia à instalação do empreendimento de utilidade turística

-a instalação do empreendimento turístico precede necessariamente o seu início de funcionamento

2.A adesão do Ministério Público a este entendimento ancora-se no argumentário seguinte:

**a)** o elemento teleológico da concessão do benefício fiscal, consistente na *promoção do investimento* dirigido à criação de empreendimentos turísticos novos, à remodelação beneficência, reequipamento ou aumento substancial da capacidade dos empreendimentos existentes; e não na promoção da aquisição de fracções integradas em empreendimentos já instalados (art.7º DL nº423/83, 5 dezembro);

**b)** o DL n.º 167/97, 4 julho considerava instalação de empreendimentos urbanísticos o licenciamento da construção e ou da utilização de edifícios destinados ao funcionamento daqueles empreendimentos (art.9º); o DL nº55/2002, 11 março fez recuar a data da instalação ao início do processo de licenciamento ou de autorização para a realização de operações urbanísticas relativas à construção e ou utilização de edifícios ou fracções destinadas ao funcionamento daqueles empreendimentos (nova redacção conferida ao art. 9º pelo DL n.º 55/2002, 11 março)

**c)** o DL n.º 39/2008, 7 março (novo regime jurídico da instalação, exploração e funcionamento dos empreendimentos turísticos) revogou os diplomas indicados na alínea precedente sem estabelecer um conceito normativo de instalação de empreendimento turístico;

**d)** no entanto, o elemento histórico e o elemento sistemático do diploma apontam inequivocamente no sentido da distinção em progressão cronológica das fases de instalação e de funcionamento;

**e)** no caso concreto não suscita dúvida razoável que a aquisição em 28 outubro 2009, 14 novembro 2009 e 4 março 2010 das fracções autónomas cuja transmissão foi sujeita à incidência de IMT e de IS foi posterior ao início de funcionamento do empreendimento turístico em 4 setembro 2008, data da emissão do título de abertura e por maioria de razão, da instalação do empreendimento (probatório als. A), AM),BK) e CK)

#### **CONCLUSÃO**

**O recurso merece provimento.**

A sentença impugnada deve ser revogada e substituída por acórdão declaratório da improcedência da impugnação judicial



## 2 – FUNDAMENTAÇÃO

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

A) Em 28 de Outubro de 2009, entre os Impugnantes A..... e mulher B....., na qualidade de segundo outorgante e “H....., LIMITADA”, com sede nas ..... Loulé, ....., freguesia de Almancil, concelho de Loulé, pessoa colectiva ....., na qualidade de primeiro outorgante e outros, foi celebrada a escritura publica de compra e venda, mútuo com hipoteca e mandato de fls. 60 a 68, que aqui se dá por integralmente reproduzida para todos os legais efeitos.

B) Declarou a Primeira Outorgante (fls. 63):

«Que vende aos representados da Segunda Outorgante, pelo preço de SEISCENTOS E TRINTA MIL EUROS, já recebido, a fracção autónoma designada pelas letras “BI”, Bloco B 11, Zona das Dunas, fracção D26, primeiro andar, Tipo T-Dois, destinada a habitação no âmbito de serviços de exploração turística, com o uso exclusivo de um compartimento para arrumos na cave com a área de 11,52 m<sup>2</sup>, uma zona de terraços no primeiro andar com a área de 47,36 m<sup>2</sup>, e um terraço na cobertura com a área de 40,89 m<sup>2</sup>, do prédio urbano em regime de propriedade horizontal sito no ....., denominado H..... ou G....., freguesia de Almancil, concelho de Loulé, inscrito na respectiva matriz sob o artigo 12988, com o valor patrimonial tributável correspondente de €157.970,00, descrito na Conservatória do Registo Predial de Loulé sob o número dez mil duzentos e oitenta e dois, da referida freguesia, registada a aquisição a favor da sociedade vendedora pela apresentações quarenta e seis, quarenta e sete e quarenta e oito, todas de onze de Março de dois mil e três, a constituição de empreendimento turístico com propriedade horizontal pela apresentação cinco mil duzentos e doze de dezasseis de Março de dois mil e nove (...) conforme certidão predial permanente consultada no respectivo endereço electrónico GP-0 147-43671-080801-010282, pela qual verifiquei que para o prédio de que faz parte a fracção autónoma ora alienada foi atribuído o alvará de licença de utilização turística n.º 43, emitida pela Câmara Municipal de Loulé em 05/03/2009.»

C) Em 02/09/2009, o Impugnante A..... efectuou o pagamento do IMT e do IS a que se referem as liquidações de fls. 87 destes autos e fls. 41 do processo de impugnação em apenso.

D) Em 02/09/2009, a Impugnante B..... efectuou o pagamento do IMT e IS a que se referem as liquidações de fls. 89 destes autos e fls. 42 do processo de impugnação em apenso.

E) Em 28/10/2009, entre os Impugnantes e G..... S.A., foi celebrado um contrato de exploração turística relativo à fracção a que se refere a alínea B), cfr. fls. 77 e segs..

F) Resulta do contrato a que se refere a alínea anterior:

«É celebrado o presente contrato, em conformidade com o disposto o artigo 45, número 3 do Decreto-Lei n.º 39/2008 de 7 de Março, através do qual o signatário, na qualidade de proprietário de uma fracção considerada unidade de alojamento do Aldeamento Turístico – G....., habilita a entidade exploradora à exploração da sua fracção, nos termos e condições constantes do clausulado que se anexa, rubricado pelas partes.»

G) A fracção autónoma a que se refere a alínea B) no Aldeamento Turístico denominado G....., composto por 141 fracções, nomeadamente um Club House e 140 unidades de alojamento que fazem parte integrante do mesmo, com a classificação definitiva de cinco estrelas, cfr. fls. 190 e segs..

H) Em 24/06/2011, os Impugnantes A..... e mulher B..... reclamaram graciosamente contra as liquidações de IMT e IS, cfr. reclamação graciosa em apenso.

I) Na reclamação graciosa n.º 1082201104002997 foi prestada a informação de fls. 38 e segs., que aqui se dá por integralmente reproduzida para todos os legais efeitos.

J) Sobre a informação a que se refere a alínea anterior, recaiu o projecto de despacho de indeferimento de fls. 37, que aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os legais efeitos

K) A Impugnante B....., devidamente notificada exerceu o direito de audição, cfr. fls. 42 da reclamação graciosa.

L) Por despacho de 12/09/2001, da Chefe do Serviço de Finanças de Loulé 1, foi indeferida a reclamação graciosa, nos termos seguintes:

«De folhas 42 a 46 vem o reclamante, na pessoa do seu mandatário, exercer o direito de audição relativamente ao projecto de despacho constante de fls. 37 a 39, alegando, em resumo, que não pode concordar com a interpretação do art.º 20º do Dec. Lei n.º 483/83, de 5 de Dezembro, que só a aquisição do prédio/fracção autónoma destinado a implementar um empreendimento turístico é que pode usufruir dos benefícios fiscais de isenção de IMT e da redução do imposto do selo, e não já de transmissões posteriores, acabando assim por concluir que por tal entendimento os referidos benefícios não passam de letra morta, e não poderiam aliviar a carga fiscal, com vista a incentivar a elevação da qualidade da oferta turística.

Na defesa do seu ponto de vista, refere ainda, que os benefícios fiscais de IMT e de Imposto do Selo acabariam por nunca ser reconhecidos pelo que a finalidade do incentivo ficaria totalmente coarctada acabando por concluir com interpretações que em nada contrariam a fundamentação da Administração Fiscal pedindo a final que devesse ser concedido provimento à reclamação graciosa decidindo conforme nela peticionado

*Para além da fundamentação já explanada, referiremos ainda que se interpretarmos o pensamento legislativo nesta matéria, tudo aponta no sentido de que os referidos benefícios só poderão ser concedidos aos empreendimentos com cariz turística, concretizados no citado Decreto Lei 423/83.*

*A usufruição destes benefícios, nunca poderá ocorrer por força de um mero contrato de exploração turística, que como se refere neste despacho, não tem relevância para efeitos fiscais, dado que por força deste, os deveres e obrigações decorrentes da exploração turística, com vista à usufruição dos referidos benefícios, não pode ser vinculativa a terceiros pessoas estranhas ao empreendimento.*

*Nesta linha de interpretação das normas legais chegaríamos à conclusão que existiam tantas pessoas a usufruir dos benefícios, quantas as transmissões das suas fracções autónomas.*

*Ora estabelece o art.º 1.º do Dec. Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro ao definir o conceito de “Utilidade turística”, visando o fomento e melhoria qualitativa do sector turístico, impõe que esta qualificação será atribuída aos empreendimentos de carácter turístico que satisfaçam os princípios e requisitos definidos no presente diploma..., prevendo o seu artigo 3.º, que a utilidade turística “só” poderá ser atribuída aos empreendimentos que sejam estabelecimentos hoteleiros e similares, conjuntos turísticos, parques de campismo, de interesse para o turismo, devidamente apreciados pelas autoridades competentes. Por sua vez o n.º 1 do art.º 20º, isenta de sisa ou actualmente de Imposto Sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT) as aquisições de prédios ou de fracções autónomas com destino à instalação de empreendimentos qualificados de utilidade turística, pronunciando-se no mesmo sentido o art.º 47.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBE.).*

*Parece óbvio, que daquele preceito ressalta como integrado no conceito de “utilidade turística”, o estabelecimento no seu todo.*

*A alienação de uma parte, provoca a sua descaracterização como empreendimento turístico, e em nada visa o fomento e melhoria do sector.*

*Assim, em nenhuma situação, a propriedade de parte do empreendimento, poderá estar sujeita ao princípio da liberdade contratual de alienação, e gozar deste benefício fiscal, porque seria desvirtuar todos os conceitos que vêm transcritos no citado DL 423/83. Não é possível vincular o comprador às obrigações legais exigidas para o estabelecimento no seu todo, dado que este não efectuou qualquer pedido nesse sentido, limitando-se a comprar uma fracção autónoma de empreendimento, e como tal, não poderá ter qualquer benefício em termos de IMT e Imposto do Selo, relacionado com a utilidade turística.*

*O contrato de exploração turística celebrado entre a reclamante e a sociedade G..... SA, não tem enquadramento na aplicação dos benefícios fiscais, só vigorando em termos civis. O art.º 47º do EBF é claro ao atribuir a isenção de IMT, aos prédios integrados em empreendimentos a que tenha sido atribuída a utilidade turística, o que significa que só o “todo” é que está em causa.*

*Do mesmo modo, referiremos, que a reclamação graciosa apresentada com referência à liquidação de IMT a que foi atribuído o n.º 298/2011 já foi objecto de despacho de indeferimento, e sendo a liquidação de Imposto do Selo (Verba 1.1) consequência daquela, mantenho e torno definitivo o referido despacho, indeferindo o pedido.*

*Notifique-se a reclamante nos termos do art.º 36º do CPPT, através de carta registada com aviso de recepção, enviando-lhe cópia da decisão, e comunicando-lhe que o presente acto é susceptível de impugnação judicial, a interpor no prazo de quinze dias (quinze dias (n.º 2 do art.º 102º do CPPT) ou de recurso hierárquico a interpor no prazo de 30 (trinta) dias (n.º 1 do artigo 76º do CPPT).*

*Cumpra-se.*

*Serviço de Finanças de Loulé 1, 12 de Setembro de 2011»*

*M) Impugnante foi notificada do despacho a que se refere a alínea anterior em 16/09/2011, cfr. fls. 50 da reclamação graciosa.*

*N) A petição inicial foi apresentada em 26/09/2011, cfr. fls. 3.*

*O) Na reclamação graciosa n.º 1082201104002989 foi prestada a informação de fls. 37 e 38, que aqui se dá por integralmente reproduzida para todos os legais efeitos.*

*P) Na Direcção de Finanças de Faro, foi proferida a informação de fls. 50 e segs., que aqui se dá por integralmente reproduzida para todos os legais efeitos.*

*Q) Sobre a informação a que se refere a alínea anterior, recaiu o projecto de despacho de indeferimento de fls. 50, que aqui se dá por integralmente reproduzida para todos os legais efeitos.*

*R) A Impugnante B....., devidamente notificada, exerceu o direito de audição, cfr. fls. 42 da reclamação graciosa.*

*S) Em apreciação do requerimento apresentado ao abrigo do direito de audição foi prestada a seguinte informação (fls. 63 da reclamação graciosa):*

*«I — DIREITO DE AUDIÇÃO*

*A reclamante foi devidamente notificada do projecto de despacho) na pessoa do seu mandatário, através de carta registada de 25/07/2011 (RM 64486647 5 PT).*

*A reclamante exerceu o seu direito de audição, por escrito, em 03-08-2011 (doc. fls. 58 a 62 dos autos).*

*Alega a reclamante que a interpretação que a Administração Fiscal faz do artigo 20º do Decreto-Lei n.º 423/83 de 5 de Dezembro, não se mostra consentânea com a ratio legis da criação do instituto da utilidade turística pois, tal entendimento conduz a que os benefícios fiscais previstos naquele normativo legal não passem de letra morta, acabando por nunca ser aplicáveis na prática. Sustenta esta conclusão, com a argumentação de que, apesar da atribuição de utilidade turística a título prévio poder ser requerida com base em anteprojecto aprovado do empreendimento, na realidade e em regra, o que se passa é que quando o promotor do empreendimento adquire um prédio destinado a nele implantar um empreendimento turístico, inexistente qualquer projecto aprovado, pelo que inexistente a declaração de utilidade turística. E, desta forma, nunca pode beneficiar da isenção do IMT ou da redução do imposto do selo.*

*Alega ainda a reclamante que o conceito de “instalação” de empreendimento turístico adoptado no projecto de despacho não se coaduna com o conceito de instalação previsto no Decreto-Lei n.º 39/2008, de 7 de Março, que estabelece o regime jurídico da instalação, funcionamento e exploração de empreendimentos turísticos. Pois, a aprovação do projecto do empreendimento constitui a primeira etapa do processo de instalação, o que faz com que, em bom rigor, a declaração de utilidade turística ocorra sempre numa fase posterior à conclusão da primeira fase da instalação. Concluindo que, nessa medida, não se pode dizer que só se aplicam os benefícios fiscais em causa a empreendimentos declarados de utilidade turística antes da sua instalação. Por isso, a expressão “com destino à instalação” contida no artigo 20º do Decreto-Lei n.º 423/83, deve ser interpretada no sentido de que o que releva é a afectação do prédio (exploração turística), quer se trate da primeira transmissão onde há-de vir a ser implantado um empreendimento turístico ou a aquisições subsequentes.*

## II — ANÁLISE DO DIREITO DE AUDIÇÃO

*Não faz sentido, nem corresponde à verdade, que o entendimento que a Administração Fiscal faz do artigo 20º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro conduz a que, na prática, os benefícios fiscais ali previstos não passem de letra morta, acabando por nunca serem aplicáveis.*

*Desde logo, e porque ao contrário do que afirma a reclamante, muitos promotores, antes de adquirir os prédios, elaboram o projecto e candidatam-se à atribuição de utilidade turística a título prévio que, uma vez reconhecida, lhes permite beneficiarem da isenção do IMT e redução do imposto do selo, relativamente à aquisição do imóvel onde futuramente será instalado o empreendimento turístico. Por vezes, pode não existir interesse nesse pedido, nomeadamente para efeitos fiscais. No caso concreto, o promotor não requereu o reconhecimento a título prévio. Mas também não houve pagamento de SISA pela aquisição do terreno. Pois, a aquisição do terreno que esteve na origem do prédio onde foi construído o empreendimento, pela sociedade H..... Lda., foi efectuada no âmbito de uma concentração de empresas, pelo que a isenção da SISA foi atribuída nos termos do Decreto-Lei n.º 404/90, de 21 de Dezembro.*

*Acresce que, os promotores que pagaram o imposto municipal de sisa /IMT pela aquisição do imóvel destinado à instalação de estabelecimentos turísticos, sempre podem pedir a restituição, quando posteriormente seja reconhecida a utilidade turística, desde que observados determinados condicionamentos legalmente estabelecidos.*

*Quanto à interpretação do conceito de “instalação” que a reclamante entende ser a correcta, consideramos que é uma interpretação demasiado rebuscada e forçada. Com efeito, o capítulo IV do Decreto-Lei n.º 39/2008, de 7 de Março intitulado “instalação dos empreendimentos turísticos” trata do procedimento respeitante à instalação, leia-se, tendente à instalação. Naturalmente que existem várias etapas ou procedimentos administrativos conducentes à instalação de um determinado empreendimento turístico, que pode ir, nomeadamente, desde o pedido de licenciamento ou comunicação prévia de operações urbanísticas, passando pelos pareceres e aprovação das várias entidades oficiais competentes, até à emissão dos títulos válidos de abertura do empreendimento. Se lermos o disposto nos artigos 5º e 6º deste diploma legal, teremos que concluir que o sentido da palavra “instalação” se refere a empreendimentos turísticos a criar/construir. E é a estes que também se refere a norma do artigo 20º do Decreto-Lei n.º 423/83, como já explanámos no projecto de despacho, que aqui se dá por integralmente reproduzido.*

*Por fim, a propósito do Acórdão do STA referido na p. i, importa focar a questão que ali foi abordada. No Acórdão pode ler-se:*

*(...) não prevendo o legislador que os benefícios em causa tenham que constar do despacho de atribuição de utilidade turística, ao contrário do que sucede nas situações do n.º 4 do artigo 16.º citado, declarada a utilidade turística e destinando-se o imóvel à instalação de um empreendimento turístico, é evidente que a isenção de IMT e a redução do IS operam directa e automaticamente.*

*Ou seja, o juiz ad quo, considerou que, pelo facto de no despacho que reconheceu a utilidade turística não constarem os benefícios fiscais de isenção de IMT ou redução do imposto do selo, não poderia o impugnante gozar de tais benefícios. E contra esta interpretação que vai a decisão contida no Acórdão do STA, ao concluir que os benefícios previstos no artigo 20º do Decreto-Lei n.º 423/82 operam automaticamente desde que verificados os pressupostos legalmente definidos. E neste ponto,*

também para a Administração Fiscal não restam dúvidas de que a atribuição dos benefícios fiscais decorre automaticamente da lei, não necessitando os mesmos de serem mencionados no despacho que atribui a utilidade turística.

É certo que o Acórdão afirma que a transmissão ali em causa também está abrangida pela isenção/redução estabelecida na lei. Salvo o devido respeito, tal conclusão assenta porventura numa apressada interpretação da norma em questão. O entendimento que a Administração Fiscal perfiha, explanada no projecto de relatório, assenta numa interpretação literal, sistemática e histórica do normativo contido no artigo 20º do Decreto-Lei n.º 423/82, de 5 de Dezembro, que não contempla as situações como as que estão em causa nos presentes autos de reclamação graciosa.

### III- PARECER

Perante os factos vertidos nos autos a lei aplicável, conclui-se que o pedido da reclamante não pode proceder.

### III- PROPOSTA DE DECISÃO

Nos termos do presente Parecer, propõe-se que a reclamação seja:

(...)

Indeferida

No entanto, submete-se à consideração de V Exa., que superiormente decidirá, Direcção de Finanças de Faro, 18/08/2011»

T) Sobre a informação a que se refere a alínea anterior recaiu o seguinte despacho (fls. 63 da reclamação graciosa).

«Concordo.

Torno definitivo o projecto de despacho de indeferimento de 2011/07/22 Faro, 22 de Agosto de 2011»

U) A Impugnante foi notificada do despacho a que se refere a alínea anterior em 25/08/2011, cfr. fls. 67 da reclamação graciosa.

V) A petição inicial foi apresentada em 26/08/2011, cfr. fls. 3.

X) Na reclamação graciosa n.º 1082201104002970 foi prestada a informação de fls. 38 e 39., que aqui se dá por integralmente reproduzida para todos os legais efeitos.

Z) Sobre a informação a que se refere a alínea anterior, recaiu o projecto de despacho de indeferimento de fls. 37, que aqui se dá por integralmente reproduzida para todos os legais efeitos.

AA) O Impugnante A....., devidamente notificado, exerceu o direito de audição, cfr. fls. 42 da reclamação graciosa.

AB) Por despacho de 12/09/2001, da Chefe do Serviço de Finanças de Loulé 1, foi indeferida a reclamação graciosa, nos termos seguintes:

«De folhas 42 a 46 vem o reclamante, na pessoa do seu mandatário, exercer o direito de audição relativamente ao projecto de despacho constante de fls. 37 a 39, alegando, em resumo, que não pode concordar com a interpretação do art.º 20º do Dec. Lei n.º 483/83, de 5 de Dezembro, que só a aquisição do prédio/fracção autónoma destinado a implementar um empreendimento turístico é que pode usufruir dos benefícios fiscais de isenção de IMT e da redução do imposto do selo, e não já de transmissões posteriores, acabando assim por concluir que por tal entendimento os referidos benefícios não passam de letra morta, e não poderiam aliviar a carga fiscal, com vista a incentivar a elevação da qualidade da oferta turística.

Na defesa do seu ponto de vista, refere ainda, que os benefícios fiscais de IMT e de Imposto do Selo acabariam por nunca ser reconhecidos pelo que a finalidade do incentivo ficaria totalmente coarctada acabando por concluir com interpretações que em nada contrariam a fundamentação da Administração Fiscal pedindo a final que devesse ser concedido provimento à reclamação graciosa decidindo conforme nela peticionado

Para além da fundamentação já explanada, referiremos ainda que se interpretarmos o pensamento legislativo nesta matéria, tudo aponta no sentido de que os referidos benefícios só poderão ser concedidos aos empreendimentos com cariz turística, concretizados no citado Decreto Lei 423/83.

A usufruição destes benefícios, nunca poderá ocorrer por força de um mero contrato de exploração turística, que como se refere neste despacho, não tem relevância para efeitos fiscais, dado que por força deste, os deveres e obrigações decorrentes da exploração turística, com vista à usufruição dos referidos benefícios, não pode ser vinculativa a terceiras pessoas estranhas ao empreendimento.

Nesta linha de interpretação das normas legais chegáramos à conclusão que existiam tantas pessoas a usufruir dos benefícios, quantas as transmissões das suas fracções autónomas.

Ora estabelece o art.º 1º do Dec. Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro ao definir o conceito de “Utilidade turística”, visando o fomento e melhoria qualitativa do sector turístico, impõe que esta qualificação será atribuída aos empreendimentos de carácter turístico que satisfaçam os princípios e requisitos definidos no presente diploma..., prevendo o seu artigo 3º que a utilidade turística “só” poderá ser atribuída aos empreendimentos que sejam estabelecimentos hoteleiros e similares, conjuntos turísticos, parques de campismo, de interesse para o turismo, devidamente apreciados pelas

autoridades competentes. Por sua vez o n.º 1 do art.º 20º., isenta de sisa ou actualmente de Imposto Sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT) as aquisições de prédios ou de fracções autónomas com destino à instalação de empreendimentos qualificados de utilidade turística, pronunciando-se no mesmo sentido o art.º 47º. do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF).

Parece óbvio, que daquele preceito ressalta como integrado no conceito de “utilidade turística”, o estabelecimento no seu todo.

A alienação de uma parte, provoca a sua descaracterização como empreendimento turístico, e em nada visa o fomento e melhoria do sector.

Assim, em nenhuma situação, a propriedade de parte do empreendimento, poderá estar sujeita ao princípio da liberdade contratual de alienação, e gozar deste benefício fiscal, porque seria desvirtuar todos os conceitos que vêm transcritos no citado DL 423/83. Não é possível vincular o comprador às obrigações legais exigidas para o estabelecimento no seu todo, dado que este não efectuou qualquer pedido nesse sentido, limitando-se a comprar uma fracção autónoma de empreendimento, e como tal, não poderá ter qualquer benefício em termos de IMT e Imposto do Selo, relacionado com a utilidade turística.

O contrato de exploração turística celebrado entre a reclamante e a sociedade G..... SA, não tem enquadramento na aplicação dos benefícios fiscais, só vigorando em termos civis. O art.º 47º do EBF é claro ao atribuir a isenção de IMT, aos prédios integrados em empreendimentos a que tenha sido atribuída a utilidade turística, o que significa que só o “todo” é que está em causa.

Do mesmo modo, referiremos, que a reclamação graciosa apresentada com referência à liquidação de IMT a que foi atribuído o n.º 298/2011 já foi objecto de despacho de indeferimento, e sendo a liquidação de Imposto do Selo (Verba 1.1) consequência daquela, mantenho e torno definitivo o referido despacho, indeferindo o pedido.

Notifique-se a reclamante nos termos do art.º 36º do CPPT, através de carta registada com aviso de recepção, enviando-lhe cópia da decisão, e comunicando-lhe que o presente acto é susceptível de impugnação judicial, a interpor no prazo de quinze dias (quinze) dias (n.º 2 do art.º 102º do CPPT) ou de recurso hierárquico a interpor no prazo de 30 (trinta) dias (n.º 1 do artigo 76º. do CPPT).

Cumpra-se.

Serviço de Finanças de Loulé 1, 12 de Setembro de 2011»

AC) A Impugnante foi notificada do despacho a que se refere a alínea anterior em 16/09/2011, cfr. fls. 50 da reclamação graciosa.

AD) A petição inicial foi apresentada em 26/09/2011, cfr. fls. 3.

AE) Na reclamação graciosa n.º 1082201104002962 foi prestada a informação de fls. 37 e 38, que aqui se dá por integralmente reproduzida para todos os legais efeitos.

AF) Na Direcção de Finanças de Faro, foi proferida a informação de fls. 52 e segs., que aqui se dá por integralmente reproduzida para todos os legais efeitos.

AG) Sobre a informação a que se refere a alínea anterior, recaiu o projecto de despacho de indeferimento de fls. 52, que aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os legais efeitos.

AH) O Impugnante A....., devidamente notificado, exerceu o direito de audição, cfr. fls. 60 da reclamação graciosa.

AI) Em apreciação do requerimento apresentado ao abrigo do direito de audição foi prestada a seguinte informação (fls. 67 da reclamação graciosa):

«I — DIREITO DE AUDIÇÃO

A reclamante foi devidamente notificada do projecto de despacho, na pessoa do seu mandatário, através de carta registada de 25-07-2011 (RM 6448 6658 5 PT).

A reclamante exerceu o seu direito de audição, por escrito, em 03-08-2011 (doc. fls. 60 a 64 dos autos).

Alega a reclamante que a interpretação que a Administração Fiscal faz do artigo 20º do Decreto-Lei n.º 423/83 de 5 de Dezembro, não se mostra consentânea com a ratio legis da criação do instituto da utilidade turística pois, tal entendimento conduz a que os benefícios fiscais previstos naquele normativo legal não passem de letra morta, acabando por nunca ser aplicáveis na prática. Sustenta esta conclusão, com a argumentação de que, apesar da atribuição de utilidade turística a título prévio poder ser requerida com base em anteprojecto aprovado do empreendimento, na realidade e em regra, o que se passa é que quando o promotor do empreendimento adquire um prédio destinado a nele implantar um empreendimento turístico, inexistente qualquer projecto aprovado, pelo que inexistente a declaração de utilidade turística. E, desta forma, nunca pode beneficiar da isenção do IMT ou da redução do imposto do selo.

Alega ainda a reclamante que o conceito de “instalação” de empreendimento turístico adoptado no projecto de despacho não se coaduna com o conceito de instalação previsto no Decreto-Lei n.º 39/2008, de 7 de Março, que estabelece o regime jurídico da instalação, funcionamento e exploração de empreendimentos turísticos. Pois, a aprovação do projecto do empreendimento constitui a primeira etapa do processo de instalação, o que faz com que, em bom rigor, a declaração de utilidade turística

ocorra sempre numa fase posterior à conclusão da primeira fase da instalação. Concluindo que, nessa medida, não se pode dizer que só se aplicam os benefícios fiscais em causa a empreendimentos declarados de utilidade turística antes da instalação. Por isso, a expressão “com destino à instalação” contida no artigo 20º do Decreto-Lei n.º 423/83, deve ser interpretada no sentido de que o que releva é a afectação do prédio (exploração turística), quer se trate da primeira transmissão onde há-de vir a ser implantado um empreendimento turístico ou a aquisições subsequentes.

#### II— ANÁLISE DO DIREITO DE AUDIÇÃO

Não faz sentido, nem corresponde à verdade, que o entendimento que a Administração Fiscal faz do artigo 20º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro conduz a que, na prática, os benefícios fiscais ali previstos não passem de letra morta, acabando por nunca serem aplicáveis.

Desde logo, e porque ao contrário do que afirma a reclamante, muitos promotores, antes de adquirem os prédios, elaboram o projecto e candidatam-se à atribuição de utilidade turística a título prévio que, uma vez reconhecida, lhes permite beneficiarem da isenção do IMT e redução do imposto do selo, relativamente à aquisição do imóvel onde futuramente será instalado o empreendimento turístico. Por vezes, pode não existir interesse nesse pedido nomeadamente para efeitos fiscais. No caso concreto, o promotor não requereu o reconhecimento a título prévio. Mas também não houve pagamento de SISA pela aquisição do terreno. Pois, a aquisição do terreno que esteve na origem do prédio onde foi construído o empreendimento, pela sociedade H..... Lda., foi efectuada no âmbito de uma concentração de empresas, pelo que a isenção da SISA foi atribuída nos termos do Decreto-Lei n.º 404/90, de 21 de Dezembro.

Acresce que, os promotores que pagaram o imposto municipal de sisa /IMT pela aquisição do imóvel destinado à instalação de estabelecimentos turísticos, sempre podem pedir a restituição, quando posteriormente seja reconhecida a utilidade turística, desde que observados determinados condicionalismos legalmente estabelecidos.

Quanto à interpretação do conceito de “instalação” que a reclamante entende ser a correcta, consideramos que é uma interpretação demasiado rebuscada e forçada. Com efeito, o capítulo IV do Decreto-Lei n.º 39/2008, de 7 de Março intitulado “instalação dos empreendimentos turísticos” trata do procedimento respeitante à instalação, leia-se, tendente à instalação. Naturalmente que existem várias etapas ou procedimentos administrativos conducentes à instalação de um determinado empreendimento turístico, que pode ir, nomeadamente, desde o pedido de licenciamento ou comunicação prévia de operações urbanísticas, passando pelos pareceres e aprovação das várias entidades oficiais competentes, até à emissão dos títulos válidos de abertura do empreendimento. Se lermos o disposto nos artigos 50 e 6º deste diploma legal, teremos que concluir que o sentido da palavra “instalação” se refere a empreendimentos turísticos a criar/construir. E é a estes que também se refere a norma do artigo 20º do Decreto-Lei n.º 423/83, como já explanámos no projecto de despacho, que aqui se dá por integralmente reproduzido.

Por fim, a propósito do Acórdão do STA referido na p. i, importa focar a questão que ali foi abordada. No Acórdão pode ler-se:

“(…) não prevendo o legislador que os benefícios em causa tenham que constar do despacho de atribuição de utilidade turística, ao contrário do que sucede nas situações do n.º 4 do artigo 16.º citado, declarada a utilidade turística e destinando-se o imóvel à instalação de um empreendimento turístico, é evidente que a isenção de IMT o a redução do IS operam directa e automaticamente.

Ou seja, o juiz ad quo, considerou que, pelo facto de no despacho que reconheceu a utilidade turística não constarem os benefícios fiscais de isenção de IMT ou redução do imposto do selo, não poderia o impugnante gozar de tais benefícios. É contra esta interpretação que vai a decisão contida no Acórdão do STA, ao concluir que os benefícios previstos no artigo 20º do Decreto-Lei n.º 423/82 operam automaticamente desde que verificados os pressupostos legalmente definidos. E neste ponto, também para a Administração Fiscal não restam dúvidas de que a atribuição dos benefícios fiscais decorre automaticamente da lei, não necessitando os mesmos de serem mencionados no despacho que atribui a utilidade turística.

É certo que o Acórdão afirma que a transmissão ali em causa também está abrangida pela isenção/redução estabelecida na lei. Salvo o devido respeito, tal conclusão assenta porventura numa apressada interpretação da norma em questão. O entendimento que a Administração Fiscal perflha, explanada no projecto de relatório, assenta numa interpretação literal, sistemática e histórica do normativo contido no artigo 20º do Decreto-Lei n.º 423/82, de 5 de Dezembro, que não contempla as situações como as que estão em causa nos presentes autos de reclamação graciosa.

#### III - PARECER

Perante os factos vertidos nos autos a lei aplicável, conclui-se que o pedido da reclamante não pode proceder.

#### III - PROPOSTA DE DECISÃO

Nos termos do presente Parecer, propõe-se que a reclamação seja:

(...)

☒ *Indeferida*

*No entanto, submete-se à consideração de V. Exa., que superiormente decidirá, Direcção de Finanças de Faro, 22/08/2011»*

AJ) Sobre a informação a que se refere a alínea anterior recaiu o seguinte despacho (fls. 67 da reclamação graciosa).

*«Concordo.*

*Torno definitivo o projecto de despacho de indeferimento de 2011/07/22*

*Faro, 22 de Agosto de 2011»*

AK) Impugnante foi notificada do despacho a que se refere a alínea anterior em 25/08/2011, cfr. fls. 66 da reclamação graciosa.

AL) A petição inicial foi apresentada em 26/08/2011, cfr. fls. 3.

**AM) Em 04 de Março de 2010, entre a Impugnante C....., na qualidade de segundo outorgante e “H....., LIMITADA”, com sede nas ..... Loulé, ....., freguesia de Almancil, concelho de Loulé, pessoa colectiva ....., na qualidade de primeiro outorgante e outros, foi celebrada a escritura publica de compra e venda de fls. 92 a 97, que aqui se dá por integralmente reproduzida para todos os legais efeitos.**

AN) Declarou a Primeira Outorgante (fls. 94):

*«Que a sua representada vende à representada da segunda outorgante, pelo preço de OITOCENTOS E VINTE MIL EUROS, já recebido, a fracção autónoma designada pela letra “K”, Bloco B03, Zona da Lagoa, fracção L31, rés-do-chão, tipo T-Três, destinada a habitação no âmbito de serviços de exploração turística, com direito ao uso exclusivo de um compartimento para arrumos na cave com a área de 12,29 metros quadrados, e uma zona de terraço com a área de 132 metros quadrados, do prédio urbano em regime de propriedade horizontal sito em ....., denominado H..... ou G....., freguesia de Almancil, concelho de Loulé, inscrito na respectiva matriz, sob o artigo 12 988, com o valor patrimonial tributário correspondente de e 210.590,00, descrito na Conservatória do Registo Predial de Loulé sob o número dez mil duzentos e oitenta e dois, da referida freguesia, registada a aquisição a favor da sociedade vendedora pela apresentações quarenta e seis, quarenta e sete e quarenta e oito, todas de onze de Março de dois, mil e três, a constituição de empreendimento turístico com propriedade horizontal pela Apresentação cinco mil duzentos e doze de dezasseis de Março de dois mil e nove, nos termos da certidão predial permanente consultada no respectivo endereço electrónico cujo código de acesso é GP-0047- 28670- 080801-010282, pela qual verifiquei que para o prédio de que faz parte a fracção autónoma ora alienada foi atribuído o alvará de licença de utilização turística número 43, emitida pela Câmara Municipal de Loulé em 05/03/2009.»*

AO) Em 04/03/2010, a Impugnante C..... efectuou o pagamento do IMT e IS a que se referem as liquidações de fls. 106 destes autos e 43 do processo de impugnação em apenso.

AP) Em 04/03/2010, entre a Impugnante C..... LLC e G..... S.A., foi celebrado um contrato de exploração turística relativo à fracção a que se refere a alínea AN) cfr. fls. 98 e segs..

AQ) Resulta do contrato a que se refere a alínea anterior:

*«É celebrado o presente contrato, em conformidade com o disposto no artigo 45, número 3 do Decreto-Lei n.º 39/2008 de 7 de Março, através do qual o signatário, na qualidade de proprietário de uma fracção considerada unidade de alojamento do Aldeamento Turístico – G....., habilita a entidade exploradora à exploração da sua fracção, nos termos e condições constantes do clausulado que se anexa, rubricado pelas partes.»*

AR) A fracção autónoma a que se refere a alínea AM) no Aldeamento Turístico denominado G....., composto por 141 fracções, nomeadamente um Club House e 140 unidades de alojamento que fazem parte integrante do mesmo, com a classificação definitiva de cinco estrelas, cfr. fls. 190 e segs..

AS) Em 24/06/2011, a ora Impugnante C..... reclamou graciosamente contra as liquidações de IMT e IS, cfr. reclamação graciosa em apenso.

AT) Na reclamação graciosa n.º 10822011040000170 foi prestada a seguinte informação (fls. 26 e segs. da reclamação graciosa):

*«Vem a reclamante devidamente identificada, reclamar da liquidação de Imposto do Selo, emitida em 2010, referente à aquisição da fracção designada pela letra “K” do prédio urbano inscrito na matriz sob o artigo 12988, da freguesia de Almancil e concelho de Loulé, no valor de € 6 560,00, liquidado conjuntamente com o Imposto sobre as Transmissões Onerosas (IMT).*

*Alega, em suma:*

*- A fracção autónoma adquirida integra-se no Aldeamento Turístico denominado G....., constituído ao abrigo do Decreto-Lei n.º 39/2008 de 7 de Março, por força do qual todas as unidades de alojamento do empreendimento estão afectas à exploração turística;*

*- Foi celebrado contrato de exploração turística com a Sociedade G....., S.A. entidade exploradora do Aldeamento, sendo que a fracção adquirida não pode deixar de estar afectada à utilização para fins turísticos;*

- Em 25 de Fevereiro de 2011, foi publicado no Diário da República o despacho do secretário de Estado do Turismo n.º 3716, de 04 de Fevereiro de 2011, que reconheceu a utilidade turística a título definitivo ao empreendimento turístico onde a fracção adquirida se integra;

- A validade da utilidade turística foi fixada em sete anos, desde 4 de Setembro de 2008 até 4 de Setembro de 2015;

- Os benefícios fiscais, em sede de IMT, estão regulados nos artigos 16º, n.º 1 e 20º, n.º 1 do Decreto-Lei nº423/83, de 05 de Dezembro;

- Decorre destes normativos legais que a aquisição dos prédios ou fracções autónomas destinados a instalar empreendimentos qualificados de utilidade turística, se encontra isenta de sisa (hoje, IMT);

- O reconhecimento da utilidade turística ao empreendimento, por ter feito retroagir os efeitos à data da abertura do empreendimento, tornou indevidos os impostos que foram pagos aquando da outorga da escritura pública, devendo as mesmas ser restituídas;

Sobre a matéria dos factos, cumpre-me informar a V Ex.ª do seguinte:

- O processo é próprio (art. 68º, 70º n.º 1 e 990 do CPPT),

- à legitimidade (9º n.º 1 do CPPT e 65º da LGT)

- a reclamação é tempestiva (artº 70º e 102º do CPPT)

Em 2010/03/04, a reclamante celebrou escritura pública, através da qual adquiriu à sociedade “H....., Lda, com o NIPC ....., a fracção designada pelas letras “K”, do prédio urbano sito em ....., denominado H..... ou G....., freguesia de Almancil e concelho de Loulé, inscrito na respectiva matriz sob o artigo 12988 (doc.fl. 19 A 21).

Pela aquisição deste imóvel, os adquirentes pagaram o montante total de €820.000,00.

Neste mesmo dia, o reclamante celebrou Contrato de Exploração Turística, mediante o qual a empresa exploradora “G....., SA” ficou responsável pela exploração turística da unidade de alojamento adquirida pela reclamante.

Em 2010/03/04, a reclamante entregou a declaração Mod. 1 do IMT (doc. fls. 30), tendo sido liquidado o imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis, no valor de € 53.300,00, e conjuntamente o Imposto do Selo no montante de € 6 560,00 (doc. fls. 32)., referente à aquisição da fracção anteriormente descrita doc. fls. 31).

Em 25-02-2011, foi publicado no Diário da República o despacho n.º 3716/2011, do Secretário de Estado do Turismo, na sequência do pedido de atribuição da utilidade turística a título definitivo ao Aldeamento Turístico G....., requerido pela sociedade proprietária H....., Lda.

Este despacho atribuiu a utilidade turística a título definitivo àquele empreendimento, nos termos do n.º 1 do artigo 2º e no n.º 3 do artigo 7º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, pelo prazo de sete anos contados do início do seu funcionamento (4 de Setembro de 2008), até 04 de Setembro de 2015.

Tudo se resume à questão de saber se a transmissão da fracção em causa está ou não isenta de IMT, no caso em apreciação Imposto do Selo, importa fazer um breve percurso pelos principais e mais pertinentes diplomas legais que estabeleceram a disciplina jurídica relativamente à actividade da indústria hoteleira e similar, com especial enfoque nas normas que incidem sobre matéria fiscal.

A Lei n.º 2073, de 23 de Dezembro de 1954, constituiu o quadro legal regulador da actividade da indústria hoteleira e similar e dividiu os estabelecimentos “de interesse para o turismo” e “sem interesse para o turismo”. A declaração de utilidade turística assumia relevância, desde logo ao nível fiscal.

Disponha o artigo 12º da Lei 2073, de 23 de Dezembro de 1954:

“As empresas proprietárias e as que venham a explorar os estabelecimentos hoteleiros ou similares classificados de utilidade turística são isentas, relativamente à propriedade e exploração dos mesmos, de contribuição predial e de contribuição industrial, e bem assim de quaisquer impostos e taxas para os corpos administrativos, durante o prazo de 10 anos, contado a partir do primeiro ano de exploração dos estabelecimentos; e beneficiarão, nos quinze anos seguintes, de uma redução de 50 por cento nas mesmas contribuições, impostos e taxas.

§ 1º Os estabelecimentos hoteleiros abertos nos últimos cinco anos e classificados de utilidade turística terão, a partir da entrada em vigor desta lei, o tratamento tributário previsto no corpo deste artigo.

§ 2º Aos estabelecimentos não compreendidos no parágrafo anterior, mas que realizem nos cinco anos, contados da entrada em vigor desta lei, obras e melhoramentos que lhes permitam obter a classificação de utilidade turística, aplicar-se-á a redução de impostos referida na última parte do corpo deste artigo, pelo prazo e nos termos aí definidos.”

E continuava o artigo 13º:

“São isentas de sisa e de imposto de sucessões e doações, ficando sujeitas apenas a um quinto do imposto do selo devido, as aquisições de prédios com destino à construção e instalação de estabelecimentos hoteleiros ou similares previamente declarados de utilidade turística, cujas empresas beneficiarão também das isenções estabelecidas no corpo do artigo anterior, desde a aquisição dos



*prédios até à abertura dos estabelecimentos à exploração, se for observado para esta o prazo fixado pelo Presidente do Conselho.”*

*Em primeiro lugar, importa realçar que estes dois normativos reconhecem, mediante as circunstâncias ali descritas, uma série de benefícios fiscais às empresas proprietárias e às empresas exploradoras do estabelecimento hoteleiro. Tal está taxativamente previsto no artigo 12º, mas também no artigo 13º quando, na sua segunda metade refere “(...), cujas empresas beneficiarão também (...)”*

*Assim, conclui-se que apenas estavam isentas de sisa (actual IMT) as aquisições, por parte das empresas, de prédios com destino à construção e instalação de estabelecimentos hoteleiros.*

*Aliás, todos os benefícios referidos restes artigos 12º, 13º e 14º desta Lei, são reconhecidos às empresas referidas naquele artigo 12º (i.e., as empresas proprietárias e as empresas que venham a explorar os estabelecimentos hoteleiros ou similares classificados de utilidade turística).*

*Posteriormente, em 04 de Junho de 1956, foi publicada a Lei n.º 2081, que veio inserir disposições de interpretação e aplicação da Lei n.º 2073. Com relevância para o caso em apreço, temos o artigo 12º (o único que faz referência ao imposto de sisa), segundo o qual “Poderão ser restituídas as importâncias correspondentes à sisa e ao imposto sobre as sucessões e doações e aos quatro quintos do imposto do selo pagos pela aquisição de prédios com destino à construção de estabelecimentos hoteleiros e similares, feita posteriormente à entrada em vigor da Lei n.º 2073, desde que esses estabelecimentos venham a ser declarados de utilidade turística e sejam abertos à exploração no prazo fixado para o efeito pelo Presidente do Conselho.”*

*Note-se que este dispositivo legal impõe como uma das condições para a devolução da sisa paga, que a aquisição do prédio tenha sido efectuada com destino à construção de estabelecimentos hoteleiros e similares. Por conseguinte, trata-se da restituição da sisa a efectuar à empresa que adquiriu um prédio para nele construir e instalar um estabelecimento hoteleiro.*

*Com a entrada em vigor do Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações (CIMSISD), através da publicação do DL 41969 de 24 de Novembro de 1958, a isenção de sisa passou a estar prevista no seu artigo 13º, sendo que o n.º 8 dispunha que ficavam isentos da sisa, as aquisições de prédios com destino à construção e instalação de estabelecimentos hoteleiros ou similares, previamente declarados de utilidade turística, nos termos do artigo 13º da Lei n.º 2073, de 23 de Dezembro de 1954.*

*Ou seja, este normativo praticamente reproduz o já referido artigo 12º da Lei n.º 2081.*

*Foram vários os despachos ministeriais que vieram esclarecer/clarificar as situações fácticas subsumíveis à previsão normativa do artigo 13º, n.º 8 do CIMSISD. Todos eles convergem no sentido de reconhecer que apenas estão abrangidos pela isenção deste normativo legal as aquisições de prédios com o fim de nele construir e instalar estabelecimentos hoteleiros, considerados de utilidade turística, deixando de fora a aquisição de prédios quando nele já estejam construídos e instalados os referidos estabelecimentos hoteleiros.*

*Assim, o despacho ministerial de 12-07-1960, veio esclarecer que a aquisição de prédios urbanos onde se encontram instalados hotéis está sujeita ao pagamento da sisa, não lhes aproveitando a isenção da sisa prevista no n.º 8 do artº 13º do CIMSISD, que é restrita às aquisições de prédios destinados à construção e instalação de novos estabelecimentos hoteleiros ou similares, previamente declarados, de utilidade pública. Também o despacho ministerial de 23-11-1960 veio dizer que se o terreno foi adquirido para construção de um estabelecimento hoteleiro e vendido antes de concluída a construção e iniciada a exploração, não é de restituir a sisa paga pela primeira transmissão.*

*O despacho ministerial de 02-05-1966 veio dizer que a isenção em apreço, apenas é de aplicar no caso de criação de novas unidades hoteleiras, previamente consideradas de utilidade turística, e não da transmissão das já existentes (vide Código do Imposto Municipal da Sisa e do Imposto Sobre as Sucessões e Doações — Anotado e Comentado por F. Pinto Fernandes e Nuno Pinto Fernandes 43 ed., pgs. 255 e 256)*

*Actualmente, o diploma legal que disciplina a atribuição da utilidade turística, está consagrado no Decreto-Lei n.º 423/83 de 5 de Dezembro, que revogou a Lei n.º 2073. O n.º 1 do artigo 20º daquele diploma legal, reza assim:*

*“São isentas de sisa e do imposto sobre sucessões e doações, sendo o imposto do selo reduzido a um quinto, as aquisições de prédios ou de fracções autónomas com destino à instalação de empreendimentos qualificados de utilidade turística, ainda que tal qualificação seja atribuída a título prévio, desde que esta se mantenha válida e seja observado o prazo fixado para a abertura ao público do empreendimento.”*

*E acrescenta o n.º 2: “A isenção e a redução estabelecidas no número anterior verificar-se-ão também na transmissão a favor da empresa exploradora, no caso de a proprietária ser uma sociedade de locação financeira e a transmissão se operar ao abrigo e nos termos do contrato de locação financeira que determinou a aquisição do empreendimento pela sociedade transmitente.”*

*A lei continua a referir-se a aquisições de prédios (ou fracções) com destino à instalação de empreendimentos de reconhecida utilidade turística. Ou seja, trata-se de isenção nas aquisições de*

prédios para construir/installar e não dos já instalados, e que não sejam alvo de obras de remodelação, beneficiação, reequipamento ou ampliação Aliás, na senda do que já vinha sendo estabelecido, com as necessárias adaptações, desde a Lei n.º 2073 (artigo 13º, in fine).

O Decreto-Lei n.º 423/83 constituiu um instrumento jurídico de fomento e incentivo ao investimento no sector do turismo, que se quer de qualidade. Este impulso que se pretendeu dar ao sector do turismo, está bem patente desde logo no artigo 5º. Com efeito, a lei apenas reconhece a possibilidade de ser atribuída a utilidade turística a empreendimentos que resultem de um directo investimento, traduzido quer na construção de empreendimentos novos, quer na remodelação, beneficiação ou reequipamento totais ou parciais, quer na realização de obras conducentes ao aumento da capacidade em, pelo menos, 50%.

Por esse motivo, o legislador entendeu atribuir benefícios fiscais em sede de imposto de sisa e do selo, às empresas proprietárias que realizam o esforço do investimento. Pretendeu o legislador impulsionar este sector de actividade, prevendo isenção/redução de pagamento de sisa/selo, mediante determinadas condições, a quem vai criar estabelecimentos turísticos, e não a quem se limita a vender fracções pertencentes a empreendimentos já instalados. Este é o entendimento e interpretação perflhados pela DGCI, e que decorre do elemento histórico, racional/teleológico, mas também literal das normas jurídicas em apreço.

Na verdade, quando o legislador diz, no n.º 1 do artigo 20º, “destino à Instalação”, tal significa que se trata apenas de aquisições de prédios efectuadas com o intuito de neles construir/melhorar empreendimentos turísticos, e não, como pretende a reclamante, de aquisição de prédios/fracções integradas em empreendimentos já construídos e instalados.

Da mesma forma, quando o Legislador utiliza a expressão “sela observado” o prazo fixado para a abertura ao público do empreendimento, sugere a ideia de mais uma condição que é imposta ao promotor do investimento (empresa proprietária), no sentido de que esta, para além de ter de ver reconhecida a utilidade turística ao empreendimento que construiu/ampliou/melhorou, terá ainda de cumprir o prazo que foi estipulado para a abertura do mesmo ao público.

O próprio artigo 20º, no seu n.º 2, estabelece a única situação em que a isenção da sisa e a redução do imposto do selo, também ocorre, para além das situações já referidas: quando a empresa proprietária for uma sociedade de locação financeira e, no âmbito deste contrato de locação que previu a aquisição do empreendimento, vende à empresa exploradora os prédios/fracções

Portanto, fora destes casos, não está prevista qualquer isenção da sisa (actual IMT). Assim, quando à efectuada a aquisição de uma fracção que integra um empreendimento turístico, já instalado, esta operação não está isenta de sisa/IMT, por inexistência de norma jurídica que a preveja.

Por isso, entendemos que se torna irrelevante o facto da fracção em causa continuar afecta à exploração turística, já que é a operação em si mesma (o facto tributário em causa) que cai fora da previsão estabelecida no artigo 20º do Decreto-Lei n.º 423/83, que reconhece a isenção do pagamento do imposto da sisa/IMT (Neste sentido os pareceres emitidos pela DSIMT, de fls. 39 a 46).

Requer ainda a reclamante o reconhecimento da isenção do IMI. Ora, a reclamação graciosa visa atacar a ilegalidade da liquidação e a conseqüente anulação total ou parcial dos actos tributários (artigo 68º do Código de Procedimento e de Processo Tributário). Pelo que, este não é o meio processual próprio para apreciação do pedido de reconhecimento de isenção do IMI.

Consequentemente, a pretensão da reclamante está votada ao insucesso.

Nos termos sou de parecer, que a reclamação seja indeferida.

Devendo notificar-se a reclamante para o exercício do direito de audição, nos termos do artigo 60º da Lei Geral Tributária.

No entanto, submete-se à consideração de V. Exa. que superiormente decidirá. Serviço de Finanças de S. Brás de Alportel, 2011/09/13»

AU) Sobre a informação a que se refere a alínea anterior recaiu o seguinte projecto de despacho (fls. 26 da reclamação graciosa):

«Concordo

Indefiro nos termos propostos DN»

AV) A Impugnante notificada exerceu o direito de audição, cfr. fls. 35 da reclamação graciosa.

AX) Em apreciação do direito de audição foi elaborada a informação de fls. 40 e segs. da reclamação graciosa, que aqui se dá por integralmente reproduzida e donde resulta com interesse para a decisão:

«A reclamante foi devidamente notificada do projecto de despacho, na pessoa do seu mandatário, através de carta registada de 2011/09/15 (RM 7045 0266 0 PT).

A reclamante exerceu o seu direito de audição, por escrito, em 2011/09/19 (doc.fls. 67 a 69, dos autos).

Alega a reclamante que a interpretação que a Administração Fiscal faz do artigo 20º do Decreto-Lei n.º 423/83 de 5 de Dezembro, não se mostra consentânea com a ratio legis da criação do instituto da utilidade turística pois, tal entendimento conduz a que os benefícios fiscais previstos naquele normativo legal não passem de letra morta, acabando por nunca ser aplicáveis na prática. Sustenta esta

conclusão, com a argumentação de que, apesar da atribuição de utilidade turística a título prévio poder ser requerida com base em anteprojecto aprovado do empreendimento, na realidade e em regra, o que se passa é que quando o promotor do empreendimento adquire um prédio destinado a nele implantar um empreendimento turístico, inexistente qualquer projecto aprovado, pelo que inexistente a declaração de utilidade turística. E, desta forma, nunca pode beneficiar da isenção do Imposto do Selo, ou da sua redução, liquidado conjuntamente com o IMT. Alega ainda a reclamante que o conceito de “instalação” de empreendimento turístico adoptado no projecto de despacho não se coaduna com o conceito de instalação previsto no Decreto-Lei n.º 39/2008, de 7 de Março, que estabelece o regime jurídico da instalação, funcionamento e exploração de empreendimentos turísticos. Pois, a aprovação do projecto do empreendimento constitui a primeira etapa do processo de instalação, o que faz com que, em bom rigor, a declaração de utilidade turística ocorra sempre numa fase posterior à conclusão da primeira fase da instalação. Concluindo que, nessa medida, não se pode dizer que só se aplicam os benefícios fiscais em causa a empreendimentos declarados de utilidade turística antes da sua instalação. Por isso, a expressão “com destino à instalação” contido no artigo 20º do Decreto-Lei n.º 423/83, deve ser interpretada no sentido de que o que releva é a afectação do prédio (exploração turística), quer se trate da primeira transmissão onde há-de vir a ser implantado um empreendimento turístico ou a aquisições subsequentes.

Não faz sentido, nem corresponde à verdade, que o entendimento que a Administração Fiscal faz do artigo 20º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro conduz a que, na prática, os benefícios fiscais ali previstos não passem de letra morta, acabando por nunca serem aplicáveis.

Desde logo, e porque ao contrário do que afirma a reclamante, muitos promotores, antes de adquirem os prédios, elaboram o projecto e candidatam-se à atribuição de utilidade turística a título prévio que, uma vez reconhecida, lhes permite beneficiarem da isenção do IMT e redução do imposto do selo, relativamente à aquisição do imóvel onde futuramente será instalado o empreendimento turístico. Por vezes, pode não existir interesse nesse pedido, nomeadamente para efeitos fiscais. No caso concreto, o promotor não requereu o reconhecimento a título prévio. Mas também não houve pagamento de SISA pela aquisição do terreno. Pois, a aquisição do terreno que esteve na origem do prédio onde foi construído o empreendimento, pela sociedade H..... Lda., foi efectuada no âmbito de uma concentração de empresas, pelo que a isenção da SISA foi atribuída nos termos do Decreto-Lei n.º 404/90, de 21 de Dezembro.

Acresce que, os promotores que pagaram o imposto municipal de sisa /IMT pela aquisição do imóvel destinado à instalação de estabelecimentos turísticos, sempre podem pedir a restituição, quando posteriormente seja reconhecida a utilidade turística, desde que observados determinados condicionamentos legalmente estabelecidos.

Quanto à interpretação do conceito de “instalação” que a reclamante entende ser a correcta, consideramos que é uma interpretação demasiado rebuscada e forçada. Com efeito, o capítulo IV do Decreto-Lei n.º 39/2008, de 7 de Março intitulado “Instalação dos empreendimentos turísticos” trata do procedimento respeitante à instalação, leia-se, tendente à instalação. Naturalmente que existem várias etapas ou procedimentos administrativos conducentes à instalação de um determinado empreendimento turístico, que pode ir, nomeadamente, desde o pedido de licenciamento ou comunicação prévia de operações urbanísticas, passando pelos pareceres e aprovação das várias entidades oficiais competentes, até à emissão dos títulos válidos de abertura do empreendimento. Se lermos o disposto nos artigos 5º e 6º deste diploma legal, teremos que concluir que o sentido da palavra “instalação” se refere a empreendimentos turísticos a criar/construir. E é a estes que também se refere a norma do artigo 20º do Decreto-Lei n.º 423/83, como já explanámos no projecto de despacho, que aqui se dá por integralmente reproduzido.

Por fim, a propósito do Acórdão do STA referido na p.i., importa focar a questão que ali foi abordada. No Acórdão pode ler-se:

“(...) não prevendo o legislador que os benefícios em causa tenham que constar do despacho de atribuição de utilidade turística, ao contrário do que sucede nas situações do n.º 4 do artigo 16.º citado, declarada a utilidade turística e destinando-se o imóvel à instalação de um empreendimento turístico, é evidente que a isenção de IMT e a redução de IS operam directa e automaticamente.”

Ou seja, o juiz ad quo, considerou que, pelo facto de no despacho que reconheceu a utilidade turística não constarem os benefícios fiscais de isenção de IMT ou redução do imposto do selo, não poderia o impugnante gozar de tais benefícios. É contra esta interpretação que vai a decisão contida no Acórdão do STA, ao concluir que os benefícios previstos no artigo 20º do Decreto-Lei n.º 423/82 operam automaticamente desde que verificados os pressupostos legalmente definidos. E neste ponto, também para a Administração Fiscal não restam dúvidas de que a atribuição dos benefícios fiscais decorre automaticamente da Lei, não necessitando os mesmos de serem mencionados no despacho que atribui a utilidade turística.

É certo que o Acórdão afirma que a transmissão ali em causa também está abrangida pela isenção/redução estabelecida na lei. Salvo o devido respeito, tal conclusão assenta porventura numa

*apressada interpretação da norma em questão. O entendimento que a Administração Fiscal perfilha, explanada no projecto de relatório, assenta numa interpretação literal, sistemática e histórica do normativo contido no artigo 20º do Decreto-Lei n.º 423/82, de 5 de Dezembro, que não contempla as situações como as que estão em causa nos presentes autos de reclamação graciosa.*

*Perante os factos vertidos nos autos a lei aplicável, conclui-se que o pedido da reclamante não pode proceder.*

*Nestes termos e de harmonia com o presente parecer, constatando-se que a liquidação do Imposto do Selo em causa, foi correctamente efectuada, propõe-se que a presente reclamação seja indeferida.*

*Serviço de Finanças de S. Brás de Alportel, 2011/09/20»*

AZ) Sobre a informação a que se refere a alínea anterior recaiu o seguinte despacho (fls. 40 da reclamação graciosa).

*«Concordo.*

*Torno definitivo o projecto de despacho de indeferimento.*

*DN.*

*S. Brás de Alportel, 2011/09/20»*

BA) A Impugnante foi notificada do despacho a que se refere a alínea anterior em 22/09/2011, cfr. fls. 44 e 45 da reclamação graciosa.

BC) A petição inicial foi apresentada em 26/09/2011, cfr. fls. 3.

BD) Na reclamação graciosa n.º 10822011040000161 foi prestada a seguinte informação (fls. 32 e segs. da reclamação graciosa):

*«A fls. 2, vem C....., NIF. ...., reclamar graciosamente nos termos dos artºs 68.º a 70.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, (C.P.P.T.), representado por I....., NIF ....., contra a liquidação de Imposto Sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis, no montante total de e 53 300,00, respeitante ao ano de 2010, alegando, em resumo, que a liquidação é indevida, porquanto ao empreendimento denominado de “G.....” onde se situa o imóvel adquirido, foi atribuído o estatuto de “Utilidade Turística”, o que implica a isenção de IMT e a redução a 1/5 do Imposto do Selo devido na transmissão.*

*Junta cópia da escritura de aquisição, cópia dos contratos celebrados a permitir a exploração turística, cópia da publicação do despacho de atribuição de utilidade turística no Diário da República, 2. Série, N.º 40 de 25 de Fevereiro de 2011, etc.*

*O pedido é legal legítimo e interposto em tempo tendo em atenção que a publicação do despacho ocorreu em 25-02-2011.*

*Na verdade, o art.º 1.º do Dec-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, ao definir o conceito de “utilidade turística”, visando o fomento e melhoria qualitativa do sector turístico, impõe que esta qualificação será atribuída aos empreendimentos de carácter turístico que satisfaçam os princípios e requisitos definidos no presente diploma..., prevendo o seu artº 3º que a utilidade turística “só” poderá ser atribuída aos empreendimentos que sejam estabelecimentos hoteleiros e similares, conjuntos turísticos, parques de campismo, de interesse para o turismo, devidamente apreciados pelas autoridades competentes. Por sua vez, o n.º 1 do artº 20º, isenta de sisa ou actualmente de Imposto Sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT), as aquisições de prédios ou de fracções autónomas com destino à instalação de empreendimentos qualificados de utilidade turística, pronunciando-se no mesmo sentido o artº 47º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF).*

*Se bem entendemos aqueles preceitos, teremos que concluir que deles ressalta como integrados no conceito de “utilidade turística”, os estabelecimentos no seu todo. A alienação de parte do estabelecimento, provoca a sua descaracterização como empreendimento turístico, uma vez que não teria sentido a sua qualificação de interesse turístico, ao passar parte da sua propriedade para outra entidade, mediante um contrato de compra e venda, com todas as incongruências no cumprimento das obrigações legais exigidas para o estabelecimento no seu todo e fiscalizadas pelos serviços de inspecção da Direcção-Geral do Turismo, de harmonia com o disposto no n.º 2 34º do referido diploma.*

*Assim, em nenhuma situação, a propriedade de parte do empreendimento, poderá estar sujeita ao princípio da liberdade contratual de alienação, e gozar do benefício fiscal, porque isso seria desvirtuar todos os conceitos que vêm transcritos no citado Decreto-Lei n.º 423/83. Não é possível vincular o comprador, dado que este não efectuou qualquer pedido nesse sentido, limitando-se a comprar uma fracção autónoma de empreendimento, e como tal, não poderá ter qualquer benefício em termos de IMT, relacionado com a utilidade turística.*

*O contrato de exploração turística entre a reclamante e a Sociedade G..... SA, não tem enquadramento na aplicação dos benefícios fiscais, só vigorando em termos civis. O art.º 47º do EBE é claro ao atribuir a isenção de IMT, aos prédios integrados em empreendimentos a que tenha sido atribuída utilidade turística, o que significa que só o “todo” é que está em causa.*

- De harmonia com o disposto no artº 19º do Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis, a liquidação do IMT é de iniciativa dos interessados, para cujo efeito devem apresentar uma declaração de modelo oficial, modº I.

- Foi apresentada em nome da reclamante, a declaração supra referida, a que foi atribuído o n.º 2010/64392, a qual declarou que pretendia pagar o IMT que fosse devido, com referência à compra que ia efectuar a “H..... Lda., NIPC. ....”, na qual o S.P. pretendia adquirir metade da fracção autónoma designada pela Letra “K”, do prédio urbano sito na urbanização G....., Sítio do ....., Apartado ....., destinado a serviços, freguesia de Almancil, concelho de Loulé, inscrito na respectiva matriz sob o artigo n.º 12988, ao qual foi atribuído o valor de €820.000,00, e que originou a colecta de € 53.300,00. Com base nesta declaração foi liquidado o IMT no valor total de €53.300,00, pago em 04-03-2010, pelo documento de pagamento n.º 160.210006.054.303.

- Conjuntamente com o IMT foi liquidado o Imposto do Selo (IS), a que se refere a verba 1.1 da tabela, no total de € 6.560,00, pago na mesma data, pelo documento de pagamento n.º 163.010.000.124.495.

- No dia 04-03-2010, no Cartório Notarial de Loulé, sito na Rua ....., ....., ..... - Faro, a cargo do notário, ....., foi celebrada a escritura de compra e venda, constando da mesma que pelo preço global de seiscentos mil euros a reclamante adquiriu a fracção “K”, do prédio inscrito sob o artigo provisório n.º 12988, da freguesia de Almancil, concelho de Loulé, encontrando-se os documentos de pagamento atrás mencionados, arquivados juntamente com referida escritura.

- O despacho n.º 3716/2011, publicado no Diário da República 2ª Série N.º 40 - de 25 de Fevereiro do corrente ano a atribui o “Estatuto de Utilidade Turística” a título definitivo ao “Aldeamento Turístico G.....”, de 5 estrelas, nos termos do disposto no n.º 1 do art.º 2º e n.º 3 do art.º 7º do Decreto Lei n.º 423/83 de 5 de Dezembro, fixando a validade em sete anos contados da data do título (comunicação de abertura) ao abrigo do qual o empreendimento iniciou o seu funcionamento (4 de Setembro de 2008), ou seja, até 4 de Setembro de 2015.

- O reclamante vem solicitar a restituição da totalidade do IMT, bem como a importância respeitante a 4/5 do Imposto do Selo, pagos pelos documentos acima mencionados.

Integrados os factos no direito, concluímos que a liquidação em causa, foi correctamente efectuada, pelo que sou de parecer que a presente reclamação deve ser indeferida.

Remetam-se os autos ao Ex.mo. Senhor Director de Finanças de Faro.

Serviço de Finanças de S. Brás de Alportel, 18 de Julho de 2011

O Chefe de Finanças»

BE) Na Direcção de Finanças de Faro, foi proferida a informação de fls. 49 e segs., que aqui se dá por integralmente reproduzida e donde resulta com interesse para a decisão:

«(...)Para uma boa apreciação e decisão da causa decidenda, que se resume à questão de saber se a transmissão da fracção em causa está ou não isenta de IMT, importa fazer um breve percurso pelos principais e mais pertinentes diplomas legais que estabeleceram a disciplina jurídica relativamente à actividade da indústria hoteleira e similar; com especial enfoque nas normas que incidem sobre matéria fiscal.

A Lei n.º 2073, de 23 de Dezembro de 1954, constituiu o quadro legal regulador da actividade da indústria hoteleira e similar e dividiu os estabelecimentos “de interesse para o turismo” e “sem interesse para o turismo”. A declaração de utilidade turística assumia relevância, desde logo ao nível fiscal.

Disponha o artigo 12º da Lei 2073, de 23 de Dezembro de 1954;

“As empresas proprietárias e as que venham a explorar os estabelecimentos hoteleiros ou similares classificados de utilidade turística são isentas, relativamente à propriedade e exploração dos mesmos, de contribuição predial e de contribuição industrial, e bem assim de quaisquer impostos e taxas para os corpos administrativos, durante o prazo de 10 anos, contado a partir do primeiro ano de exploração dos estabelecimentos; e beneficiarão, nos quinze anos seguintes, de uma redução de 50 por cento nas mesmas contribuições, impostos e taxas.

§ 1º Os estabelecimentos hoteleiros abertos nos últimos cinco anos e classificados de utilidade turística terão, a partir da entrada em vigor desta lei, o tratamento tributário previsto no corpo deste artigo.

§ 2º Aos estabelecimentos não compreendidos no parágrafo anterior, mas que realizem nos cinco anos, contados da entrada em vigor desta lei, obras e melhoramentos que lhes permitam obter a classificação de utilidade turística, aplicar-se-á a redução de impostos referida na última parte do corpo deste artigo, pelo prazo e nos termos aí definidos.”

E continuava o artigo 13º:

“São isentas de sisa e de imposto de sucessões e doações, ficando sujeitas apenas a um quinto do imposto do selo devido, as aquisições de prédios com destino à construção e instalação de estabelecimentos hoteleiros ou similares previamente declarados de utilidade turística, cujas empresas beneficiarão também das isenções estabelecidas no corpo do artigo anterior, desde a aquisição dos prédios até à abertura dos estabelecimentos à exploração, se for observado para esta o prazo fixado pelo Presidente do Conselho.”

*Em primeiro lugar, importa realçar que estes dois normativos reconhecem, mediante as circunstâncias ali descritas, uma série de benefícios fiscais às empresas proprietárias e às empresas exploradoras do estabelecimento hoteleiro. Tal está taxativamente previsto no artigo 12º, mas também no artigo 130 quando, na sua segunda metade refere “(…), cujas empresas beneficiarão também (...)”.*

*Assim, conclui-se que apenas estavam isentas de sisa (actual IMT) as aquisições, por parte das empresas, de prédios com destino à construção e instalação de estabelecimentos hoteleiros.*

*Aliás, todos os benefícios referidos nestes artigos 12º, 13º e 14º desta Lei, são reconhecidos às empresas referidas naquele artigo 12º (i.e as empresas proprietárias e as empresas que venham a explorar os estabelecimentos hoteleiros ou similares classificados de utilidade turística).*

*Posteriormente, em 04 de Junho de 1956, foi publicada a Lei n.º 2081, que veio inserir disposições de interpretação e aplicação da Lei n.º 2073. Com relevância para o caso em apreço, temos o artigo 12º (o único que faz referência ao imposto de sisa), segundo o qual “Poderão ser restituídas as importâncias correspondentes à sisa e ao imposto sobre as sucessões e doações e aos quatro quintos do imposto do selo pagos pela aquisição de prédios com destino à construção de estabelecimentos hoteleiros e similares, feita posteriormente à entrada em vigor da Lei n.º 2073, desde que esses estabelecimentos venham a ser declarados de utilidade turística e sejam abertos à exploração no prazo fixado para o efeito pelo Presidente do Conselho.”*

*Note-se que este dispositivo legal impõe como uma das condições para a devolução da sisa paga, que a aquisição do prédio tenha sido efectuada com destino à construção de estabelecimentos hoteleiros e similares. Por conseguinte, trata-se da restituição da sisa a efectuar à empresa que adquiriu um prédio para nele construir e instalar um estabelecimento hoteleiro.*

*Com a entrada em vigor do Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações (CIMSISD), através da publicação do DL 41969 de 24 de Novembro de 1958, a isenção de sisa passou a estar prevista no seu artigo 13º, sendo que o n.º 8 dispunha que ficavam isentos da sisa, as aquisições de prédios com destino à construção e instalação de estabelecimentos hoteleiros ou similares, previamente declarados de utilidade turística, nos termos do artigo 13º da Lei n.º 2073, de 23 de Dezembro de 1954.*

*Ou seja, este normativo praticamente reproduz o já referido artigo 12º da Lei n.º 2081.*

*Foram vários os despachos ministeriais que vieram esclarecer/clarificar as situações fácticas subsumíveis à previsão normativa do artigo 13.º n.º 8 do CIMSISD. Todos eles convergem no sentido de reconhecer que apenas estão abrangidos pela isenção deste normativo legal as aquisições de prédios com o fim de nele construir e instalar estabelecimentos hoteleiros, considerados de utilidade turística, deixando de fora a aquisição de prédios quando nele já estejam construídos e instalados os referidos estabelecimentos hoteleiros.*

*Assim, o despacho ministerial de 12-07-1960, veio esclarecer que a aquisição de prédios urbanos onde se encontram instalados hotéis está sujeita ao pagamento da sisa, não lhes aproveitando a isenção da sisa prevista no n.º 8 do artº 13º do CIMSISD, que é restrita às aquisições de prédios destinados à construção e instalação de novos estabelecimentos hoteleiros ou similares, previamente declarados, de utilidade pública. Também o despacho ministerial de 23-11-1960 veio dizer que se o terreno foi adquirido para construção de um estabelecimento hoteleiro e vendido antes de concluída a construção e iniciada a exploração, não é de restituir a sisa paga pela primeira transmissão.*

*O despacho ministerial de 02-05-1966 veio dizer que a isenção em apreço, apenas é de aplicar no caso de criação de novas unidades hoteleiras, previamente consideradas de utilidade turística, e não da transmissão das já existentes (vide Código do Imposto Municipal da Sisa e do Imposto Sobre as Sucessões e Doações Anotado e Comentado por F. Pinto Fernandes e Nuno Pinto Fernandes – 4ª ed., págs. 255 e 256)*

*Actualmente, o diploma legal que disciplina a atribuição da utilidade turística, está consagrado no Decreto-Lei n.º 423/83 de 5 de Dezembro, que revogou a Lei n.º 2073. O n.º 1 do artigo 20º daquele diploma legal, reza assim:*

*“São isentas de sisa e do imposto sobre sucessões e doações, sendo o imposto do selo reduzido a um quinto, as aquisições de prédios ou de fracções autónomas com destino à instalação de empreendimentos qualificados de utilidade turística, ainda que tal qualificação seja atribuída a título prévio, desde que esta se mantenha válida e seja observado o prazo fixado para a abertura ao público do empreendimento.”*

*E acrescenta o n.º 2: “A isenção e a redução estabelecidas no número anterior verificar-se-ão também na transmissão a favor da empresa exploradora, no caso de a proprietária ser uma sociedade de locação financeira e a transmissão se operar ao abrigo e nos termos do contrato de locação financeira que determinou a aquisição do empreendimento pela sociedade transmitente.”*

*A lei continua a referir-se a aquisições de prédios (ou fracções) com destino à instalação de empreendimentos de reconhecida utilidade turística. Ou seja, trata-se de isenção nas aquisições de prédios para construir/instalar e não dos já instalados, e que não sejam alvo de obras de remodelação, beneficiação, reequipamento ou ampliação. Aliás, na senda do que já vinha sendo estabelecido, com as necessárias adaptações, desde a Lei no 2073 (artigo 13º, infine).*

O Decreto-Lei n.º 423/83 constituiu um instrumento jurídico de fomento e incentivo ao investimento no sector do turismo, que se quer de qualidade. Este impulso que se pretendeu dar ao sector do turismo, está bem patente desde logo no artigo 5º. Com efeito, a lei apenas reconhece a possibilidade de ser atribuída a utilidade turística a empreendimentos que resultem de um directo investimento, traduzido quer na construção de empreendimentos novos, quer na remodelação, beneficiação ou reequipamento totais ou parciais, quer na realização de obras conducentes ao aumento da capacidade em, pelo menos, 50%.

Por esse motivo, o legislador entendeu atribuir benefícios fiscais em sede de imposto de sisa e do selo, às empresas proprietárias que realizam o esforço do investimento. Pretendeu o legislador impulsionar este sector de actividade, prevendo isenção/redução de pagamento de sisa/selo, mediante determinadas condições, a quem vai criar estabelecimentos turísticos, e não a quem se limita a vender fracções pertencentes a empreendimentos já instalados. Este é o entendimento e interpretação perfilhados pela DCCI, e que decorre do elemento histórico, racional/teleológico, mas também literal das normas jurídicas em apreço.

Na verdade, quando o legislador diz, no n.º 1 do artigo 20º, “destino à instalação”, tal significa que se trata apenas de aquisições de prédios efectuadas com o intuito de neles construir/melhorar empreendimentos turísticos, e não, como pretende a reclamante, de aquisição de prédios/fracções integradas em empreendimentos já construídos e instalados.

Da mesma forma, quando o legislador utiliza a expressão “sela observado” o prazo fixado para a abertura ao público do empreendimento, sugere a ideia de mais uma condição que é imposta ao promotor do investimento (empresa proprietária), no sentido de que esta, para além de ter de ver reconhecida a utilidade turística ao empreendimento que construiu/ampliou/melhorou, terá ainda de cumprir o prazo que foi estipulado para a abertura do mesmo ao pública

O próprio artigo 20º, no seu n.º 2, estabelece a única situação em que a isenção da sisa e a redução do imposto do selo, também ocorre, para além das situações já referidas: quando a empresa proprietária for uma sociedade de locação financeira e, no âmbito deste contrato de locação que previu a aquisição do empreendimento, vende à empresa exploradora os prédios/fracções.

Portanto, fora destes casos, não está prevista qualquer isenção da sisa (actual IMT). Assim, quando é efectuada a aquisição de uma fracção que integra um empreendimento turístico, já instalado, esta operação não está isenta de sisa/IMT, por inexistência de norma jurídica que a preveja.

Consequentemente, entendemos que se torna irrelevante o facto da fracção em causa continuar afecta à exploração turística, já que é a operação em si mesma (o facto tributário em causa) que cai fora da previsão estabelecida no artigo 20º do Decreto-Lei n.º 423/83, que reconhece a isenção do pagamento do imposto da sisa/IMT (Neste sentido os pareceres emitidos pela DSIMT de fls. 51 a 60 dos autos) Requer ainda a reclamante o reconhecimento da Isenção do IMI. Ora a reclamação graciosa visa atacar a ilegalidade da liquidação e a consequente anulação total ou parcial dos actos tributários (art.º 68º do Código de Procedimento e de Processo Tributário). Pelo que, este não é o meio procedimental próprio para apreciação do pedido de reconhecimento de Isenção do IMI.

Consequentemente, a pretensão da reclamante está votada ao insucesso.

### III - PROPOSTA DE DECISÃO

Nos termos do presente Parecer, propõe-se que a reclamação seja:

(...)

Indeferida

Devendo notificar-se a reclamante para o exercício do direito de audição, nos termos do artigo 60º da Lei Geral Tributária.

No entanto, submete-se à consideração de V. Exa., que superiormente decidirá.

Direcção de Finanças de Faro, 2011/07/28»

BF) Sobre a informação a que se refere a alínea anterior recaiu o seguinte projecto de despacho (fls. 49 da reclamação graciosa):

«Concordo

Indefiro nos termos propostos

2011/07/28»

BG) A Impugnante notificada exerceu o direito de audição, cfr. fls. 58 da reclamação graciosa.

BH) Em apreciação do direito de audição foi elaborada a informação de fls. 63 e segs. da reclamação graciosa, que aqui se dá por integralmente reproduzida e donde resulta com interesse para a decisão:

«I — DIREITO DE AUDIÇÃO

A reclamante foi devidamente notificada do projecto de despacho, na pessoa do seu mandatário, através de carta registada de 2011/07/29 (RM 6448 6885 6 PT).

A reclamante exerceu o seu direito de audição, por escrito, em 2011/08/08 (doc. fls. 58 a 62, dos autos).

Alega a reclamante que a interpretação que a Administração Fiscal faz do artigo 20º do Decreto-Lei n.º 423/83 de 5 de Dezembro, não se mostra consentânea com a ratio legis da criação do instituto da utilidade turística pois, tal entendimento conduz a que os benefícios fiscais previstos naquele normativo

legal não passem de letra morta, acabando por nunca ser aplicáveis na prática. Sustenta esta conclusão, com a argumentação de que, apesar da atribuição de utilidade turística a título prévio poder ser requerida com base em anteprojecto aprovado do empreendimento, na realidade e em regra, o que se passa é que quando o promotor do empreendimento adquire um prédio destinado a nele implantar um empreendimento turístico, inexistente qualquer projecto aprovado, pelo que inexistente a declaração de utilidade turística, desta forma, nunca pode beneficiar da isenção do IMT ou da redução do imposto do selo.

Alega ainda a reclamante que o conceito de “instalação” de empreendimento turístico adoptada no projecto de despacho não se coaduna com o conceito de instalação previsto no Decreto-Lei n.º 39/2008, de 7 de Março, que estabelece o regime jurídico da instalação, funcionamento e exploração de empreendimentos turísticos. Pais, a aprovação do projecto do empreendimento constitui a primeira etapa do processo de instalação, o que faz com que, em bom rigor, a declaração de utilidade turística ocorra sempre numa fase posterior à conclusão da primeira fase da instalação. Concluindo que, nessa medida, não se pode dizer que só se aplicam os benefícios fiscais em causa a empreendimentos declarados de utilidade turística antes da sua instalação. Por isso, a expressão “com destino à instalação” contida no artigo 20º do Decreto-Lei n.º 423/83, deve ser interpretada no sentido de que o que releva é a afectação do prédio (exploração turística), quer se trate da primeira transmissão onde há-de vir a ser implantado um empreendimento turístico ou a aquisições subsequentes.

## II — ANÁLISE DO DIREITO DE AUDIÇÃO

Não faz sentido, nem corresponde à verdade, que o entendimento que a Administração Fiscal faz do artigo 20º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro conduz a que, na prática, os benefícios fiscais ali previstos não passem de letra morta, acabando por nunca serem aplicáveis.

Desde logo, e porque ao contrário do que afirma a reclamante, muitos promotores, antes de adquirem os prédios, elaboram o projecto e candidatam-se à atribuição de utilidade turística a título prévio que, uma vez reconhecida, lhes permite beneficiarem da isenção do IMT e redução do imposto do selo, relativamente à aquisição do imóvel onde futuramente será instalado o empreendimento turístico. Por vezes, pode não existir interesse nesse pedido, nomeadamente para efeitos fiscais. No caso concreto, o promotor não requereu o reconhecimento a título prévio. Mas também não houve pagamento de SISA pela aquisição do terreno. Pois, a aquisição do terreno que esteve na origem do prédio onde foi construído o empreendimento, pela sociedade H..... Lda., foi efectuada no âmbito de uma concentração de empresas, pelo que a isenção da SISA foi atribuída nos termos do Decreto-Lei n.º 404/90, de 21 de Dezembro.

Acresce que, os promotores que pagaram o imposto municipal de sisa /IMT pela aquisição do imóvel destinado à instalação de estabelecimentos turísticos, sempre podem pedir a restituição, quando posteriormente seja reconhecida a utilidade turística, desde que observados determinados condicionalismos legalmente estabelecidos.

Quanto à interpretação do conceito de “instalação” que a reclamante entende ser a correcta, consideramos que é uma interpretação demasiado rebuscada e forçada. Com efeito, o capítulo IV do Decreto-Lei n.º 39/2008, de 7 de Março intitulado “instalação dos empreendimentos turísticos” trata do procedimento respeitante à instalação, leia-se, tendente à instalação. Naturalmente que existem várias etapas ou procedimentos administrativos conducentes à instalação de um determinado empreendimento turístico, que pode ir, nomeadamente, desde o pedido de licenciamento ou comunicação prévia de operações urbanísticas, passando pelos pareceres e aprovação das várias entidades oficiais competentes, até à emissão dos títulos válidos de abertura do empreendimento. Se lermos o disposto nos artigos 5º e 6º deste diploma legal, teremos que concluir que o sentido da palavra “instalação” se refere a empreendimentos turísticos a criar/construir. E é a estes que também se refere a norma do artigo 20º do Decreto-Lei n.º 423/83, como já explanámos no projecto de despacho, que aqui se dá por integralmente reproduzido.

Por fim, a propósito do Acórdão do STA referido na p. i, importa focar a questão que ali foi abordada. No Acórdão pode ler-se:

(...) não prevendo o legislador que os benefícios em causa tenham que constar do despacho de atribuição de utilidade turística, ao contrário do que sucede nas situações do n.º 4 do artigo 16.º citado, declarada a utilidade turística e destinando-se o imóvel à instalação de um empreendimento turístico, é evidente que a isenção de IMT a redução do IS operam directa e automaticamente.

Ou seja, o juiz ad quo, considerou que, pelo facto de no despacho que reconheceu a utilidade turística não constarem os benefícios fiscais de isenção de IMT ou redução do imposto do selo, não poderia o impugnante gozar de tais benefícios. É contra esta interpretação que vai a decisão contida no Acórdão do STA, ao concluir que os benefícios previstos no artigo 20º do Decreto-Lei n.º 423/82 operam automaticamente desde que verificados os pressupostos legalmente definidos. E neste ponto, também para a Administração Fiscal não restam dúvidas de que a atribuição dos benefícios fiscais decorre automaticamente da lei, não necessitando os mesmos de serem mencionados no despacho que atribui a utilidade turística.

É certo que o Acórdão afirma que a transmissão ali em causa também está abrangida pela isenção/redução estabelecida na lei. Salvo o devido respeito, tal conclusão assenta porventura numa



*apressada interpretação da norma em questão. O entendimento que a Administração Fiscal perfilha, explanada no projecto de relatório, assenta numa interpretação literal, sistemática e histórica do normativo contido no artigo 20º do Decreto-Lei n.º 423/82, de 5 de Dezembro, que não contempla as situações como as que estão em causa nos presentes autos de reclamação graciosa.*

### III - PARECER

*Perante os factos vertidos nos autos a lei aplicável, conclui-se que o pedido da reclamante não pode proceder.*

### III - PROPOSTA DE DECISÃO

*Nos termos do presente Parecer, propõe-se que a reclamação seja:*

(...)

*Indeferida*

*No entanto, submete-se à consideração de V. Exa., que superiormente decidirá, Direcção de Finanças de Faro, 2011/08/11»*

BI) Sobre a informação a que se refere a alínea anterior recaiu o seguinte despacho (fls. 63 da reclamação graciosa).

«Concordo.

*Torno definitivo o projecto de despacho de indeferimento de 2011/07/28 Faro, 2011/08/22»*

BJ) A Impugnante foi notificada do despacho a que se refere a alínea anterior em 24/08/2011, cfr. fls. 67 da reclamação graciosa.

BN) A petição inicial foi apresentada em 26/08/2011, cfr. fls.3.

**BK) Em 14 de Novembro de 2009, entre as Impugnantes D..... e F....., na qualidade de segundo outorgante e “H....., LIMITADA”, com sede nas ..... Loulé, ....., freguesia de Almancil, concelho de Loulé, pessoa colectiva ....., na qualidade de primeiro outorgante e outros, foi celebrada a escritura publica de compra e venda de fls. 111 a 116, que aqui se dá por integralmente reproduzida para todos os legais efeitos.**

BL) Declarou a Primeira Outorgante (fls. 113):

«Que vende às representadas da segunda outorgante, na proporção de metade para cada uma, pelo preço de SETECENTOS E VINTE MIL EUROS, já recebido, a fracção autónoma designada pela letra “T”, Bloco B04, Zona da Praia, fracção R15, rés-do-chão, tipo T - Dois, destinada a habitação, no âmbito de serviços de exploração turística, com o uso exclusivo de um compartimento para arrumos na cave com a área de 12,92 metros quadrados, e uma zona de terraços com a área de 75,31 metros quadrados, do prédio urbano em regime de propriedade horizontal sito no ....., denominado H..... ou G....., freguesia de Almancil, concelho de Loulé, inscrito na respectiva matriz, sob o artigo 12 988, com o valor patrimonial tributável correspondente de €187.080,00, descrito na Conservatória do Registo Predial de Loulé sob o número dez mil duzentos e oitenta e dois, da referida freguesia, registada a aquisição a favor da sociedade vendedora pelas apresentações quarenta e seis, quarenta e sete e quarenta e oito, todas de onze de Março de dois mil e três, a constituição de empreendimento turístico com propriedade horizontal pela apresentação cinco mil duzentos e doze de dezasseis de Março de dois mil e nove, conforme certidão predial permanente consultada no respectivo endereço electrónico com o código de acesso GP-0047-27630-080801- 010282, pela qual verifiquei que para o prédio de que faz parte a fracção autónoma ora alienada foi atribuído o alvará de licença de utilização turística n.º 43, emitida pela Câmara Municipal de Loulé em 05103/2009.»

BM) Em 11/11/2009, a Impugnante D..... efectuou o pagamento do IMT a que se referem as liquidações de fls. 141 destes autos 42 da reclamação graciosa apensa.

BN) Em 11/11/2009, a Impugnante F..... efectuou o pagamento do IMT a que se referem as liquidações de fls. 143 destes autos e 45 da reclamação graciosa.

BO) Em 13/11/2009, entre as Impugnantes D..... e F..... e a entidade exploradora G..... S.A., foi celebrado um contrato de exploração turística relativo à fracção a que se refere a alínea BL), cfr. fls. 132 e segs..

BP) Resulta do contrato a que se refere a alínea anterior:

«É celebrado o presente contrato, em conformidade com o disposto no artigo 45, número 3 do Decreto-Lei n.º 39/2008 de 7 de Março, através do qual o signatário, na qualidade de proprietário de uma fracção considerada unidade de alojamento do Aldeamento Turístico – G....., habilita a entidade exploradora à exploração da sua fracção, nos termos e condições constantes do clausulado que se anexa, rubricado pelas partes.»

BQ) A fracção autónoma a que se refere a alínea BL) no Aldeamento Turístico denominado G....., composto por 141 fracções, nomeadamente um Club House e 140 unidades de alojamento que fazem parte integrante do mesmo, com a classificação definitiva de cinco estrelas, cfr. fls. 190 e segs..

BR) Em 24/06/2011, as ora Impugnantes D..... e F..... reclamaram graciosamente contra as liquidações de IMT, cfr. reclamação graciosa em apenso.

BS) Na reclamação graciosa n.º 1058201104002903 a que se refere a alínea foi prestada a seguinte informação (fls. 51 e segs. da reclamação graciosa):

«Vem a fls. 6 dos autos D....., NIPC ....., representada por Dr.ª I....., NIF ..... com domicílio profissional na ..... em Almancil, apresentar reclamação graciosa nos termos do art.º 68º do CPPT a solicitar a devolução de 21400,00€ de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT), DUC no 160009027629403 — Declaração n.º 2009/299592 alegando que a requerente em compropriedade com F..... são proprietárias da fracção autónoma designada pelas letras “T” do prédio urbano inscrito sob o art.º 12988 da freguesia de Almancil, concelho de Loulé, destinado a habitação, serviços de exploração turística, integrado no prédio urbano em regime de propriedade horizontal denominado H..... Lda ou G....., ao qual foi atribuído o estatuto de utilidade turística a título definitivo com validade de 7 anos contactos da data do título, ao abrigo do qual o empreendimento iniciou o seu funcionamento em 04 de Setembro de 2008, ou seja até 04 de Setembro de 2015, e que implica a isenção de LMT e a redução a 1/5 do Imposto de Selo devido na transmissão.

Para efeitos do disposto no n.º 1 do artigo 75.º do CPPT, tenho a honra de informar V Ex) 'do seguinte:

1. O processo é o meio próprio, a reclamação tempestiva (cf n.º 1 do art.º 70º do CPPT, art.º 41º CIMT), o reclamante tem legitimidade para o acto (cf n.º 1 art.º 68º CPPT, art.º 43º CIMT);

2. De acordo com o disposto no art.º 19º do Código de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis, a liquidação do IMT é de iniciativa dos interessados para cujo efeito devem apresentar uma declaração de modelo oficial, Mod. 1;

3. Em 2009-11-11 foi apresentada pela reclamante, a declaração Mod. 1 n.º 2009/299592 para liquidação do IMT e respectivo imposto de Selo Verba l.l., referente à aquisição do direito de propriedade plena da fracção autónoma T na proporção de V2 do prédio urbano inscrito na matriz predial urbana da freguesia de Almancil, concelho de Loulé sob o art.º 12988. conforme prints informáticos que se juntam em anexo e se dão por integralmente reproduzidos;

4. Da supramencionada declaração resultou o DTJC n.º 160009027629403, no valor de 23.400,00€, pago em 2009-11-11, conforme comprovativo de pagamento extraído do sistema de gestão defluxos financeiros;

5. Por escritura de compra e venda lavrada em 2009-11-13, no Cartório Notarial do notário ....., verifica-se a aquisição a H....., Lda. do art.º 12988 – T pelo valor de 720.000,00€ efectuada pela reclamante em compropriedade com F....., NIF ....., conforme cópia da escritura que se junta e se dá por integralmente reproduzida;

6. Junta cópia do contrato de cessão de posição contratual de exploração turística do aldeamento turístico G..... entre a alienante e a ora reclamante sobre a fracção autónoma objecto da presente reclamação;

7. Pelo despacho n.º 3716/2011 de 04 de Fevereiro, do Secretário de Estado do Turismo publicado no Diário da República, 2 série n.º 40 de 25 de Fevereiro de 2011, no qual foi requerente a sociedade H.....”, foi atribuído o estatuto de utilidade turística a título definitivo ao Aldeamento Turístico G..... nos termos do disposto no n.º 1 do art.º 2º e no n.º 3 do art.º 7º do Decreto-Lei n.º 423/83 de 5 de Dezembro, fixando a validade em sete anos contados da data do título (comunicação de abertura) ao abrigo do qual o empreendimento iniciou o seu funcionamento (4 de Setembro de 2008), ou seja até 4 de Setembro de 2015, concedendo-lhe no seu n.º 3 à proprietária e exploradora isenção de taxas devidas à Inspeção Geral das Actividades Culturais;

8. Ao definir o conceito de “utilidade turística”, o art.º 1º do Dec- Lei n.º 423/83 de 05 de Dezembro tem por objectivo o fomento e melhoria qualitativa do sector turística, prevendo o seu art.º 3º que a utilidade turística “só” poderá ser atribuída aos empreendimentos que sejam estabelecimentos hoteleiros e similares, conjuntos turísticos, parques de campismo, equipamentos, instalações termais e casas afectas a turismo de habitação, devidamente apreciados pelas autoridades competentes;

9. Dispõe o art.º 20 n.º 1 do Dec-Lei n.º 423/83 de 5 de Dezembro que “São isentas de sisa e do imposto S/ as sucessões e doações, sendo o imposto de selo reduzido a 1/5, as aquisições de prédios ou de fracções autónomas com destino à instalação de empreendimentos qualificados de utilidade turística, ainda que tal quantificação seja atribuída a título prévio, desde que esta se mantenha válida e seja observado o prazo fixado para a abertura ao público do empreendimento”;

10. No caso concreto estamos perante uma transmissão de uma fracção autónoma na matriz predial descrita com afectação de serviços e não de um estabelecimento no seu todo, fazendo a mesma, parte de um empreendimento já constituído, e não ser uma aquisição destinada exclusivamente à instalação de empreendimentos turísticos não se podendo vincular o comprador; dado que este não efectuou qualquer pedido no sentido da utilidade turística, limitando-se única e exclusivamente a comprar uma fracção autónoma do empreendimento, não se verificando assim os requisitos que constituem os pressupostos da aplicação do art.º 20º do Dec-Lei n.º 423/83, como se consubstancia ainda da informação, parecer e despacho proferido pela Direcção de Serviços de IMT no pedido de esclarecimento efectuado pelo Sr. Notário .....

Nesta conformidade, sou de parecer que deverá ser proferida decisão a INDEFERIR o pedido, no entanto V.Exa. melhor decidirá.

Faro, 2011-07-18»

BT) Na Direcção de Finanças de Faro, foi proferida a informação de fls. 65 e segs., que aqui se dá por integralmente reproduzida e donde resulta com interesse para a decisão:

«(...)Para uma boa apreciação e decisão da causa decidenda, que se resume à questão de saber se a transmissão da fracção em causa está ou não isenta de IMT, importa fazer um breve percurso pelos principais e mais pertinentes diplomas legais que estabeleceram a disciplina jurídica relativamente à actividade da indústria hoteleira e similar, com especial enfoque nas normas que incidem sobre matéria fiscal.

A Lei n.º 2073, de 23 de Dezembro de 1954, constituiu o quadro legal regulador da actividade da indústria hoteleira e similar e dividiu os estabelecimentos “de interesse para o turismo” e “sem interesse para o turismo”. A declaração de utilidade turística assumia relevância, desde logo ao nível fiscal.

Disponha o artigo 12º da Lei 2073, de 23 de Dezembro de 1954:

“As empresas proprietárias e as que venham a explorar os estabelecimentos hoteleiros ou similares classificados de utilidade turística são isentas, relativamente à propriedade e exploração dos mesmos, de contribuição predial e de contribuição industrial, e bem assim de quaisquer impostos e taxas para os corpos administrativos, durante o prazo de 10 anos, contado a partir do primeiro ano de exploração dos estabelecimentos; e beneficiarão, nos quinze anos seguintes, de uma redução de 50 por cento nas mesmas contribuições, impostos e taxas.

§ 1º Os estabelecimentos hoteleiros abertos nos últimos cinco anos e classificados de utilidade turística terão, a partir da entrada em vigor desta lei, o tratamento tributário previsto no corpo deste artigo.

§ 2º Aos estabelecimentos não compreendidos no parágrafo anterior, mas que realizem nos cinco anos, contados da entrada em vigor desta lei, obras e melhoramentos que lhes permitam obter a classificação de utilidade turística, aplicar-se-á a redução de impostos referida na última parte do corpo deste artigo, pelo prazo e nos termos aí definidos.”

E continuava o artigo 13º:

“São isentas de sisa e de imposto de sucessões e doações, ficando sujeitas apenas a um quinto do imposto do selo devido, as aquisições de prédios com destino à construção e instalação de estabelecimentos hoteleiros ou similares previamente declarados de utilidade turística, cujas empresas beneficiarão também das isenções estabelecidas no corpo do artigo anterior; desde a aquisição dos prédios até à abertura dos estabelecimentos à exploração, se for observado para esta o prazo fixado pelo Presidente do Conselho”

Em primeiro lugar, importa realçar que estes dois normativos reconhecem, mediante as circunstâncias ali descritas, uma série de benefícios fiscais às empresas proprietárias e às empresas exploradoras do estabelecimento hoteleiro, Tal está taxativamente previsto no artigo 12º, mas também no artigo 130 quando, na sua segunda metade refere “(...) cujas empresas beneficiarão também (...)”.

Assim, conclui-se que apenas estavam isentas de sisa (actual IMT) as aquisições, por parte das empresas, de prédios com destino à construção e instalação de estabelecimentos hoteleiros.

Aliás, todos os benefícios referidos nestes artigos 12º 13º e 14º desta Lei, são reconhecidos às empresas referidas naquele artigo 12º (i.é, as empresas proprietárias e as empresas que venham a explorar os estabelecimentos hoteleiros ou similares classificados de utilidade turística).

Posteriormente, em 04 de Junho de 1956, foi publicada a Lei n.º 2081, que veio inserir disposições de interpretação e aplicação da Lei n.º 2073. Com relevância para o caso em apreço, temos o artigo 12º (o único que faz referência ao imposto de sisa), segundo o qual “Poderão ser restituídas as importâncias correspondentes à sisa e ao imposto sobre as sucessões e doações e aos quatro quintos do imposto do selo pagos pela aquisição de prédios com destino à construção de estabelecimentos hoteleiros e similares, feita posteriormente à entrada em vigor da Lei n.º 2073, desde que esses estabelecimentos venham a ser declarados de utilidade turística e sejam abertos à exploração no prazo fixado para o efeito pelo Presidente do Conselho.”

Note-se que este dispositivo legal impõe como uma das condições para a devolução da sisa paga, que a aquisição do prédio tenha sido efectuada com destino à construção de estabelecimentos hoteleiros e similares. Por conseguinte, trata-se da restituição da sisa a efectuar à empresa que adquiriu um prédio para nele construir e instalar um estabelecimento hoteleiro.

Com a entrada em vigor do Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações (CIMSISD), através da publicação do DL 41969 de 24 de Novembro de 1958, a isenção de sisa passou a estar prevista no seu artigo 13º, sendo que o n.º 8 dispunha que ficavam isentos da sisa, as aquisições de prédios com destino à construção e instalação de estabelecimentos hoteleiros ou similares, previamente declarados de utilidade turística, nos termos do artigo 13º da Lei n.º 2073, de 23 de Dezembro de 1954.

Ou seja, este normativo praticamente reproduz o já referido artigo 12º da Lei nº2081.

Foram vários os despachos ministeriais que vieram esclarecer/clarificar as situações fácticas subsumíveis à previsão normativa do artigo 13º, nº8 do CIMSISD. Todos eles convergem no sentido de reconhecer que apenas estão abrangidos pela isenção deste normativo legal as aquisições de prédios com o fim de nele construir e instalar estabelecimentos hoteleiros, considerados de utilidade turística,

deixando de fora a aquisição de prédios quando nele já estejam construídos e instalados os referidos estabelecimentos hoteleiros.

Assim, o despacho ministerial de 12-07-1960, veio esclarecer que a aquisição de prédios urbanos onde se encontram instalados hotéis está sujeita ao pagamento da sisa, não lhes aproveitando a isenção da sisa prevista no n.º 8 do art.º 13º do CIMSISD, que é restrita às aquisições de prédios destinados à construção e instalação de novos estabelecimentos hoteleiros ou similares, previamente declarados, de utilidade pública. Também o despacho ministerial de 23-11-1960 veio dizer que se o terreno foi adquirido para construção de um estabelecimento hoteleiro e vendido antes de concluída a construção e iniciada a exploração, não é de restituir a sisa paga pela primeira transmissão.

O despacho ministerial de 02-05-1966 veio dizer que a isenção em apreço, apenas é de aplicar no caso de criação de novas unidades hoteleiras, previamente consideradas de utilidade turística, e não da transmissão das já existentes (vide Código do Imposto Municipal da Sisa e do Imposto Sobre as Sucessões e Doações - Anotado e Comentado por F. Pinto Fernandes e Nuno Pinto Fernandes – 4ª ed, págs. 255 e 256)

Actualmente, o diploma legal que disciplina a atribuição da utilidade turística, está consagrado no Decreto-Lei n.º 423/83 de 5 de Dezembro, que revogou a Lei n.º 2073. O n.º 1 do artigo 20º daquele diploma legal, reza assim:

“São isentas de sisa e do imposto sobre sucessões e doações, sendo o imposto do selo reduzido a um quinto, as aquisições de prédios ou de fracções autónomas com destino à instalação de empreendimentos qualificados de utilidade turística, ainda que tal qualificação seja atribuída a título prévio, desde que esta se mantenha válida e seja observado o prazo fixado para a abertura ao público do empreendimento.” E acrescenta o n.º 2: “A isenção e a redução estabelecidas no número anterior verificar-se-ão também na transmissão a favor da empresa exploradora, no caso de a proprietária ser uma sociedade de locação financeira e a transmissão se operar ao abrigo e nos termos do contrato de locação financeira que determinou a aquisição do empreendimento pela sociedade transmitente.”

A lei continua a referir-se a aquisições de prédios (ou fracções) com destino à instalação de empreendimentos de reconhecida utilidade turística. Ou seja, trata-se de isenção nas aquisições de prédios para construir/instalar e não dos já instalados, e que não sejam alvo de obras de remodelação, beneficiação, reequipamento ou ampliação. Aliás, na senda do que já vinha sendo estabelecido, com as necessárias adaptações, desde a Lei n.º 2073 (artigo 13º, in fine).

O Decreto-Lei n.º 423/83 constituiu um instrumento jurídico de fomento e incentivo ao investimento no sector do turismo, que se quer de qualidade. Este impulso que se pretendeu dar ao sector do turismo, está bem patente desde logo no artigo 5º. Com efeito, a lei apenas reconhece a possibilidade de ser atribuída a utilidade turística a empreendimentos que resultem de um directo investimento, traduzido quer na construção de empreendimentos novos, quer na remodelação beneficiação ou reequipamento totais ou parciais, quer na realização de obras conducentes ao aumento da capacidade em, pelo menos, 50%.

Por esse motivo, o legislador entendeu atribuir benefícios fiscais em sede de imposto de sisa e do selo, às empresas proprietárias que realizam o esforço do investimento. Pretendeu o legislador impulsionar este sector de actividade, prevendo isenção/redução de pagamento de sisa/selo, mediante determinadas condições, a quem vai criar estabelecimentos turísticos, e não a quem se limita a vender fracções pertencentes a empreendimentos já instalados. Este é o entendimento e interpretação perfilhados pela DCCI e que decorre do elemento histórico, racional/teleológico, mas também literal das normas jurídicas em apreço.

Na verdade, quando o legislador diz, no n.º 1 do artigo 20º, “destino à instalação”, tal significa que se trata apenas de aquisições de prédios efectuadas com o intuito de neles construir/melhorar empreendimentos turísticos e não, como pretende a reclamante, de aquisição de prédios/fracções integradas em empreendimentos já construídos e instalados.

Da mesma forma, quando o legislador utiliza a expressão “sela observado” o prazo fixado para a abertura ao público do empreendimento, sugere a ideia de mais uma condição que é imposta ao promotor do investimento (empresa proprietária), no sentido de que esta, para além de ter de ver reconhecida a utilidade turística ao empreendimento que construiu/ampliou/melhorou, terá ainda de cumprir o prazo que foi estipulado para a abertura do mesmo ao público

O próprio artigo 20º, no seu n.º 2, estabelece a única situação em que a isenção da sisa e a redução do imposto do selo, também ocorre, para além das situações já referidas: quando a empresa proprietária for uma sociedade de locação financeira e, no âmbito deste contrato de locação que previu a aquisição do empreendimento, vende à empresa exploradora os prédios/fracções.

Portanto, fora destes casos, não está prevista qualquer isenção da sisa (actual IMT). Assim, quando é efectuada a aquisição de uma fracção que integra um empreendimento turístico, já instalado, esta operação não está isenta de sisa/IMT, por inexistência de norma jurídica que a preveja.

Consequentemente, entendemos que se torna irrelevante o facto da fracção em causa continuar afecta à exploração turística, já que é a operação em si mesma (o facto tributário em causa) que cai fora da previsão estabelecida no artigo 20º do Decreto-Lei n.º 423/83, que reconhece a isenção do pagamento do imposto da sisa/IMT (Neste sentido os pareceres emitidos pela DSIMT, de fls. 51 a 60

dos autos) Requer ainda a reclamante o reconhecimento da Isenção do IMI. Ora a reclamação graciosa visa atacar a ilegalidade da liquidação e a consequente anulação total ou parcial dos actos tributários (art.º 68º do Código de Procedimento e de Processo Tributário). Pelo que, este não é o meio procedimental próprio para apreciação do pedido de reconhecimento de Isenção do IMI. Consequentemente, a pretensão da reclamante está votada ao insucesso.

### III - PROPOSTA DE DECISÃO

Nos termos do presente Parecer, propõe-se que a reclamação seja:

(...)

*Indeferida*

Devendo notificar-se a reclamante para o exercício do direito de audição, nos termos do artigo 60º da Lei Geral Tributária.

No entanto, submete-se à consideração de V. Exa., que superiormente decidirá.

Direcção de Finanças de Faro, 25/07/2011»

BU) Sobre a informação a que se refere a alínea anterior recaiu o seguinte projecto de despacho (fls. 65 da reclamação graciosa):

«Concordo

Indefiro nos termos propostos

2011/07/25»

BV) A impugnante notificada exerceu o direito de audição, cfr. fls. 74 da reclamação graciosa.

BX) Em apreciação do direito de audição foi elaborada a informação de fls. 79 e segs. da reclamação graciosa, que aqui se dá por integralmente reproduzida e donde resulta com interesse para a decisão:

### «I - DIREITO DE AUDIÇÃO

O(a) reclamante foi devidamente notificado(a) do projecto de despacho, na pessoa do seu mandatário, através de carta registada de 26-07-2011 (RM644867158 PT).

O(a) reclamante exerceu o seu direito de audição, por escrito, em 03-08-2011 (doc. fls. 74 a 78 dos autos). Alega o(a) reclamante que a interpretação que a Administração Fiscal faz do artigo 20º do Decreto-Lei n.º 423/83 de 5 de Dezembro, não se mostra consentânea com a ratio legis da criação do instituto da utilidade turística pois, tal entendimento conduz a que os benefícios fiscais previstos naquele normativo legal não passem de letra morta, acabando por nunca ser aplicáveis na prática. Sustenta esta conclusão, com a argumentação de que, apesar da atribuição de utilidade turística a título prévio poder ser requerida com base em anteprojecto aprovado do empreendimento, na realidade e em regra, o que se passa é que quando o promotor do empreendimento adquire um prédio destinado a nele implantar um empreendimento turístico, inexistente qualquer projecto aprovado, pelo que inexistente a declaração de utilidade turística. E, desta forma, nunca pode beneficiar da isenção do IMT ou da redução do imposto do selo.

Alega ainda o(a) reclamante que o conceito de “instalação” de empreendimento turístico adoptado no projecto de despacho não se coaduna com o conceito de instalação previsto no Decreto-Lei n.º 39/2008, de 7 de Março, que estabelece o regime jurídico da instalação, funcionamento e exploração de empreendimentos turísticos. Pois, a aprovação do projecto do empreendimento constitui a primeira etapa do processo de instalação, o que faz com que, em bom rigor, a declaração de utilidade turística ocorra sempre numa fase posterior à conclusão da primeira fase da instalação. Concluindo que, nessa medida, não se pode dizer que só se aplicam os benefícios fiscais em causa a empreendimentos declarados de utilidade turística antes da sua instalação. Por isso, a expressão “com destino à instalação” contida no artigo 20º do Decreto-Lei n.º 423/83, deve ser interpretada no sentido de que o que releva é a afectação do prédio exploração turística), quer se trate da primeira transmissão onde há-de vir a ser implantado um empreendimento turístico ou a aquisições subsequentes.

### II - ANÁLISE DO DIREITO DE AUDIÇÃO

Não faz sentido, nem corresponde à verdade, que o entendimento que a Administração Fiscal faz do artigo 20º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro conduz a que, na prática, os benefícios fiscais ali previstos não passem de letra morta, acabando por nunca serem aplicáveis.

Desde logo, e porque ao contrário do que afirma a reclamante, muitos promotores, antes de adquirirem os prédios, elaboram o projecto e candidatam-se à atribuição de utilidade turística a título prévio que, uma vez reconhecida, lhes permite beneficiarem da isenção do IMT e redução do imposto do selo, relativamente à aquisição do imóvel onde futuramente será instalado o empreendimento turístico. Por vezes, pode não existir interesse nesse pedido, nomeadamente para efeitos fiscais. No caso concreto, o promotor não requereu o reconhecimento a título prévio. Mas também não houve pagamento de SISA pela aquisição do terreno. Pois, a aquisição do terreno que esteve na origem do prédio onde foi construído o empreendimento, pela sociedade H..... Lda., foi efectuada no âmbito de uma concentração de empresas, pelo que a isenção da SISA foi atribuída nos termos do Decreto-Lei n.º 404/90, de 21 de Dezembro.

Acresce que, os promotores que pagaram o imposto municipal de sisa /IMT pela aquisição do imóvel destinado à instalação de estabelecimentos turísticos, sempre podem pedir a restituição, quando posteriormente seja reconhecida a utilidade turística, desde que observados determinados condicionamentos legalmente estabelecidos.

Quanto à interpretação do conceito de “instalação” que a reclamante entende ser a correcta, consideramos que é uma interpretação demasiado rebuscada e forçada. Com efeito, o capítulo IV do Decreto-Lei n.º 39/2008, de 7 de Março intitulado “instalação dos empreendimentos turísticos” trata do procedimento respeitante à instalação, leia-se, tendente à instalação. Naturalmente que existem várias etapas ou procedimentos administrativos conducentes à instalação de um determinado empreendimento turístico, que pode ir, nomeadamente, desde o pedido de licenciamento ou comunicação prévia de operações urbanísticas, passando pelos pareceres e aprovação das várias entidades oficiais competentes, até à emissão dos títulos válidos de abertura do empreendimento. Se lermos o disposto nos artigos 5º e 6º deste diploma legal, teremos que concluir que o sentido da palavra “instalação” se refere a empreendimentos turísticos a criar/construir. E é a estes que também se refere a norma do artigo 20º do Decreto-Lei n.º 423/83, como já explanámos no projecto de despacho, que aqui se dá por integralmente reproduzido.

Por fim, a propósito do Acórdão do STA referido na p.i, importa focar a questão que ali foi abordada. No Acórdão pode ler-se:

(...) não prevendo o legislador que os benefícios em causa tenham que constar do despacho de atribuição de utilidade turística, ao contrário do que sucede nas situações do n.º 4 do artigo 16.º citado, declarada a utilidade turística e destinando-se o imóvel à instalação de um empreendimento turístico, é evidente que a isenção de IMT o a redução do IS operam directa e automaticamente.

Ou seja, o juiz ad quo, considerou que, pelo facto de no despacho que reconheceu a utilidade turística não constarem os benefícios fiscais de isenção de IMT ou redução do imposto do selo, não poderia o impugnante gozar de tais benefícios. É contra esta interpretação que vai a decisão contida no Acórdão do STA, ao concluir que os benefícios previstos no artigo 20º do Decreto-Lei n.º 423/82 operam automaticamente desde que verificados os pressupostos legalmente definidos. E neste ponto, também para a Administração Fiscal não restam dúvidas de que a atribuição dos benefícios fiscais decorre automaticamente da lei, não necessitando os mesmos de serem mencionados no despacho que atribui a utilidade turística.

É certo que o Acórdão afirma que a transmissão ali em causa também está abrangida pela isenção/redução estabelecida no lei. Salvo o devido respeito, tal conclusão assenta porventura numa apressada interpretação da norma em questão. O entendimento que a Administração Fiscal perflha, explanada no projecto de relatório, assenta numa interpretação literal, sistemática e histórica do normativo contido no artigo 20º do Decreto-Lei n.º 423/82, de 5 de Dezembro, que não contempla as situações como as que estão em causa nos presentes autos de reclamação graciosa.

### III - PARECER

Perante os factos vertidos nos autos a lei aplicável, conclui-se que o pedido da reclamante não pode proceder.

### III - PROPOSTA DE DECISÃO

Nos termos do presente Parecer, propõe-se que a reclamação seja:

(...)

Indeferida

No entanto, submete-se à consideração de V Exa., que superiormente decidirá, Direcção de Finanças de Faro, 31-08-2011»

BZ) Sobre a informação a que se refere a alínea anterior recaiu o seguinte despacho (fls. 79 da reclamação graciosa).

«Concordo.

Torno definitivo o projecto de despacho de indeferimento de 2011/07/25

Faro, 31/08/2011»

CA) A Impugnante foi notificada do despacho a que se refere a alínea anterior por carta registada expedida em 01/09/2011, cfr. fls. 84 e 85 da reclamação graciosa.

CB) A petição inicial foi apresentada em 26/08/2011, cfr. fls. 3.

CC) Na reclamação graciosa n.º 1058201104002920 a que se refere a alínea foi prestada a informação de fls. 47 e segs., que aqui se dá por integralmente reproduzida para todos os legais efeitos.

CD) Na Direcção de Finanças de Faro, foi proferida a informação de fls. 51 e segs., que aqui se dá por integralmente reproduzida para todos os legais efeitos.

CE) Sobre a informação a que se refere a alínea anterior recaiu o seguinte projecto de despacho de indeferimento da reclamação graciosa de fls. 51 que aqui se dá por integralmente reproduzida para todos os legais efeitos.

CF) A Impugnante F....., devidamente notificada, exerceu o direito de audição pelo requerimento de fls. 60, que aqui se dá por integralmente reproduzido.

CG) Em apreciação do direito de audição foi elaborada a informação de fls. 65 e segs. da reclamação graciosa, que aqui se dá por integralmente reproduzida e donde resulta com interesse para a decisão:

### «I - DIREITO DE AUDIÇÃO

O(a) reclamante foi devidamente notificado(a) do projecto de despacho, na pessoa do seu mandatário, através de carta registada de 11-08-2011 (RM644873618 PT).

O(a) reclamante exerceu o seu direito de audição, por escrito, em 17-08-2011 (doc. 60 a 64 dos autos) - Alega o(a) reclamante que a interpretação que a Administração Fiscal faz do artigo 20º do Decreto-

*-Lei n.º 423/83 de 5 de Dezembro, não se mostra consentânea com a ratio legis da criação do instituto da utilidade turística pois, tal entendimento conduz a que os benefícios fiscais previstos naquele normativo legal não passem de letra morta, acabando por nunca serem aplicáveis na prática. Sustenta esta conclusão, com a argumentação de que, apesar da atribuição de utilidade turística a título prévio poder ser requerida com base em anteprojecto aprovado do empreendimento, na realidade e em regra, o que se passa é que quando o promotor do empreendimento adquire um prédio destinado a nele implantar um empreendimento turístico, inexistente qualquer projecto aprovado, pelo que inexistente a declaração de utilidade turística. E, desta forma, nunca pode beneficiar da isenção do IMT ou da redução do imposto do selo.*

*Alega ainda o(a) reclamante que o conceito de “instalação” de empreendimento turístico adoptado no projecto de despacho não se coaduna com o conceito de instalação previsto no Decreto-Lei n.º 39/2008, de 7 de Março, que estabelece o regime jurídico da instalação, funcionamento e exploração de empreendimentos turísticos. Pois, a aprovação do projecto do empreendimento constitui a primeira etapa do processo de instalação, o que faz com que, em bom rigor, a declaração de utilidade turística ocorra sempre numa fase posterior à conclusão da primeira fase da instalação. Concluindo que, nessa medida, não se pode dizer que só se aplicam os benefícios fiscais em causa a empreendimentos declarados de utilidade turística antes da sua instalação. Por isso, a expressão “com destino à instalação” contida no artigo 20º do Decreto-Lei n.º 423/83, deve ser interpretada no sentido de que o que releva é a afectação do prédio exploração turística), quer se trate da primeira transmissão onde há-de vir a ser implantado um empreendimento turístico ou a aquisições subsequentes.*

## **II - ANÁLISE DO DIREITO DE AUDIÇÃO**

*Não faz sentido, nem corresponde à verdade, que o entendimento que a Administração Fiscal faz do artigo 20º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro conduz a que, na prática, os benefícios fiscais ali previstos não passem de letra morta, acabando por nunca serem aplicáveis.*

*Desde logo, e porque ao contrário do que afirma a reclamante, muitos promotores, antes de adquirirem os prédios, elaboram o projecto e candidatam-se à atribuição de utilidade turística a título prévio que, uma vez reconhecida, lhes permite beneficiarem da isenção do IMT e redução do imposto do selo, relativamente à aquisição do imóvel onde futuramente será instalado o empreendimento turístico. Por vezes, pode não existir interesse nesse pedido, nomeadamente para efeitos fiscais. No caso concreto, o promotor não requereu o reconhecimento a título prévio. Mas também não houve pagamento de SISA pela aquisição do terreno. Pois, a aquisição do terreno que esteve na origem do prédio onde foi construído o empreendimento, pela sociedade H..... Lda., foi efectuada no âmbito de uma concentração de empresas, pelo que a isenção da SISA foi atribuída nos termos do Decreto-Lei n.º 404/90, de 21 de Dezembro.*

*Acresce que, os promotores que pagaram o imposto municipal de sisa /IMT pela aquisição do imóvel destinado à instalação de estabelecimentos turísticos, sempre podem pedir a restituição, quando posteriormente seja reconhecida a utilidade turística, desde que observados determinados condicionalismos legalmente estabelecidos.*

*Quanto à interpretação do conceito de “instalação” que a reclamante entende ser a correcta, consideramos que é uma interpretação demasiado rebuscada e forçada. Com efeito, o capítulo IV do Decreto-Lei n.º 39/2008 de 7 de Março intitulado “instalação dos empreendimentos turísticos” trata do procedimento respeitante à instalação, leia-se, tendente à instalação. Naturalmente que existem várias etapas ou procedimentos administrativos conducentes à instalação de um determinado empreendimento turístico, que pode ir, nomeadamente, desde o pedido de licenciamento ou comunicação prévia de operações urbanísticas, passando pelos pareceres e aprovação das várias entidades oficiais competentes, até à emissão dos títulos válidos de abertura do empreendimento. Se lermos o disposto nos artigos 5º e 6º deste diploma legal teremos que concluir que o sentido da palavra “instalação” se refere a empreendimentos turísticos a criar/construir. E é a estes que também se refere a norma do artigo 20º do Decreto-Lei n.º 423/83, como já explanámos no projecto de despacho, que aqui se dá por integralmente reproduzido.*

*Por fim, a propósito do Acórdão do STA referido na p.i, importa focar a questão que ali foi abordada. No Acórdão pode ler-se:*

*“(...) não prevendo o legislador que os benefícios em causa tenham que constar do despacho de atribuição de utilidade turística, ao contrário do que sucede nas situações do n.º 4 do artigo 16.º citado, declarada a utilidade turística e destinando-se o imóvel à instalação de um empreendimento turístico, é evidente que a isenção de IMT ou a redução do IS operam directa e automaticamente.*

*Ou seja, o juiz ad quo, considerou que, pelo facto de no despacho que reconheceu a utilidade turística não constarem os benefícios fiscais de isenção de IMT ou redução do imposto do selo, não poderia o impugnante gozar de tais benefícios. É contra esta interpretação que vai a decisão contida no Acórdão do STA, ao concluir que os benefícios previstos no artigo 20º do Decreto-Lei n.º 423/82 operam automaticamente desde que verificados os pressupostos legalmente definidos. E neste ponto, também para a Administração Fiscal não restam dúvidas de que a atribuição dos benefícios fiscais decorre automaticamente da lei, não necessitando os mesmos de serem mencionados no despacho que atribui a utilidade turística.*

*É certo que o Acórdão afirma que a transmissão ali em causa também está abrangida pela isenção/redução estabelecida na lei. Salvo o devido respeito, tal conclusão assenta porventura numa*

*apressada interpretação da norma em questão. O entendimento que a Administração Fiscal perfilha, explanada no projecto de relatório, assenta numa interpretação literal, sistemática e histórica do normativo contido no artigo 20º do Decreto-Lei n.º 423/82, de 5 de Dezembro, que não contempla as situações como as que estão em causa nos presentes autos de reclamação graciosa.*

### III - PARECER

*Perante os factos vertidos nos autos a lei aplicável, conclui-se que o pedido da reclamante não pode proceder.*

### III - PROPOSTA DE DECISÃO

*Nos termos do presente Parecer, propõe-se que a reclamação seja:*

(...)

*Indeferida*

*No entanto, submete-se à consideração de V Exa., que superiormente decidirá, Direcção de Finanças de Faro, 19-08-2011»*

CH) Sobre a informação a que se refere a alínea anterior recaiu o seguinte despacho (fls. 65 da reclamação graciosa).

*«Concordo.*

*Torno definitivo o projecto de despacho de indeferimento de 2011/08/11*

*Faro, 22 de Agosto de 2011»*

CI) A Impugnante foi notificada do despacho a que se refere a alínea anterior por carta registada expedida em 22/08/2011, cfr. fls. 69 e 70 da reclamação graciosa.

CJ) Em 05/03/2009, a Câmara Municipal de Loulé emitiu a “LICENÇA DE UTILIZAÇÃO TURÍSTICA n.º 43/09” a favor do H....., Lda., que constitui fls. 294 da impugnação e que aqui se dá por integralmente reproduzido, donde resulta com interesse para a decisão:

*8 CLASSIFICAÇÃO PROVISÓRIA QUATRO ESTRELAS*

*9 CAPACIDADE MÁXIMA PROVISÓRIA*

*Efectivo total do CLUBHOUSE é de 483 pessoas, efectivo total nos blocos de apartamentos de 650 pessoas — efectivo total nas moradias de 48 pessoas.*

*10 CLASSIFICAÇÃO DEFINITIVA CINCO ESTRELAS*

*11 CAPACIDADE MÁXIMA DEFINITIVA*

*372 camas fixas individuais e 140 duplas, equivalente a 652 utentes, distribuídas por 140 unidades de alojamento (9 T1, 76 T2 e 55 T3), uma das quais adaptada a pessoas com mobilidade condicionada. Por despacho do Turismo Portugal, IP. de 13/02/2009*

CK) Resulta do despacho n.º 3716/2011, publicado na II Série n.º 40, de 25/02/2011:

*«Atento o pedido de atribuição da utilidade turística a título definitivo ao Aldeamento Turístico G....., de 5 estrelas, sito no concelho de Loulé, de que é requerente a sociedade H....., Lda.; e tendo presentes os critérios legais aplicáveis e o parecer do Turismo de Portugal, I P., que considera estarem reunidas as condições para a atribuição da utilidade turística a título definitivo ao empreendimento, decido:*

*1 - Atribuir utilidade turística a título definitivo ao Aldeamento Turístico G....., de 5 estrelas, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 2.º e no n.º 3 do artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro.*

*2 - Fixar a validade da utilidade turística em sete anos contados da data do título (comunicação de abertura) ao abrigo do qual o empreendimento iniciou o seu funcionamento (4 de Setembro de 2008), ou seja, até 4 de Setembro de 2015.*

*3 - Determinar que, ao abrigo do disposto na alínea b) do n.º 1 e no n.º 4 do artigo 16.º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, na redacção que lhe foi dada pelo Decreto-Lei n.º 38/94, de 8 de Fevereiro, a proprietária e exploradora do empreendimento fique isenta das taxas devidas à Inspecção Geral das Actividades Culturais, pelo mesmo prazo fixado para a utilidade turística, caso as mesmas sejam ou venham a ser devidas.*

*4 - Nos termos do disposto no artigo 8.º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, a utilidade turística fica sujeita ao cumprimento dos seguintes condicionamentos:*

*a) O empreendimento não poderá ser desclassificado;*

*b) A requerente deverá promover, até ao termo do segundo ano após a publicação do presente despacho, a realização de uma auditoria de qualidade de serviço, por uma entidade independente, cujo relatório deve remeter ao Turismo de Portugal, I P. Caso a requerente disponha de um sistema de gestão de qualidade implementado no empreendimento, o relatório de auditoria pode ser substituído pela descrição detalhada do referido sistema, evidenciando, nomeadamente, a política de qualidade prosseguida, a monitorização e medição da satisfação do cliente e o tratamento das reclamações, a frequência e metodologia das auditorias internas e o envolvimento da gestão de topo;*

*c) Não poderão ser realizadas quaisquer obras que impliquem a alteração do empreendimento sem prévia comunicação ao Turismo de Portugal, I.P., para efeitos da verificação da manutenção da utilidade turística que agora se atribui, sem prejuízo de outros pareceres ou autorizações legalmente devidos por parte daquele organismo.*

*4 de Fevereiro de 2011. - O Secretário de Estado do Turismo, .....»*



CL) Resulta do DUC 160.611.013.985.003, de 11/05/2011, de fls. 34 da reclamação graciosa:

<b>Sujeito Passivo</b> - .....
<b>J</b> .....
AV ..... E.....
ALMANCIL
Território Nacional
<b>Estado Civil:</b> Cas. <b>Regime Casamento:</b> separação de bens <b>NIF do Cônjuge:</b> .....
<b>Facto Tributário</b>
1 - Aquisição do direito de propriedade plena sobre Imóveis
<b>Bem - 1</b>
<b>Prédio:</b> U-12988-BE <b>Concelho:</b> LOULE <b>Freguesia:</b> ALMANCIL <b>Localização:</b> Urb. ...., Sítio do ....., Apartado..... <b>RC Almancil</b> 8135- .... <b>ALMANCIL Tipo:</b> Presente <b>Destino:</b> Serviços
<b>Alienante do Bem - 1</b>
<b>Identificação Fiscal:</b> ..... <b>Nome:</b> L..... <b>LDA Parte:</b> 1/1 <b>Nº Liquidação:</b> 4270958 <b>Valor Patrimonial IMT:</b> € 172.490,00 <b>Valor Declarado:</b> € 640.000,00 <b>Benefícios:</b> 33 - Utilidade Turística (Artº 20º do D.L. 423/83), 100% sobre a matéria colectável <b>Matéria Colectável:</b> € 640.000,00 <b>Taxa:</b> 6,50 % <b>Colecta:</b> € 0,00
<b>Valor Global do Acto ou Contrato:</b> € 640.000,00

CM) Resulta do DUC 163.811.000.243.048, de 11/05/2011, de fls. 32 da reclamação graciosa:

<b>Sujeito Passivo</b> - .....
<b>J</b> .....
AV ..... E.....
ALMANCIL
Território Nacional
<b>Estado Civil:</b> Cas. <b>Regime Casamento:</b> separação de bens <b>NIF do Cônjuge:</b> .....
<b>Facto Tributário</b>
1 - Aquisição do direito de propriedade plena sobre Imóveis
<b>Bem - 1</b>
<b>Prédio:</b> U-12988-BE <b>Concelho:</b> LOULE <b>Freguesia:</b> ALMANCIL <b>Localização:</b> Urb. ...., Sítio do ....., Apartado..... <b>RC Almancil</b> 8135- .... <b>ALMANCIL Tipo:</b> Presente <b>Destino:</b> Serviços
<b>Alienante do Bem - 1</b>
<b>Identificação Fiscal:</b> ..... <b>Nome:</b> L..... <b>LDA Parte:</b> 1/1 <b>Nº Liquidação:</b> 1508564 <b>Valor Patrimonial IMT:</b> €172.490,00 <b>Valor Declarado:</b> €640.000,00 <b>Benefícios:</b> 33 - Utilidade Turística (Artº 20º do D-L 423/83), 80% sobre a matéria colectável <b>Matéria Colectável:</b> €640.000,00 <b>Taxa:</b> 0,80 % <b>Colecta:</b> €1.024,00
<b>Valor Global do Acto ou Contrato:</b> €640.000,00

### 3 – DO DIREITO

O meritíssimo juiz do TAF de Loulé, julgou procedente a impugnação procedente por entender que (destacam-se apenas os trechos essenciais da decisão com interesse para o presente recurso):

#### “1 - Relatório

1.1.1 – A..... e mulher B....., naturais de Baroda e Mumbai, Índia, de nacionalidade Britânica, casados sob o regime da separação de bens, residentes em ..... Dulwich, Londres ....., Inglaterra, contribuintes números ..... e ..... respectivamente, vieram impugnar judicialmente as liquidações de *IMT* com os DUCs número 160.609.020.714.303 e 160.709.020.713.403 e de *Imposto de Selo* com os DUCs número, 163.509.001.613.596 e 163.409.001.613.588 respectivamente;

1.1.2 — C....., pessoa colectiva número ....., com sede em Suite ....., ....., Wilmington, New Castle, ....., Estados Unidos da América, vieram Impugnar Judicialmente as liquidações de *IMT*, DUC número 160.210.006.054.303 e de *Imposto de selo* com o DUC número 163.010.000.124.495

1.1.3 — D..... casada sob o regime de separação de bens com E....., e F..... solteira, maior, com os NIF ..... e ....., ambas residentes em ....., ....., Kilkenny, Irlanda, vieram Impugnar Judicialmente a liquidação de *IMT* com o DUCS números 160.009.027.629.403 e 160.409.027.631.303 respectivamente.

Como fundamento, em síntese, invocaram:

*Por despacho do Exmo. Sr. Secretário de Estado do Turismo n.º 3716/2011, de 4 de Fevereiro de 2011, na sequência de pedido formulado em 16 de Dezembro de 2008, foi atribuída, ao abrigo do disposto no artigo 2º n.º1 e 7º, n.º 3 do Decreto-lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, utilidade turística a título definitivo ao empreendimento turístico onde a unidade de alojamento adquirida se integra.*

*Nos termos desse despacho, foi fixada a validade da utilidade turística em 7 anos contados da data do título (comunicação de abertura) ao abrigo do qual o empreendimento iniciou o seu funcionamento, ou seja, desde 4 de Setembro de 2008 até 4 de Setembro de 2015.*

*No mesmo dia foi liquidado imposto de selo também referente à fracção BE, através DUC n.º 163.811.000.243.048, tendo o mesmo sido liquidado por valor correspondente a 1/5 do que seria devido, em virtude do benefício fiscal decorrente do artigo 20º do Decreto-lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro (cfr. doc. 4 junto com as reclamações graciosas)*

*Decorre do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, que a aquisição de prédios ou fracções autónomas destinados a instalar empreendimentos qualificados de utilidade turística, se encontra isenta de sisa (hoje IMT), sendo o imposto de selo reduzido a 1/5 do que fosse devido.*

*Mais se refira que os benefícios da isenção de imposto municipal sobre a transmissão onerosa de imóveis e de redução do imposto de selo são de aplicação automática, bastando o reconhecimento da utilidade turística para que os mesmos devam ser aplicados, sem necessidade de menção no despacho atributivo daquele estatuto.*

*Por outro lado, importa referir que os art.ºs 16º a 27º do DL n.º 423/83 se encontram plenamente em vigor, não tendo sido revogados pela alínea 22) do art.º 3º do Decreto-Lei n.º 485/88, de 30 de Dezembro.*

*As fracções autónomas adquiridas integram-se, conforme referido, no Aldeamento Turístico denominado G....., constituído ao abrigo do regime previsto no Decreto-Lei n.º 39/2008 de 7 de Março, por força do qual todas as unidades de alojamento do empreendimento estão afectas à exploração turística através de uma única entidade exploradora com a qual os proprietários celebraram o contrato de exploração turística que faz parte integrante da escritura de compra e venda, e as fracções estão afectas a serviços para efeitos fiscais.*

*Como se refere no n.º 4 do artigo 3º do Decreto-lei 423/83 de 5 de Dezembro na redacção introduzida pelo Decreto-lei 38/94 de 8 de Fevereiro:*

*“A utilidade turística abrange a totalidade dos elementos componentes ou integrantes dos empreendimentos (...)”*

*Na altura em que adquiriu a fracção cada Impugnante liquidou os impostos referentes a IMT e IS porquanto ainda não havia sido concedidos os benefícios decorrentes da utilidade turística,*

*Contudo, existia uma expectativa jurídica pela parte de cada Impugnante de vir a beneficiar de tais benefícios pois,*

*Era do seu conhecimento que o pedido de utilidade turística para o empreendimento havia dado entrada em 16 de Dezembro de 2008,*

*Na verdade, no caso tratou-se de um pedido de declaração de utilidade turística a título definitivo que, nos termos da lei, deve ser formulado após a abertura do empreendimento, como sucedeu.*

*Assim, efectivamente, à data de 9 de Dezembro de 2009, dia em que foi lavrada a escritura de compra e venda, já se encontrava em vigor a declaração de utilidade turística, por força da retroacção dos seus efeitos operada pela lei por remissão para o despacho de atribuição de utilidade turística.*

*Quando assim não se entenda, tal viola o princípio da igualdade do contribuinte pois,*

*No dia 11 de Maio de 2011 foi liquidado imposto de selo também referente à fracção BE, através DUC n.º 163.811.000.243.048, tendo o mesmo sido liquidado por valor correspondente a 1/5 do que*

seria devido, em virtude do benefício fiscal decorrente do artigo 20º do Decreto-lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro.

*Assim, considerando os princípios da igualdade e da justiça pelos quais o procedimento tributário se pauta, verifica-se que, sendo a situação da aquisição das fracções dos ora impugnantes exactamente igual à do adquirente da aludida fracção BE, porque todas pertencem ao mesmo prédio inscrito na matriz sob o artigo n.º 12988 (freguesia de Almancil, Concelho de Loulé) e todas se situam no mesmo aldeamento turístico, o qual goza de utilidade turística desde 4 de Setembro de 2008, o tratamento fiscal de ambas tem que ser o mesmo.*

*Sendo que, em regra, quando o promotor do empreendimento adquire um prédio destinado a nele implantar um empreendimento turístico, inexistente qualquer projecto (ou anteprojecto) aprovado, pelo que inexistente declaração de utilidade turística.*

*Deforma que o regime de isenção de IMT e de redução do imposto de selo nunca teria aplicabilidade prática.*

E terminaram pedindo a procedência da impugnação, devendo, em consequência, ser anuladas parcialmente as liquidações de Imposto de Selo e anuladas as liquidações de IMT, com o consequente reembolso aos Impugnantes da quantias pagas.

Juntou dois documentos.

1.2 - Em 06/10/2011, foram apensados aos presentes autos a Impugnação Judicial n.º 582/11.1, em que são impugnantes A....., B....., C.....

1.3 - O EX.MO REPRESENTANTE DA FAZENDA PÚBLICA, na contestação, veio invocar a ilegalidade da coligação e pugnar pela improcedência da impugnação, referindo, em síntese:

*Os impugnantes supra referidos deduziram os presentes autos de impugnação, invocando que sendo os fundamentos da presente impugnação idênticos para todos os autores, podem coligar-se para efeitos da sua apresentação, por força do disposto no artº 104.º do CPPT.*

*De acordo com o estabelecido no citado artigo, “na impugnação judicial podem, nos termos legais (...) coligar-se autores em caso de identidade da natureza dos tributos, dos fundamentos de facto e de direito invocados...”*

*Os fundamentos de facto não são exactamente os mesmos para todos os impugnantes (cada impugnante deduziu uma reclamação graciosa contra cada um dos actos tributários de Liquidação de imposto (IMT e Selo) correspondente a fracções distintas entre si - fracções “BI”, “K” e “T”, tendo sido proferido um despacho de reclamação graciosa diferente por cada um desses mesmos actos tributários.*

*Acresce que, tendo sido proferido um despacho diferente por cada reclamação graciosa apresentada pelos ora impugnantes, também se coloca a questão de diferentes prazos de interposição da impugnação (questão da tempestividade).*

*Assim sendo, não estão preenchidos todos os requisitos previstos no art.º 104.º do CPPT, para que os impugnantes se possam apresentar coligados nesta petição.*

*Estamos perante uma excepção dilatória - coligação ilegal de autores -, que determina a absolvição da instância da Fazenda Pública, nos termos do art.º 494º alínea f) do CPC.*

*Se assim não se entender, o que só se equaciona por mero dever de patrocínio, sempre se dirá que a questão de mérito a discutir é a seguinte:*

*A realidade factual e jurídica, aqui em apreço, está devidamente descrita nos Projectos de Despacho e Despachos proferidos pelo Sr. Director de Finanças de Faro e pelo Sr. Chefe do Serviço de Finanças, em sede de reclamação graciosa, com os quais se concorda integralmente, e desde já, para aí se remete e se dão aqui por reproduzidos para todos os efeitos legais (Vide processos de reclamação graciosa juntos aos autos).*

*Independentemente das decisões já proferidas pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé e pelo STA, até este momento e a propósito desta matéria, o entendimento da Administração Tributária continua o mesmo, porque não houve definição do que entendem por a aquisição da fracção autónoma se destinar à instalação de empreendimento, já que,*

*A aquisição de fracção autónoma destinada à instalação de um empreendimento turístico é uma realidade completamente diferente da aquisição de fracção autónoma que integre um empreendimento turístico qualificado e instalado, pois aquela aquisição destina-se à promoção do investimento no sector turístico e esta aquisição é conexa com a prossecução de objectivos que não têm a ver com tal promoção, apenas a primeira está contida no elemento literal do n.º 1 do art.º 20º do DL n.º 423/83, de 5/12.*

*Neste pendor, deverá a presente impugnação ser julgada improcedente, com todas as Legais consequências.*

Juntou:

— Processo Administrativo n.º 1058-11/21 instaurado no Serviço de Finanças de Faro;

— Processo Reclamação Graciosa n.º 1058-2011 J0400290.3 instaurado no Serviço de Finanças de Faro;

— Processo Reclamação Graciosa n.º 1058-2011/0400292.0 instaurado no Serviço de Finanças de Faro;

— Processo Administrativo n.º 1082-11/200094.6 instaurado no Serviço de Finanças de Loulé -1;

— Processo Reclamação Graciosa n.º 1082-2011/0400296.2 instaurado no Serviço de Finanças de Loulé -1;

— Processo Reclamação Graciosa n.º 1082-2011/0400298.9 instaurado no Serviço de Finanças de Loulé-1;

— Processo Administrativo n.º 1031-11/6 instaurado no Serviço de Finanças de S. Brás de Alportel;

— Processo Reclamação Graciosa n.º 1031-2011/0400016.1 instaurado no Serviço de Finanças de S. Brás de Alportel;

— Processo Administrativo n.º 1082-11/200102.0 instaurado no Serviço de Finanças de Loulé-1;

— Processo Reclamação Graciosa n.º 1082-201110400297.0 instaurado no Serviço de Finanças de Loulé-1;

— Processo Reclamação Graciosa n.º 1082-2011/0400299.7 instaurado no Serviço de Finanças de Loulé- 1;

— Processo Administrativo n.º 10:31-11/01 instaurado no Serviço de Finanças de S. Brás de Alportel;

— Processo Reclamação Graciosa n.º 1031-2011/0400017.0 instaurado no Serviço de Finanças de S. Brás de Alportel;

1.4 — As Partes apresentaram alegações onde reafirmaram a posição já assumida nos articulados.

1.5 — A DIGNA PROCURADORA DA REPÚBLICA, emitiu parecer no sentido da procedência da impugnação, referindo em síntese:

*A IRF excepcionou a coligação ilegal de Autores.*

*Nos termos do disposto no art. 104º CPPT podem coligar-se pedidos e autores em caso de identidade da natureza dos tributos, dos fundamentos de facto e de direito invocados e do tribunal competente para a decisão.*

*Conforme refere J Lopes de Sousa (in Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado, I volume, pág. 757) “A cumulação que aqui se trata é relativa a mais que um acto tributário (...) por isso devia falar-se, com mais rigor, em cumulação de impugnações do que em cumulação de pedidos”.*

*A ratio da admissibilidade legal da cumulação de impugnações é portanto a economia de meios e uniformidade de decisões (vide Ac. STA 16/11/2011, P. 0608/11).*

*No caso em apreço parece-nos verificarem-se tanto a identidade da natureza dos tributos, que são os mesmos; dos fundamentos de facto e de direito invocados, não obstante a isso que se tratem de fracções autónomas distintas adquiridas em datas diferentes (vide o citado Ac. STA 16/11/2011); e do tribunal competente para a decisão, que é este TAF de Loulé.*

*Pronunciamo-nos pois, pela improcedência da invocada excepção.*

*Quanto ao fundo da questão, ou seja, se estão reunidos os pressupostos de isenção de IMT e redução de IS nos termos do art 20º DL 423/83, 05/12, pensamos que tal se verifica.*

*Efectivamente, os benefícios fiscais constantes no nº1 do art. 20º DL 423/83, 05/12 são de aplicação automática desde que se mostrem reunidos os pressupostos contidos nesse dispositivo legal, ou seja; “que a aquisição do imóvel se destine à instalação de empreendimento qualificado de utilidade turística, ainda que tal qualificação seja atribuída a título prévio, desde que esta se mantenha válida e seja observado o prazo para a abertura ao público do empreendimento. (...) Atenta a natureza dos benefícios em causa não é condição que os mesmos constem do despacho de atribuição de utilidade turística” (Ac. STA 14/04/210, P. 0120/10).*

*Relativamente à interpretação da expressão constante do n.º 1 do art. 20º DL 423/83, 05/12 “aquisições de prédios ou fracções autónomas com destino à instalação de empreendimentos qualificados de utilidade pública”, que a AT considera no sentido de excluir os empreendimentos qualificados de utilidade turística já instalados que não sejam objecto de remodelação ou ampliação, dir-se-á que não nos parece que tal argumento possa ser defendido nos presentes autos.*

*O art. 3º nº5 do DL 423/83, 05/12 estabelece que “a utilidade turística abrange a totalidade dos elementos componentes ou integrantes dos empreendimentos, sem prejuízo do estabelecido no nº3”.*

*Compulsados os autos, não vislumbramos que de alguma forma esteja demonstrado que a “instalação” do empreendimento em causa, qualificado de utilidade turística, já tivesse tido lugar.*

*De facto, tal “instalação”, na nossa perspectiva e salvo melhor opinião, só se mostra efectuada após as primeiras transmissões das fracções autónomas que compõem o empreendimento.*

*Se não houver transmissão onerosa não se colocam as questões do pagamento do IMT/IS nem da eventual isenção. Se o empreendimento estiver construído e devidamente aprovado mas não houver quem adquira as respectivas fracções autónomas, então não poderemos falar, com rigor, num empreendimento instalado.*

*Termos em que somos de parecer no sentido da procedência da presente Impugnação.*

1.6 — QUESTÃO(ÕES) DECIDENDA(S):

As de saber se:

- é ilegal a coligação de impugnantes;
- os benefícios fiscais de isenção de IMT e redução do IS a 1/5 foram revogados e se são de reconhecimento automático;
- o empreendimento turístico, a quando da aquisição do imóvel, já se encontrava instalado.

2—FUNDAMENTAÇÃO:

2.1 — Com base nos documentos e elementos constantes dos autos, com interesse para a decisão, julgo assente a seguinte factualidade:

(...)

2.4 — ANÁLISE FÁCTICO-JURÍDICA:

2.4.1 — **Invoca o Ex.mo Representante da Fazenda Pública: “Os fundamentos de facto não são exactamente os mesmos para todos os impugnantes (cada impugnante deduziu uma reclamação graciosa contra cada um dos actos tributários de Liquidação de imposto (IMT e Selo) correspondente a fracções distintas entre si - fracções “BI”, “K” e “T”, tendo sido proferido um despacho de reclamação graciosa diferente por cada um desses mesmos actos tributários.**

**Acresce que, tendo sido proferido um despacho diferente por cada reclamação graciosa apresentada pelos ora impugnantes, também se coloca a questão de diferentes prazos de interposição da impugnação (questão da tempestividade).**

**Assim sendo, não estão preenchidos todos os requisitos previstos no art.º 104.º do CPPT, para que os impugnantes se possam apresentar coligados nesta petição”.**

**A Digna Procuradora da República pronunciou-se pela improcedência da invocada excepção, considerando que “a ratio da admissibilidade legal da cumulação de impugnações é portanto a economia de meios e uniformidade de decisões (vide Ac. STA 16/11/2011, P. 0608/11). E que, no caso em apreço verificam-se tanto a identidade da natureza dos tributos, que são os mesmos; dos fundamentos de facto e de direito invocados, não obstando a isso que se tratem de fracções autónomas distintas adquiridas em datas diferentes (vide o citado Ac. STA 16/11/2011); e do tribunal competente para a decisão, que é este TAF de Loulé”.**

**Vejam os:**

**Prevê o artigo 104.º do C.P.P.T.:**

*Na impugnação judicial podem, nos termos legais, cumular-se pedidos e coligar-se os autores em caso de identidade da natureza dos tributos, dos fundamentos de facto e de direito invocados e do tribunal competente para a decisão.*

Na apreciação do pedido de apensação do processo de impugnação 582/11.1 BELLE aos presentes autos foi referido o seguinte:

— nos presentes autos na impugna-se a liquidação de Imposto de Selo devido pela aquisição:

- por A..... e mulher B..... da fracção autónoma designada pelas letras “BI”, integrada no prédio urbano em regime de propriedade horizontal denominado H..... ou G....., Aldeamento Turístico de cinco estrelas, sito em ....., Freguesia de Almancil, Concelho de Loulé, então inscrito provisoriamente na matriz predial sob o artigo P12988 e descrito na Conservatória do Registo Predial de Loulé sob o número 10282/20080409.

- pela C..... da fracção autónoma designada pela letra “K”, integrada no prédio urbano em regime de propriedade horizontal denominado H..... ou G....., Aldeamento Turístico de cinco estrelas, sito em ....., Freguesia de Almancil, Concelho de Loulé, então inscrito provisoriamente na matriz predial sob o artigo P12988 e descrito na Conservatória do Registo Predial de Loulé sob o número 10282/20080409.

— no processo n.º 501/11.5BELLE impugnam a liquidação de IMT:

- A..... e mulher B..... quanto à aquisição da fracção BI, acima identificada;

- C..... quanto à aquisição da fracção autónoma designada pelas letras “K” acima identificada;

- D..... casada sob o regime de separação de bens com E....., e F..... quanto à aquisição da fracção designada pela letra T, do empreendimento citado.

— os fundamentos de facto e de direito invocados são os mesmos;

— este TAF é absolutamente competente;

— ambos os processos se encontram na mesma fase.

**Estão, assim reunidos os pressupostos da apensação de processos de impugnação a que alude o artigo 105.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, para a apensação destes autos ao processo 501/11.5BELLE, instaurados em primeiro lugar.»**

**Ao decidir pela apensação o Tribunal considerou que estavam, nos termos do artigo 105.º, reunidos os pressupostos do artigo 104.º, ambos do C.P.P.T..**

Não vemos razão para alterar o decidido.

Termos em que improcede a invocada excepção da coligação ilegal de Impugnantes.

2.4.2 — Para a apreciação da questão da isenção de IMT e redução da taxa de Imposto do Selo importa considerar o seguinte enquadramento legislativo:

Prevê o artigo 16.º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro:

*1 — As empresas proprietárias e ou exploradoras dos empreendimentos, aos quais tenha sido atribuída a utilidade turística, gozarão, relativamente à propriedade e exploração dos mesmos, dos benefícios fiscais a seguir indicados, nos termos estabelecidos no presente diploma:*

*a) Isenção ou redução das taxas de contribuição predial, de contribuição industrial e do imposto complementar — secções A e B — relativamente aos rendimentos provenientes dos mesmos empreendimentos;*

*b) isenção ou redução das taxas devidas, por licenças, aos governos civis e à Direcção-Geral dos Espectáculos;*

*e) Diminuição para metade dos prazos estabelecidos para as reintegrações e amortizações.*

*2 — O prazo de duração das isenções previstas no n.º 1 deste artigo não poderá ultrapassar 7 anos, contados da data da abertura ou reabertura ao público do empreendimento, sem prejuízo do estabelecido no artigo seguinte.*

*3—As reduções previstas no n.º 1 deste artigo poderão ir até 50% das respectivas taxas e o prazo da sua duração será no máximo de 7 anos, salvo o disposto no artigo seguinte.*

*4 - Para os efeitos da alínea b) do n.º 1, o despacho de atribuição da utilidade turística definirá, sob proposta da Comissão de Utilidade Turística, a medida e o prazo dos benefícios a conceder.*

Dispõe o artigo 20.º do referido Decreto-lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro:

*1 — São isentas de sisa e do Imposto sobre sucessões e doações, sendo o imposto do selo reduzido a um quinto, as aquisições de prédios ou de fracções autónomas com destino à instalação de empreendimentos qualificados de utilidade turística, ainda que tal qualificação seja atribuída a título prévio, desde que esta se mantenha válida e seja observado o prazo fixado para a abertura ao público do empreendimento.*

*2 — A isenção e a redução estabelecidas no número anterior verificar-se-ão também na transmissão a favor da empresa exploradora, no caso de a proprietária ser uma sociedade de locação financeira e a transmissão se operar ao abrigo e nos termos do contrato de locação financeira que determinou a aquisição do empreendimento pela sociedade transmitente.*

Resulta do artigo 3.º, n.º 22, do Decreto-Lei n.º 485/88, de 30 de Dezembro:

*São revogados, a partir da entrada em vigor deste diploma, sem prejuízo da manutenção dos já concedidos e dos regimes de caducidade previstos na legislação ao abrigo da qual estão a ser usufruídos, os benefícios fiscais constantes da legislação a seguir indicada:*

(...)

*22) alíneas a) e e) do n.º 1 do artigo 16.º, no que respeita à contribuição industrial e ao imposto complementar — secções A e E, o artigo 19.º e, bem assim, as constantes dos artigos 16.º a 27.º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, diploma que estabelece benefícios susceptíveis de serem concedidos no âmbito da atribuição de utilidade turística, na parte que com aqueles estejam correlacionadas;*

Estatui o artigo 28.º do Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro:

*1 - Todos os textos legais que mencionam Código da Contribuição Autárquica ou contribuição autárquica consideram-se referidos ao Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI) ou ao imposto municipal sobre imóveis (IMI).*

*2 - Todos os textos legais que mencionem Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações, imposto municipal de sisa ou imposto sobre as sucessões e doações consideram-se referidos ao Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (CIMO), ao Código do Imposto do Selo, ao imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT) e ao imposto do selo, respectivamente.*

O instituto de utilidade turística tem-se revelado, sem dúvida, um dos instrumentos mais eficazes para o desenvolvimento do sector, em particular no que respeita a equipamento hoteleiro e similar, a que foi inicialmente dirigido — Preâmbulo do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro.

A utilidade turística consiste na qualificação atribuída aos empreendimentos de carácter turístico que satisfaçam um conjunto de requisitos de localização, construção, equipamentos e serviços, nos termos do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro.

A declaração de utilidade turística pode ser conferida a título prévio (logo após a aprovação do projecto de arquitectura) ou a título definitivo (até 6 meses após a abertura ao público do empreendimento).

A utilidade turística é atribuída por despacho do membro do Governo com tutela sobre o sector do turismo, sob proposta do director-geral do Turismo, instruída com o parecer da Comissão de Utilidade Turística.

Porém, os despachos de atribuição, confirmação e revogação da utilidade turística serão obrigatoriamente publicados no Diário da República, só produzindo efeitos a partir da data da sua publicação — artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro.

A utilidade turística abrange a totalidade dos elementos componentes ou integrantes dos empreendimentos, com excepção das instalações destinadas à exploração comercial das águas minerais ou similares, das instalações termais -. artigo 3º n.º 5, do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro.

As empresas, cujos empreendimentos tenham sido declarados de utilidade turística, gozam de benefícios fiscais, relativamente à propriedade e exploração dos mesmos.

De entre o leque de benefícios fiscais a conceder avultavam, nos termos do artigo 20.º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, as isenções de sisa e do Imposto sobre sucessões e doações, sendo o imposto do selo reduzido a um quinto, relativamente às aquisições de prédios ou de fracções autónomas com destino à instalação de empreendimentos qualificados de utilidade turística, ainda que tal qualificação seja atribuída a título prévio, desde que esta se mantenha válida e seja observado o prazo fixado para a abertura ao público do empreendimento.

A Lei n.º 2/88, de 26 de Janeiro, que aprovou o Orçamento de Estado para o ano de 1988, no seu artigo 50.º, em matéria de extinção de benefícios fiscais, autorizou o Governo a rever, no sentido da redução ou eliminação, os benefícios fiscais constantes dos artigos 16.º a 27.º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, que estabelece benefícios susceptíveis de serem concedidos no âmbito da atribuição de utilidade turística, sem prejuízo da manutenção dos já concedidos, devendo o Governo regular os problemas decorrentes da sua aplicação no tempo.

No uso da autorização legislativa concedida, o Governo aprovou o Decreto-Lei n.º 485/88, de 30 de Dezembro.

No preâmbulo do diploma o Governo deixou bem vincadas as ideias base da alteração a operar quando refere:

*«(...) A proliferação da legislação existente sobre incentivos fiscais e a sua extensão a inúmeros domínios têm criado dificuldades, quer a nível das receitas públicas, quer a nível da justiça e do equilíbrio do sistema tributário, importando salientar que o correlativo estreitamento da base tributável tem implicado ao longo dos anos o acréscimo da carga fiscal para todos os não beneficiários de Incentivos.*

*Com o presente diploma revogam-se benefícios fiscais que razões de vária ordem apontam no sentido de nada justificar a sua manutenção.*

*Na verdade, muitos deles, criados em determinadas conjunturas, estão completamente desajustados das realidades actuais. Ora, o certo é que a concessão de benefícios fiscais só é defensável desde que obedeça a ponderosos motivos de justiça social ou de estratégia económica.*

*(...)*

*São mantidos em vigor certos incentivos fiscais de natureza contratual celebrados entre o Estado e as empresas, os quais serão, em sede própria e momento oportuno, objecto de revisão.»*

Em consonância com as intenções e valores declarados no preâmbulo, veio o artigo 3.º, alínea 22) prever:

*«São revogados, a partir da entrada em vigor deste diploma, sem prejuízo da manutenção dos já concedidos e dos regimes de caducidade previstos na legislação ao abrigo da qual estão a ser usufruídos, os benefícios fiscais constantes da legislação a seguir indicada:*

*(...)*

*22) alíneas a) e e) do n.º 1 do artigo 16.º, no que respeita à contribuição industrial e ao imposto complementar secções A e E, o artigo 19.º e, bem assim, as constantes dos artigos 16.º a 27.º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, diploma que estabelece benefícios susceptíveis de serem concedidos no âmbito da atribuição de utilidade turística, na parte que com aqueles estejam correlacionadas;»*

Quanto à questão de saber se a isenção de IMT (na altura Sisa) e a redução do Imposto do Selo foram revogados pelo Decreto-Lei n.º 485/88, de 30 de Dezembro, a resposta é negativa.

Aliás, este foi também o entendimento do Grupo de Trabalho Criado por Despacho de 1 de Maio de 2005, do Ministro de Estado e das Finanças que, a pedido deste, produziu o Relatório de Reavaliação dos Benefícios Fiscais, publicado no Caderno de Ciência e Técnica Fiscal n.º 198, onde a páginas 289 e seguintes se afirma:

*«Posteriormente, no âmbito das acções legislativas de preparação da reforma fiscal de 1988 e da aprovação de vários sistemas de incentivos financeiros, o n.º 22 do artigo 3.º do Decreto-Lei 485/88, de 30 de Dezembro, revogou algumas das normas de benefícios fiscais do citado Decreto-Lei 423/83. Embora a técnica de redacção da norma confirma alguma margem de incerteza, é consensual, e*

resulta, aliás, do processo subsequente de aplicação da norma e de sucessivas intervenções do legislador, que o mencionado diploma de 1988 visou apenas a revogação, sem prejuízo das situações já constituídas à data da respectiva entrada em vigor, da isenção de contribuição industrial e de imposto complementar, compreendendo a redução para metade dos prazos de reintegração e amortização, não tendo sido visados pela revogação os benefícios em sede de contribuição predial, sisa e selo.

Após a “limpeza” efectuada através do Decreto-Lei n.º 485/88, de 30 de Dezembro, e tendo como pano de fundo a reforma da tributação do rendimento, foi aprovado o EBF. Da aplicação do regime de transição previsto neste diploma, em particular do respectivo artigo 2.º e tabela anexa, resultou a conversão para o IRC e contribuição autárquica dos benefícios anteriormente concedidos no domínio da contribuição industrial, imposto complementar e contribuição predial, os quais, assim, perduraram já na vigência do novo sistema de tributação coevo da mencionada reforma. Ainda no EBF é ab initio previsto (artigo 53.º da versão original) o benefício fiscal de isenção de contribuição autárquica para os prédios integrados em empreendimentos a que tenha sido atribuída utilidade turística, ficando o benefício sujeito a reconhecimento nos termos do n.º 4 do artigo 53.º do EBF, na redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 39-B/94, de 27 de Dezembro.

Merece ainda referência o Decreto-Lei n.º 38/94, de 8 de Fevereiro, o qual introduziu algumas alterações no Decreto-Lei n.º 423/83, centradas no processo de atribuição da utilidade turística e correlativa aplicação e cassação de benefícios fiscais, sem que estes, no entanto, tenham sido modificados.

Em síntese, os benefícios fiscais em vigor especialmente aplicáveis ao sector do turismo limitam-se a:

a) Isenção de IMT e redução a um quinto do Imposto do Selo, relativos a aquisições de prédios ou de fracções autónomas com destino à instalação de empreendimentos qualificados de utilidade turística, por aplicação do artigo 20.º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, em conjugação com o n.º 6 do artigo 31.º do Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro, que procede à reforma da tributação do património, aprovando o Código do IMI e o Código do IMT;

b) Isenção de IMI, por o um período de sete anos, em relação aos prédios integrados em empreendimentos a que tenha sido atribuída a utilidade turística, contando-se este prazo, no que se refere aos prédios afectos ao turismo de habitação, a partir do termo das respectivas obras, e da data da atribuição da utilidade turística para os restantes (artigo 43.º do EBF).»

A este propósito escreve-se no acórdão do STA de 14-04-2010, recurso 0120/10, consultável em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt):

«Daí que, não obstante a redacção menos feliz da disposição em apreço, se não possa concluir que os benefícios constantes do artigo 20.º, n.º 1 do DL 423/83, de 5/12, tenham sido revogados pelo artigo 3.º, n.º 22, do DL 485/88, de 30 de Dezembro.»

A este propósito citam-se os acórdãos do STA, consultáveis em [ww.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt): de 10-02-2010, recurso n.º 0935/09; de 10-02-2010, recurso n.º 0797/09; de 27-01-2010, recurso n.º 01119/09; de 20-01-2010, recurso n.º 0937/09; de 16-12-2009, recurso 0936/09; de 09-12-2009, recurso n.º 0907/09; de 02-12-2009, recurso n.º 0783/09; de 09-12-2009, recurso n.º 0934/09.

Assim, a primeira conclusão é a de que os benefícios fiscais a que se refere o artigo 20.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, não foram revogados pelo Decreto-Lei n.º 485/88, de 30 de Dezembro e, por isso, mantêm-se em vigor.

2.4.3 — Coloca-se agora a questão de saber se a concessão da isenção de IMT e redução a 1/5 do Imposto do Selo são benefícios fiscais automáticos ou, pelo contrário, estão dependentes de reconhecimento.

O artigo 5.º do EBF esclarece que:

1. *Os beneficias fiscais são automáticos ou dependentes de reconhecimento; os primeiros resultam directa e imediatamente da lei, os segundos pressupõem um ou mais actos posteriores de reconhecimento.*

2. *O reconhecimento dos beneficias fiscais pode ter lugar por acto administrativo ou por acordo entre a Administração e os interessados, tendo, em ambos os casos, efeito meramente declarativo, salvo quando a lei dispuser em contrário.*

3. *O procedimento de reconhecimento dos beneficias fiscais regula-se pelo disposto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário.*

Assim, benefícios fiscais automáticos são os que resultam da lei, ou seja, aqueles não pressupõem qualquer acto de reconhecimento.

«Conforme dispõe o n.º 1 do art. 5º do EBF, os benefícios fiscais podem ser automáticos ou dependentes de reconhecimento. Os beneficias automáticos resultam directa e imediatamente da lei, bastando que se verifiquem os pressupostos nela fixados. Os benefícios dependentes de reconhecimento pressupõem, para além da verificação dos pressupostos objectivos e subjectivos definidos na lei, a prática, pela administração tributária, de um ou mais actos posteriores de reconhecimento.»

— JÓNATAS E. M. MACHADO e PAULO NOGUEIRA DA COSTA, in *CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO*, Coimbra Editora, 2009, pág. 333.



«Portanto, os benefícios fiscais são automáticos quando o direito ao benefício opera “*ope lege*”, pela simples verificação dos respectivos pressupostos. É o que sucede, entre nós, v.g., com a totalidade dos benefícios fiscais previstos no art.º 8.º do Código do IRC, isentando as pessoas colectivas de direito público e as instituições de segurança social e de previdência.

Mas também há benefícios fiscais automáticos, quer de natureza subjectiva, beneficiando pessoas privadas de fim interessado (...) quer objectiva.

Nestes casos, verificados os pressupostos legais do benefício fiscal considerado, este surge, automaticamente, “*ope lege*” sem necessidade de qualquer iniciativa da entidade beneficiada ou intervenção da Administração Fiscal. Portanto, nestas situações, os benefícios fiscais não são concedidos pela administração fiscal, mas estabelecidos directamente na lei, nascendo o direito subjectivo ao benefício correspondente, da simples verificação histórica dos respectivos pressupostos. E esta circunstância tem também naturais reflexos na análise económico — financeira dos benefícios fiscais, pois, tratando-se de medidas automáticas, não há actualmente, e é difícil, se não impossível, estabelecer, no futuro, modos de controlo de despesa ou gasto fiscal inerentes, que sejam e totalmente eficazes. E, por isso mesmo, a parte final do n.º 4, do art. 2.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, tratando-se de benefícios fiscais genéricos e automáticos dispensa os contribuintes da declaração dos rendimentos isentos, para efeito do controlo da respectiva despesa fiscal, cometendo tal encargo aos serviços fiscais.

E note-se: parece que o automatismo dos benefícios fiscais, quando tem lugar, não tem por fundamento, necessariamente, uma especial intensidade do interesse público com eles tutelado, que determina a dispensa de reconhecimento oficial mas antes uma particular conformação legal, pelo que, nesses casos, tendo em vista uma certa economia processual, a lei julga aconselhável dispensar a respectiva apreciação casuística e correspondente reconhecimento pela Administração Fiscal, concedendo, assim, automática e genericamente os benefícios nas hipóteses previstas, sem necessidade de controlo da respectiva despesa fiscal, daí resultante» — NUNO DE SÁ GOMES, TEORIA GERAL DOS BENEFÍCIOS FISCAIS, Ciência e Técnica Fiscal, n.º 359, pág. 136-138.

Esta questão já foi abordada pela jurisprudência do STA e recebeu resposta unânime no sentido de que tais benefícios são automáticos uma vez verificados os pressupostos respectivos.

A este propósito citam-se os acórdãos do STA, consultáveis em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt): de 25-06-2009, recurso n.º 0212/09; de 14-04-2010, recurso 0120/10; - de 10-02-2010, recurso n.º 0935/09; de 10-02-2010, recurso n.º 0797/09; - de 27-01-2010, recurso n.º 01119/09; de 20-01-2010, recurso n.º 0937/09; de 16-12-2009, recurso n.º 0936/09; de 09-12-2009, recurso n.º 0907/09; de 02-12-2009, recurso n.º 0783/09; - de 09-12-2009, recurso n.º 0934/09.

Termos em que, quanto ao modo operativo da eficácia dos benefícios fiscais em causa, se conclui que são benefícios fiscais automáticos.

Coloca-se agora a questão de saber se estão reunidos os pressupostos de que depende o reconhecimento automático dos benefícios fiscais de isenção de IMT e de redução do Imposto do Selo a 1/5.

Nos termos do artigo 20.º do referido Decreto-lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, acima transcrito, a isenção de sisa e a redução do imposto do Selo nas aquisições de prédios os fracções destinadas à instalação de empreendimentos qualificados de utilidade turística, exige que:

- a utilidade turística atribuída se mantenha válida;
- seja observado o prazo fixado para a abertura ao público do empreendimento;
- a aquisição se destina à instalação de empreendimento qualificado de utilidade turística.

Quanto aos dois primeiros requisitos, resulta do despacho n.º 3716/2011, publicado na II Série n.º 40, de 25/02/2011:

«Tendo presentes os critérios legais aplicáveis e o parecer do Turismo de Portugal, I.P., que considera estarem reunidas as condições para a atribuição da utilidade turística a título definitivo ao empreendimento, decido:

1 - Atribuir utilidade turística a título definitivo ao Aldeamento Turístico G....., de 5 estrelas, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 2.º e no n.º 3 do artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro.

2 - Fixar a validade da utilidade turística em sete anos contados da data do título (comunicação de abertura) ao abrigo do qual o empreendimento iniciou o seu funcionamento (4 de Setembro de 2008), ou seja, até 4 de Setembro de 2015. (...)»

A utilidade turística foi atribuída ao empreendimento turístico denominado Aldeamento Turístico G.....

A mesma tem a validade de sete anos contados por um período de sete anos desde 04/09/2008 até 04/09/2015.

As fracções em causa nestes autos foram adquiridas em 28 de Outubro de 2009, 04 de Março de 2010 e 14 de Novembro de 2009, ou seja, durante o período de vigência da utilidade turística, por força do efeito retroactivo da declaração respectiva.

E nos termos do artigo 11.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, a utilidade turística valerá pelo prazo e nos termos fixados no respectivo despacho de atribuição.

Pese embora no momento da transmissão de cada da fracção que foi afectada à exploração turística do empreendimento ainda não tenha sido publicado o despacho atributiva da utilidade turística, o que é certo que em tal despacho foi atribuída eficácia retroactiva, pois, fixou a validade da utilidade turística em sete anos contados da data do título (comunicação de abertura) ao abrigo do qual o empreendimento iniciou o seu funcionamento (4 de Setembro de 2008), ou seja, até 4 de Setembro de 2015.

Termos em que as transmissões das fracções em causa nos autos ocorreram no período de validade da utilidade turística.

2.4.4 — A resposta à questão de saber se as aquisições se destinaram à instalação de empreendimento qualificado de utilidade turística é a que divide as Partes.

Refere a Administração Fiscal:

*«No caso concreto estamos perante uma transmissão de uma fracção autónoma na matriz predial descrita com afectação de serviços e não de um estabelecimento no seu todo, fazendo a mesma parte de um empreendimento já constituído, e não ser uma aquisição destinada exclusivamente à instalação de empreendimentos turísticos não se podendo vincular o comprador, dado que este não efectuou qualquer pedido no sentido da utilidade turística, limitando-se única e exclusivamente a comprar uma fracção autónoma do empreendimento, não se verificando assim os requisitos que constituem os pressupostos da aplicação do artº 20º do Dec-Lei n.º 423/83, (...).»*

Assim, para a Administração Fiscal, as aquisições a que se reportam os autos não podem beneficiar da isenção de IMT e da redução do Imposto do Selo porque não se destinaram à instalação de um empreendimento turístico, pois, tal empreendimento já se encontrava instalado.

Refere a Impugnante:

*Para que a transmissão de prédios integrados em empreendimentos turísticos declarados de utilidade turística possa gozar dos benefícios daí decorrentes basta que se mostrem preenchidos os seguintes requisitos;*

*- Que exista uma declaração de utilidade turística do empreendimento onde é adquirida a fracção à data em que o imposto devesse ser pago;*

*- Que o prédio a adquirir se destine à instalação de um empreendimento turístico.*

*Ora, tais requisitos encontram-se reunidos neste caso: efectivamente, à data em que foi outorgada a escritura pública de compra e venda do imóvel, está em vigor e dentro do prazo fixado a declaração de utilidade turística, por força da retroacção dos seus efeitos.*

A resposta à questão passa por saber quando é que um empreendimento turístico se considera instalado.

Como primeira nota de relevo importa reafirmar o que se dispõe no artigo 3.º, n.º 4, do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro: a utilidade turística abrange a totalidade dos elementos componentes ou integrantes dos empreendimentos, com excepção das instalações destinadas à exploração comercial das águas minerais ou similares, das instalações termais.

Na determinação do sentido das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam, são observadas as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis.

Sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer directamente da lei — artigo 11.º, n.ºs 1 e 2, da LGT.

Em anotação a este artigo escrevem LEITE DE CAMPOS, D; BENJAMIM RODRIGUES e LOPES DE SOUSA, J.; in Lei Geral Tributária comentada e anotada, 2º edição, 2000, Vislis Editores, pág. 69:

*«2 O número 2 vem tomar partido na velha querela sobre a dependência ou independência qualificadora do Direito tributário.*

*É bem conhecido que o Direito fiscal utiliza conceitos recebidos do ordenamento jurídico privado, do Direito administrativo e dos outros ramos de Direito. Haverá, assim, a tendência de sujeitar a interpretação das normas tributárias aos critérios admitidos nos outros ramos de Direito. E, também, a qualificar os conceitos recebidos do modo porque o são no ramo de Direito de origem.*

*São particularmente importantes os conceitos provenientes do direito privado, quanto ao direito dos impostos em especial. E os conceitos provenientes do direito administrativo nas normas de procedimento administrativo.»*

O Decreto-Lei n.º 167/97, de 4 de Julho, que aprovou o regime jurídico da instalação e do funcionamento dos empreendimentos turísticos, no seu artigo 9.º veio esclarecer o conceito de instalação de empreendimento turístico nos termos seguintes:

*Para efeitos do presente diploma, considera-se instalação de empreendimentos turísticos o licenciamento da construção e ou da utilização de edifícios destinados ao funcionamento daqueles empreendimentos.*

O Decreto-Lei 55/2002, de 11 de Março, alterou o artigo 9.º do Decreto-Lei n.º 167/97, de 4 de Julho, introduzindo a seguinte redacção:

*Para efeitos do presente diploma, considera-se instalação de empreendimentos turísticos o processo de licenciamento ou de autorização para a realização de operações urbanísticas relativas à construção e ou utilização de edifícios ou suas fracções destinados ao funcionamento daqueles empreendimentos.*

O Decreto-Lei n.º 39/2008, de 7 de Março, revogou o Decreto-Lei n.º 167/97, de 4 de Julho, com as alterações introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 55/2002, de 11 de Março, e pelo Decreto-Lei n.º 217/2006, de 31 de Outubro, bem como o Decreto-Lei n.º 54/2002, de 11 de Março.

O referido diploma consagrou o novo regime jurídico da instalação, exploração e funcionamento dos empreendimentos turísticos, procedendo à revogação dos diversos diplomas que regulavam esta matéria e reuniu num único decreto-lei as disposições comuns a todos os empreendimentos, de modo a tornar mais fácil o acesso às normas reguladoras da actividade — neste sentido, veja-se o preâmbulo do diploma.

No capítulo da exploração e funcionamento, o Decreto-Lei n.º 39/2008, de 7 de Março, consagra um novo paradigma de exploração dos empreendimentos turísticos, assente na unidade e continuidade da exploração por parte da entidade exploradora e na permanente afectação à exploração turística de todas as unidades de alojamento que compõem o empreendimento, independentemente do regime de propriedade em que assentam e da possibilidade de utilização das mesmas pelos respectivos proprietários. A aferição deste modelo de exploração turística passa, desde logo, pelo dever da entidade exploradora assegurar que as unidades de alojamento se encontram permanentemente em condições de serem locadas para alojamento a turistas e que nela são prestados os serviços obrigatórios da categoria atribuída ao empreendimento turístico.

O Decreto-Lei n.º 228/2009, de 14 de Setembro, procedeu à primeira alteração ao Decreto-Lei n.º 39/2008, de 7 de Março, alterando a redacção de alguns artigos tendo em vista a clarificação do seu conteúdo e facilitação da sua aplicação.

Merece destaque no que respeita à constituição da propriedade horizontal nos empreendimentos turísticos em propriedade plural, a adequação das previsões do artigo 54.º do diploma ao novo regime decorrente do Decreto-Lei n.º 116/2008, de 4 de Julho.

Foi republicado, em anexo ao Decreto-Lei 228/2009, de 14 de Setembro, do qual faz parte integrante, o Decreto-Lei n.º 39/2008, de 7 de Março, na sua redacção actual.

Este diploma não esclarece o que considera ser a instalação de empreendimentos turísticos.

Porém, reserva o Capítulo IV à instalação dos empreendimentos turísticos:

- define o regime aplicável (artigo 23.º);
- consagra a possibilidade de qualquer interessado poder requerer à câmara municipal informação prévia sobre a possibilidade de instalar um empreendimento turístico e quais as respectivas condicionantes urbanísticas (artigo 25.º);
- estabelece a obrigatoriedade da emissão de parecer pelo Turismo de Portugal, I.P., que será vinculativo quando for desfavorável (artigo 26.º);
- identifica as situações em que a realização de obras isentas e não sujeitas a comunicação prévia, devem ser comunicadas ao Turismo de Portugal, I.P. (artigo 29º);
- A instalação dos empreendimentos turísticos pode ser autorizada por fases, aplicando-se a cada uma delas o disposto na Secção V relativamente à autorização ou comunicação de utilização para fins turísticos (artigo 30.º, n.º 8)
- consagra a emissão do título de abertura (artigo 32.º), etc.

Pese, embora, o Decreto-Lei n.º 39/2008, de 7 de Março, não refira o que entende por instalação de empreendimento turístico, estabelece um conjunto de regras procedimentais que se inserem no âmbito da instalação de empreendimentos turísticos, que engloba:- o processo de licenciamento ou de autorização para a realização de operações urbanísticas relativas à construção;

- o processo de licenciamento da utilização de edifícios ou suas fracções destinados ao funcionamento dos empreendimentos turísticos.

Com apelo às definições legais dos diplomas já revogados e considerando o que se dispõe no regime jurídico da instalação, exploração e funcionamento dos empreendimentos turísticos, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 39/2008, de 7 de Março, podemos concluir que a instalação de um empreendimento turístico ocorre quanto o procedimento relativo ao licenciamento ou de autorização para a realização de operações urbanísticas relativas à construção e ou utilização de edifícios ou suas fracções destinados ao funcionamento dos empreendimentos turísticos se mostra concluído, tornando-os aptos à realização da exploração turística, independentemente da propriedade das unidades de alojamento.

O procedimento de instalação culmina com o início de funcionamento do empreendimento turístico.

O início de funcionamento é precedido da obtenção de título válido de abertura.

Constitui título válido de abertura do empreendimento, nos termos do artigo 32.º do regime jurídico da instalação, exploração e funcionamento dos empreendimentos turísticos, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 39/2008, de 7 de Março:

- Alvará de autorização de utilização para fins turísticos do empreendimento;
- Comprovativo de ter efectuado a comunicação à câmara municipal a sua decisão de abrir ao público, com conhecimento ao Turismo de Portugal, I.P.;
- Requerimento de intimação judicial para a prática de acto legalmente devido pelo interessado na obtenção de alvará de utilização para fins turísticos

Se, por um lado, a emissão do título de abertura é condição necessária do início de funcionamento do empreendimento turístico, por outro, nem sempre a emissão do título abertura determina o início de funcionamento, permitindo ultrapassar a fase de instalação do empreendimento.

O artigo 33.º do Decreto-Lei n.º 39/2008, de 7 de Março, enumera um conjunto de situações em que a autorização de utilização para fins turísticos caduca:

- a) Se o empreendimento não iniciar o seu funcionamento no prazo de um ano a contar da data da emissão do alvará de autorização de utilização para fins turísticos ou do termo do prazo para a sua emissão;
- b) Se o empreendimento se mantiver encerrado por período superior a um ano, salvo por motivo de obras;
- c) Quando seja dada ao empreendimento uma utilização diferente da prevista no respectivo alvará;
- d) Quando, por qualquer motivo, o empreendimento não puder ser classificado ou manter a classificação de empreendimento turístico.

E, nos termos do n.º 3 do mesmo artigo, a caducidade da autorização determina o encerramento do empreendimento, após notificação da respectiva entidade exploradora.

A caducidade do título de abertura do empreendimento turístico constitui factor impeditivo da ultrapassagem da fase da instalação.

Assim, um empreendimento turístico só se considera instalado com o início de funcionamento.

E permitindo-se a instalação dos empreendimentos turísticos por fases, só à medida que cada uma das fases inicie o funcionamento é que se considera que essa fase se considere instalada.

Num outro enfoque, a utilidade turística abrange a totalidade dos elementos componentes ou integrantes dos empreendimentos, com excepção das instalações destinadas à exploração comercial das águas minerais ou similares, das instalações termais — artigo 3.º, n.º 5, do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro.

Pelo que todas as unidades que compõem o empreendimento turístico ficam abrangidas pela utilidade turística.

Ora, no caso dos autos a “LICENÇA DE UTILIZAÇÃO TURÍSTICA n.º 43/09”, foi emitida pela Câmara Municipal de Loulé, em 05/03/2009, a favor do H....., Lda..

As fracções foram adquiridas, em 28 de Outubro de 2009, 04 de Março de 2010 e 14 de Novembro de 2009, pelos Impugnantes à vendedora H..... LDA..

Com a celebração do contrato de exploração turística relativo a cada fracção, ficaram a mesmas afectas à exploração turística.

A aquisição das fracções pelos Impugnantes configuram uma aquisição inicial e não subsequente, isto é, constituem a primeira venda de cada fracção, efectuada pela proprietária do empreendimento, estando assim integradas no âmbito do processo de instalação da totalidade do conjunto turístico, processo que é complexo e prolongado no tempo.

Com efeito, em regra, as diversas fracções de um empreendimento que começa a instalar-se demoram muito tempo a concluir-se e mais tempo ainda a ser conseguida a sua venda total.

Resulta da licença de utilização turística que o empreendimento turístico H..... é um aldeamento turístico com a classificação provisória de quatro estrelas e a capacidade provisória “*Efectivo total do CLUBHOUSE é de 483 pessoas, efectivo total nos blocos de apartamentos de 650 pessoas — efectivo total nas moradias de 48 pessoas*”.

Possui a classificação definitiva de cinco estrelas e com uma capacidade máxima definitiva de “*372 camas fixas individuais e 140 duplas, equivalente a 652 utentes, distribuídas por 140 unidades de alojamento (9 T1, 76 T2 e 55 T3), uma das quais adaptada a pessoas com mobilidade condicionada. Por despacho do Turismo Portugal, I.P. de 13/02/2009*”

O empreendimento estará definitivamente instalado quando todas as unidades de alojamento iniciarem o funcionamento.

A venda das fracções foi concretizada em diferentes datas.

Assim, a primeira aquisição de cada fracção está integrada no processo de instalação do empreendimento e, no caso dos autos, a Impugnante realizou a primeira aquisição da fracção,

beneficiando assim do disposto no artº 20.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 423/83, por se tratar de aquisição com destino à instalação do empreendimento.

Foi iniciada a exploração turística de cada fracção integrada no empreendimento e sendo a sua aquisição destinada à instalação do mesmo, beneficiam da isenção de IMT e da redução a 1/5 do imposto de selo, previstas no artº 20º do D.L. 423/83, pelo que as liquidações impugnadas mostram-se feridas de ilegalidade por violação da referida norma.

Termos em que a impugnação é procedente, devendo ser restituído aos Impugnantes o imposto a que se referem as liquidações concretamente impugnadas, ou seja, o IMT liquidado na totalidade e 4/5 do IS liquidado.

Nos termos do artigo 446.º, n.ºs 1 e 2, do C.P.C., a decisão que julgar a acção condenará em custas a parte que a elas houver dado causa.

Entende-se que dá causa às custas do processo a parte vencida, na proporção em que o for.

Nos presentes autos, vencida é a Fazenda Pública, pelo que deve ser a mesma a suportar as custas.

Finalmente, anota-se que em consequência da solução dada às questões concretamente conhecidas ficou prejudicado o conhecimento de outras questões.

### 3 — DECISÃO

**Pelo exposto, nos termos das disposições legais citadas, julgo a impugnação procedente.”  
DECIDINDO NESTE STA**

A única questão a conhecer no presente recurso é a de saber se as transmissões a que se referem as alíneas A); AM e BK), do probatório supra estavam ou não isentas de impostos municipal de sisa e de imposto de selo.

Segundo a tese da recorrente, as transmissões não beneficiariam de tal isenção uma vez que in casu, não existindo ampliação ou melhoramento em mais de 50%, o reconhecimento dos benefícios respeitantes à isenção de IMT e redução de Imposto de Selo dependem de se considerar que as aquisições dos impugnantes se destinaram a instalar um empreendimento qualificado de utilidade turística como o exige o art.º 20º, n.º 1 do Decreto-Lei n.º 423/83 de 05/12.

Isto porque, no conceito de instalação de alojamento, inclui-se o licenciamento da construção de novas instalações, a remodelação, beneficiação ou ampliação de instalações já existentes, com as condicionantes que possam ser impostas pelos diferentes instrumentos de ordenamento do território e a concessão da autorização de utilidade para fins turísticos.

Ora o despacho de confirmação da utilidade turística foi requerido e emitido em nome da alienante H....., Lda. para o empreendimento denominado “Aldeamento Turístico G.....” do qual as fracções aqui em causa, fazem parte, tendo sido aquela alienante que construiu e apetrechou o conjunto de bens de modo a que lhe pudesse ser atribuída a utilidade turística, ou seja, instalou o empreendimento.

Os recorridos, por sua vez, entendem que a retroacção prevista no despacho ministerial de atribuição da utilidade turística a título definitivo ao empreendimento visa estender os efeitos dessa atribuição a todas as relações jurídicas que tiveram lugar entre o momento em que se inicia o processo e o reconhecimento a título definitivo da utilidade turística.

Deste modo, os benefícios resultantes do art.º 20 do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, não são apenas aplicáveis às situações que resultem de investimento directo, seja na construção de empreendimentos novos, beneficiação, remodelação ou reequipamento de empreendimentos já existentes, pelo que a interpretação da Recorrente é restritiva, infundada e sem qualquer substrato legal, para além de não ter qualquer eco na jurisprudência existente sobre a matéria.

Vejamos então qual destas teses, em nosso entendimento, colhe o apoio legal.

A questão da concessão de benefícios fiscais, no caso concreto, sisa e imposto de selo, relativamente a fracções autónomas situadas em empreendimentos turísticos foi já tratada por este STA, nomeadamente nos Acórdãos deste Tribunal e Secção, de 02.12.2009 – Recurso n.º 783/09, 09.12.09 – Recurso n.º 907/09, 16.12.2009 - Recurso n.º 936/09 e 20.01.2010 – Recurso n.º 937/09. E neles se concluiu que os benefícios fiscais constantes do artº 20º do DL n.º 423/83, de 5 de Dezembro se mantiveram, não obstante a alteração dada pelo artº 4º do Decreto-Lei n.º 38/94, de 8 de Fevereiro ao n.º 4 do seu artº 16º, sendo que a isenção de sisa e de imposto de selo são de carácter automático, desde que verificados os respectivos requisitos legais.

Nestes autos, porém, o que a recorrente questiona é que a aquisição das fracções se enquadre no artº 20º do mesmo diploma, sendo portanto diversa a questão tratada naqueles arestos.

Ora, esta norma, bem como os n.ºs 1 e 4 do artº 16º do mesmo diploma, dizem, respectivamente, o seguinte:

*“São isentas de sisa e do imposto sobre sucessões e doações, sendo o imposto de selo reduzido a um quinto, as aquisições de prédios ou fracções autónomas com destino a instalação de empreendimentos qualificados de utilidade turística, ainda que tal qualificação seja atribuída a título prévio,*

desde que esta se mantenha válida e seja observado o prazo fixado para a abertura ao público do empreendimento (artº 20º, n.º 1)”.

“1. As empresas proprietárias e ou exploradoras dos empreendimentos, aos quais tenha sido atribuída utilidade turística, gozarão, relativamente à propriedade e exploração dos mesmos, dos benefícios fiscais a seguir indicados, nos termos estabelecidos no presente diploma:

a) Isenção ou redução das taxas de contribuição predial, de contribuição industrial e do imposto complementar – secções A e B- relativamente aos rendimentos provenientes dos mesmos empreendimentos;

b) Isenção ou redução das taxas, por licenças devidas, aos governos civis e à Direcção-Geral dos Espectáculos (artº 16º, n.º 1)”.

“4. O despacho de atribuição de utilidade turística definirá os benefícios atribuídos em cada caso e os respectivos prazos, mediante despacho conjunto do Ministro da Tutela e das Finanças e do Plano, com base em parecer fundamentado da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, ouvida a Direcção-Geral do Turismo” (artº 16º, n.º 4).

Estando em causa nos autos a isenção com “as aquisições de prédios ou fracções autónomas com destino a instalação de empreendimentos qualificados de utilidade turística, ainda que tal qualificação seja atribuída a título prévio”, constante do n.º 1 do artº 20º transcrito, cabe então apurar qual o alcance desta expressão.

Para este efeito, importa analisar o que sobre esta matéria diziam diplomas anteriores.

VII. A Lei n.º 2073, de 23 de Dezembro de 1954, dispunha o artigo 12º Lei 2073, de 23 de Dezembro de 1954, o seguinte:

“As empresas proprietárias e as que venham a explorar os estabelecimentos hoteleiros ou similares classificados de utilidade turística são isentas, relativamente à propriedade e exploração dos mesmos, de contribuição predial e de contribuição industrial, e bem assim de quaisquer impostos e taxas para os corpos administrativos, durante o prazo de 10 anos, contado a partir do primeiro ano de exploração dos estabelecimentos; e beneficiarão, nos quinze anos seguintes, de uma redução de 50 por cento nas mesmas contribuições, impostos e taxas”.

O artigo 13º do mesmo diploma concedia ainda outros benefícios fiscais, nos seguintes termos:

“São isentas de sisa e de imposto de sucessões e doações, ficando sujeitas apenas a um quinto do imposto do selo devido, as aquisições de prédios com destino à construção e instalação de estabelecimentos hoteleiros ou similares previamente declarados de utilidade turística, cujas empresas beneficiarão também das isenções estabelecidas no corpo do artigo anterior, desde a aquisição dos prédios até à abertura dos estabelecimentos à exploração, se for observado para esta o prazo fixado pelo Presidente do Conselho.”

Temos então que estes dois normativos reconhecem certos benefícios fiscais às empresas proprietárias e às empresas exploradoras do estabelecimento hoteleiro, pelo que podemos concluir que apenas estavam isentas de sisa (actual IMT) as aquisições, por parte das empresas, de prédios com destino à construção e instalação de estabelecimentos hoteleiros.

A Lei n.º 2081, de 04 de Junho de 1956, veio inserir disposições de interpretação e aplicação da Lei n.º 2073, tendo o artº 12º vindo estipular que “Poderão ser restituídas as importâncias correspondentes à sisa e ao imposto sobre as sucessões e doações e aos quatro quintos do imposto do selo pagos pela aquisição de prédios com destino à construção de estabelecimentos hoteleiros e similares, feita posteriormente à entrada em vigor da Lei n.º 2073, desde que esses estabelecimentos venham a ser declarados de utilidade turística e sejam abertos à exploração no prazo fixado para o efeito pelo Presidente do Conselho.”

Resulta daqui com toda a clareza que a restituição da sisa poderia ser feita à empresa que adquiriu um prédio para nele construir e instalar um estabelecimento hoteleiro.

O Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações (CIMSISD), através da publicação do DL 41969 de 24 de Novembro de 1958, veio dispor no seu artigo 13º, n.º 8 que ficavam isentas da sisa, as aquisições de prédios com destino à construção e instalação de estabelecimentos hoteleiros ou similares, previamente declarados de utilidade turística, nos termos do artigo 13º da Lei n.º 2073, de 23 de Dezembro de 1964.

Parece então, de acordo com estas normas, que esta isenção abrange apenas as aquisições de prédios com o fim de nele construir e instalar estabelecimentos hoteleiros, considerados de utilidade turística, deixando de fora a aquisição de prédios quando nele já estejam construídos e instalados os referidos estabelecimentos hoteleiros.

E o mesmo parece resultar do citado n.º 1 do artº 20º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, que revogando a Lei n.º 2073, veio determinar o seguinte:

“São isentas de sisa e do imposto sobre sucessões e doações, sendo o imposto do selo reduzido a um quinto, as aquisições de prédios ou de fracções autónomas com destino à instalação de empreendimentos qualificados de utilidade turística, ainda que tal qualificação seja atribuída a título prévio,

*desde que esta se mantenha válida e seja observado o prazo fixado para a abertura ao público do empreendimento.”*

Entendimento este que parece reforçado com o n.º 2 do mesmo artigo que estabelece que: *“A isenção e a redução estabelecidas no número anterior verificar-se-ão também na transmissão a favor da empresa exploradora, no caso de a proprietária ser uma sociedade de locação financeira e a transmissão se operar ao abrigo e nos termos do contrato de locação financeira que determinou a aquisição do empreendimento pela sociedade transmitente.”*

Portanto, são estes os dois únicos casos em que ocorre a isenção, o que bem se compreende, atenta a finalidade do DL n.º 423/83.

Na verdade, conforme se salienta no Preâmbulo do citado Decreto-Lei,

*“O instituto de utilidade pública tem-se revelado sem dúvida, um dos instrumentos mais eficazes para o desenvolvimento do sector, em particular no que respeita a equipamento hoteleiro e similar, a que foi inicialmente dirigido”.*

E mais adiante:

*“De igual modo, é agora a ocasião oportuna de fazer estender os benefícios a investimentos no campo da remodelação, beneficiação, reequipamento, e ampliação, iniciativas muitas vezes mais úteis e merecedoras de estímulo que as dirigidas a empreendimentos novos”.*

Ora, resulta do diploma que o que se pretende é beneficiar o investimento em empreendimentos turísticos a que venha a ser reconhecida utilidade turística, quer estes sejam novos, quer existentes, mas que sejam objecto de remodelação, beneficiação ou reequipamento, ou que aumentem a sua capacidade (artº 5º).

Assim, o legislador entendeu atribuir benefícios fiscais em sede de imposto de sisa e do selo, às empresas proprietárias que realizam o esforço do investimento, pretendendo impulsionar este sector de actividade, prevendo isenção/redução de pagamento de sisa/selo, mediante determinadas condições, a quem vai criar estabelecimentos turísticos, e não a quem se limita a vender fracções pertencentes a empreendimentos já instalados.

Para além do que ficou escrito, em matéria de empreendimentos turísticos o artº 9º do Decreto-Lei n.º 55/2002, de 11 de Março, dá-nos a noção de *“instalação”*, estipulando que *“Para efeitos do presente diploma, considera-se instalação de empreendimentos turísticos o processo de licenciamento, ou de autorização para a realização de operações urbanísticas relativas à construção de edifícios ou suas fracções destinados ao funcionamento daqueles empreendimentos”.*

No caso dos autos, está em causa a transmissão de uma fracção situada num empreendimento turístico e destinada a exploração turística e não um investimento, traduzido, quer na construção de empreendimentos novo, quer na remodelação, beneficiação ou reequipamento totais ou parciais, quer na realização de obras conducentes ao aumento da capacidade em, pelo menos, 50%, em empreendimento já existente.

Deste modo a aquisição não se enquadra no n.º 1 do artigo 20º, que através da expressão *“destino à instalação”*, quer significar que se trata apenas de aquisições de prédios ou fracções efectuadas com o intuito de neles construir/melhorar empreendimentos turísticos, e não, como pretende a reclamante, de aquisição de prédios/fracções integradas em empreendimentos já construídos e instalados, ainda que destinados a exploração turística.

Pelo que ficou dito, a decisão recorrida não pode manter-se porque a transmissão em causa nos autos não se enquadra no n.º 1 do citado artº 20º.

A esta mesma conclusão se chegou, com maior desenvolvimento, no recente Acórdão de 23 de Janeiro - Processo n.º 968/12 (julgamento ampliado de recurso – artº 148º do CPTA), desta Secção, para o qual remetemos no que aqui não ficou dito.

#### **4- DECISÃO:**

Nestes termos e pelo exposto, concede-se provimento ao recurso, revoga-se a decisão recorrida e julga-se improcedente a impugnação com a consequente manutenção das liquidações impugnadas.

Custas pelos recorridos (as)

Lisboa, 30 de Janeiro de 2013. — *Ascensão Lopes* (relator) — *Pedro Delgado* — *Valente Torrão*.

## **Acórdão de 30 de Janeiro de 2013.**

### **Assunto:**

*Empreendimentos turísticos. Instalação. Isenção de sisa e redução de um quinto do imposto do selo. Interpretação das normas fiscais. Benefícios fiscais.*

**Sumário:**

- I — Na determinação do sentido e alcance das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam são observadas as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis”, sendo que “Sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer directamente da lei” (art. 11.º, n.º 1 e 2, da LGT).*
- II — No âmbito do regime jurídico da instalação, exploração e funcionamento dos empreendimentos turísticos, estabelecido no Decreto-Lei n.º 39/2008, de 7 de Março, o conceito de instalação de um empreendimento turístico compreende o conjunto de actos jurídicos e os trâmites necessários ao licenciamento (em sentido amplo, compreendendo comunicações prévias ou autorizações, conforme o caso) das operações urbanísticas necessárias à construção de um empreendimento turístico, bem como a obtenção dos títulos que o tornem apto a funcionar e a ser explorado para finalidade turística (cfr: Capítulo IV, art. 23.º ss).*
- III — Quando o legislador utiliza a expressão aquisição de prédios ou de fracções autónomas com destino à «instalação», para efeitos do benefício a que se reporta o n.º 1 do art. 20.º, do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, não pode deixar de entender-se como referindo-se precisamente à aquisição de prédios (ou de fracções autónomas) para construção de empreendimentos turísticos, depois de devidamente licenciadas as respectivas operações urbanísticas, visando beneficiar as empresas que se dedicam à actividade de promoção/criação dos mesmos.*
- IV — O legislador pretendeu impulsionar a actividade turística prevendo a isenção/redução de pagamento de Sisa/Selo, para os promotores que pretendam construir/criar estabelecimentos (ou readaptar e remodelar fracções existentes) e não quando se trate da mera aquisição de fracções (ou unidades de alojamento) integradas nos empreendimentos e destinadas à exploração, ainda que sejam adquiridas em data anterior à própria instalação/licenciamento do empreendimento, no caso de empreendimentos turísticos em propriedade plural.*
- V — Quem adquire as fracções não se torna um co-financiador do empreendimento, com a responsabilidade da respectiva instalação, uma vez que está a adquirir um produto turístico, seja a aquisição feita em planta ou depois de instalado o empreendimento, como um qualquer consumidor final, tanto mais que as fracções podem ser adquiridas para seu uso exclusivo e sem qualquer limite temporal.*
- VI — Não estando em causa a aquisição de prédios ou de fracções autónomas destinados à construção/instalação de empreendimentos turísticos, mas sim a aquisição de unidades de alojamento por consumidores finais, ainda que porque integradas no empreendimento em causa se encontrem afectas à exploração turística, a mesma não pode beneficiar das isenções consagradas no art. 20.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 423/83.*
- VII — “Os benefícios fiscais são medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes e que sejam superiores aos da própria tributação que impedem (artigo 2.º/1 do EBF) (...)” e embora admitindo a interpretação extensiva (artigo 10.º do EBF), não pode ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência, ainda que imperfeitamente expresso (artigo 9.º/2 do C. Civil), para além de que porque representam uma derrogação da regra da igualdade e do princípio da capacidade contributiva que fundamenta materialmente os impostos, os benefícios fiscais devem ser justificados por um interesse público relevante.*

Processo n.º 999/12-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A..... e mulher.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Pedro Delgado.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – A Fazenda Pública, veio recorrer para este Supremo Tribunal da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé de 29 de Maio de 2012, que julgou procedente a impugnação judicial deduzida por A..... e B....., melhor identificados nos autos, contra a liquidação de Imposto Municipal sobre Transmissões de Bens Imóveis e de Imposto de Selo referente ao ano de 2011 pela aquisição de uma fracção.



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

«1 — A, aliás, douta sentença recorrida ofendeu por erro de interpretação e aplicação o art. 20 do Dec. Lei n.º 423/83 de 5 de Dezembro.

2 — Pois, o critério de orientação seguido pelo tribunal a quo para determinar a noção de operação de instalação não espelha com fidelidade e inteireza o pensamento da lei;

a) Na construção do conceito ideado pela lei há-de intervir, para além do elemento interpretativo sistemático, o verbal e o racional;

b) Ora, não se postula necessária a circunstância do funcionamento para que um empreendimento se considere instalado;

c) E, a disposição está redigida em termos de poder eleger-se o sentido que apenas abranja as aquisições cujo objectivo seja criar ou aumentar a capacidade dum empreendimento turístico, sendo ainda o que melhor se ajusta à vontade da lei.

4 — Também, a aquisição em causa não reúne os requisitos necessários para satisfazer o conceito de instalação dum empreendimento turístico;

a) Na verdade, o empreendimento em causa já antes da transmissão cumpria com todas as exigências legais para funcionar;

b) Não sendo afectado pelo obstáculo da instalação por fases.»

2 — Os recorridos apresentaram as suas contra alegações defendendo a manutenção da douta sentença, nos seguintes termos:

«a) O Digníssimo Tribunal a quo decide bem quando dá razão aos Recorridos e condena a Recorrente a reconhecer-lhes os benefícios fiscais de isenção de IMT e de redução do Imposto de Selo em 1/5, conforme decorre do art.º 20 do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro na sua redacção actual;

b) A aplicação dos benefícios fiscais previstos no art.º 20 do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro é de aplicação automática, verificados que estejam os pressupostos exigidos pelo normativo legal;

c) O processo de instalação de em empreendimento turístico é complexo, moroso e por fases;

d) O processo de instalação termina com o início de funcionamento do empreendimento turístico;

e) O conceito de utilidade turística conforme resulta do n.º 5 do art.º 3 do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, estabelece que todas as unidades que compõem o empreendimento turístico ficam abrangidas no conceito de utilidade turística;

f) O decreto-lei n.º 29/2008 de 7 de Março, na redacção que lhe foi conferida pelo Decreto-Lei n.º 228/2009, de 14 de Setembro, consagra um conceito de exploração turística assente na unidade, continuidade e afectação à exploração turística de todas as unidades que compõem o empreendimento independentemente da propriedade das mesmas estar ou não na entidade que tem a cargo essa exploração;

g) A aquisição da fracção pelos Recorridos é uma aquisição inicial e respeita os todos os requisitos previstos no art.º 20 do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro;

h) A retroação prevista no despacho ministerial de atribuição da utilidade turística a título definitivo ao empreendimento visa estender os efeitos dessa atribuição a todas as relações jurídicas que tiveram lugar entre o momento em que se inicia o processo e o reconhecimento a título definitivo da utilidade turística;

i) Os benefícios resultantes do art.º 20 do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, não são apenas aplicáveis às situações que resultem de investimento directo, seja na construção de empreendimentos novos, beneficiação, remodelação ou reequipamento de empreendimentos já existentes;

j) A interpretação da Recorrente é restritiva, infundada e sem qualquer substracto legal, para além de não ter qualquer eco na jurisprudência existente sobre a matéria;»

3 — O Exmº Procurador Geral Adjunto emitiu o douto parecer, com a seguinte fundamentação:

«A recorrente acima identificada vem sindicar a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé, exarada a fls. 118/143, em 29 de Maio de 2012.

A sentença recorrida julgou procedente impugnação judicial deduzida do despacho de indeferimento de reclamação graciosa, por sua vez deduzida contra a liquidação do imposto de selo, verba l. l, e IMIT, de 2009, por via da aquisição de fracção autónoma, para fins de exploração turística, integrante de um empreendimento turístico, a funcionar no prédio urbano designado “C..... ou D.....”, no entendimento de que a aquisição do imóvel se destina à instalação de empreendimento turístico, nos termos e para os efeitos do estatuído no artigo 20º do DL 423/83.

A recorrente termina as suas alegações com as conclusões de fls. 159, que, como é sabido, delimitam o objecto do recurso, nos termos do estatuído nos artigos 684.º/3 e 685.º-A/1 do CPC, e que aqui se dão por inteiramente reproduzidas.

Os recorridos contra-alegaram, tendo concluído nos termos de fls. 168/170, que aqui, também, se dão por inteiramente reproduzidos para todos os efeitos legais.

A nosso ver o recurso merece provimento.

Situações em tudo idênticas à, ora, em apreciação têm vindo a ser decididas de forma pacífica pelo STA, no sentido da isenção de IMT e redução a 1/5 do Imposto de Selo (Acórdãos de 1999.02.09-P. 907799; 2010.01.20-P 934/09; de 2010.02.10-P. 935/09; de 2010.04.14-P 0120/10, todos disponíveis no sítio da internet [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)).

De facto, tem entendido o STA que os benefícios fiscais previstos no art. 20º/1 do DL 423/83, de 5/12, não foram revogados pelo DL 485/88, de 30/12, uma vez que o âmbito da revogação operada pelo artigo 3º/22 deste último diploma restringe-se apenas aos benefícios fiscais atribuídos em sede de contribuição industrial e imposto complementar; que tais benefícios são de aplicação automática desde que verificadas as condições previstas nesse mesmo preceito: que a aquisição do imóvel se destine à instalação de empreendimento qualificado de utilidade turística, ainda que tal qualificação seja atribuída a título prévio, desde que esta se mantenha válida e seja observado o prazo fixado para a abertura ao público do empreendimento e que atenta a natureza dos benefícios em causa não é condição que os mesmos constem do despacho de atribuição da utilidade pública.

No caso em análise apenas constitui objecto do recurso saber se a aquisição da fracção se destina à instalação de empreendimento qualificado de utilidade turística, questão que nos citados acórdãos do STA, embora a situação fáctica seja similar à, ora, em apreciação, nunca foi directamente questionada, pois que se aceitou o destino à instalação de empreendimento e, por conseguinte, nunca foi analisada.

Entende a Fazenda Pública que a aquisição da fracção não se destinou à instalação do empreendimento, uma vez que tal instalação já havia sido feita pela outorgante vendedora e proprietária/exploradora do empreendimento, “C....., Limitada.”

Por sua vez o tribunal recorrido, o MP junto da 1ª instância e a recorrida entendem, exactamente, o contrário, ou seja que a aquisição da fracção se destinou à instalação do empreendimento para os devidos e efeitos legais.

A nosso ver e ressaltado melhor juízo, a razão está do lado da recorrente, cujo discurso fundamentador se subscreve por inteiro.

Na verdade, nos termos do estatuído no artigo 20.º/1 do DL 423/83, de 5/12, é condição para que seja concedida a redução do imposto de selo que a aquisição se destine à instalação de empreendimento turístico.

Ora, resulta, claramente, do probatório que à data da aquisição da fracção em causa (2011.02.17), o empreendimento turístico “D.....” já se encontrava, absolutamente, instalado e em funcionamento desde 2008.09.04, por promoção da entidade proprietária/exploradora “C....., Limitada).

De facto, a recorrida não adquiriu a unidade de alojamento (fracção autónoma) para instalação de empreendimento turístico, uma vez que o mesmo já estava instalado, embora seja certo que o mesmo ficou afecto à exploração turística do empreendimento e do qual faz parte integrante.

Apenas a transmissão inicial beneficia de isenção de IMIT e redução de IS a 1/5 e já não as transmissões subsequentes, como é o caso da aquisição, ora, em apreciação.

A redução do imposto de selo em 1/5 consubstancia um benefício fiscal (artigo 2º/2 do EBF).

Os benefícios fiscais são medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes e que seja superiores aos da própria tributação que impedem (artigo 2º/1 do EBF).

As normas que estabelecem benefícios fiscais não são susceptíveis de integração analógica, embora admitam interpretação extensiva (artigo 10º do EBF).

De qualquer modo, não pode ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência, ainda que imperfeitamente expresso (artigo 9º/2 do C. Civil).

A interpretação da sentença recorrida de que a isenção e redução de impostos se aplica, também, às transmissões subsequentes à inicial, ou seja, a respeitante à aquisição do imóvel por parte da entidade promotora do investimento, (ressalvada a situação, expressamente, prevista no n.º 2 do artigo 20º do DL 423/83), a nosso ver, não tem na letra da lei a menor correspondência verbal, sendo, pois, ilegal.

A sentença recorrida, merece, pois, censura.

Termos em que deve ser dado provimento ao presente recurso jurisdicional, revogando-se a sentença recorrida e mantendo-se, consequentemente, na ordem jurídica a liquidação impugnada.»

4 – Colhidos os vistos legais, cabe decidir.

5- Em sede factual apurou-se em primeira instância a seguinte matéria de facto:

A) Em 17 de Fevereiro de 2011, entre os Impugnantes, na qualidade de segundos outorgantes e “E....., LDA”, MPC ....., anteriormente designada por “C..... LDA.”, com sede nas ....., ....., freguesia de ....., concelho de Loulé, pessoa colectiva ....., na qualidade de primeiro outorgante e outros, foi celebrada a escritura pública de compra e venda e mútuo com hipoteca, de fls. 4 a 8 do processo administrativo apenso, que aqui se dá por integralmente reproduzida para todos os legais efeitos.

B) Declarou a Primeira Outorgante (fls. 5):

«Que vende aos representados da segunda outorgante, pelo preço de SEISCENTOS E VINTE MIL EUROS, já recebido, a fracção autónoma designada pelas letras “BX”, Bloco 1313, Zona Vista,

fracção VI 6, primeiro andar, tipo T-Dois, destinada a habitação, no âmbito de serviços de exploração turística, com o uso exclusivo de um compartimento para arrumos na cave com a área de 11,52 metros quadrados, uma zona de terraços no primeiro andar com a área de 47,36 metros quadrados, e um terraço na cobertura com a área de 40,89 metros quadrados, do prédio urbano em regime de propriedade horizontal sito em ....., denominado C..... ou D....., freguesia de ....., concelho de Loulé, inscrito na respectiva matriz, sob o artigo 2 988, (...) descrito na Conservatória do Registo Predial de Loulé sob o número dez mil duzentos e oitenta e dois, da referida freguesia, registada a aquisição a favor da sociedade vendedora pela Apresentações quatro e seis, quarenta e sete e quarenta e oito todas de onze de Março de dois mil e três, a constituição de empreendimento turístico com propriedade horizontal pela Apresentação cinco mil duzentos e doze de dezasseis de Março de dois mil e nove

C) Em 16/02/2011, os Impugnantes efectuaram o pagamento do IMT e IS a que se referem as liquidações de fls. 19 e 20 da reclamação graciosa em apenso.

D) Em 17/02/2011, entre os impugnantes e F..... S.A., foi celebrado um contrato de exploração turística relativo à fracção a que se refere a alínea B), cfr. fls. 8 verso e segs. da reclamação graciosa.

E) Resulta do contrato a que se refere a alínea anterior:

«É celebrado o presente contrato, em conformidade com o disposto o artigo 45, número 3 do Decreto-Lei n.º 39/2008 de 7 de Março, através do qual o signatário, na qualidade de proprietário de uma fracção considerada unidade de alojamento do D....., habilita a entidade exploradora à exploração da sua fracção, nos termos e condições constantes do clausulado que se anexa, rubricado pelas partes.»

F) Em 05/03/2009, a Câmara Municipal de Loulé emitiu a “LICENÇA DE UTILIZAÇÃO TURÍSTICA n.º 43/09” a favor do C....., Lda., que constitui fls. 19 da reclamação graciosa e que aqui se dá por integralmente reproduzido, donde resulta com interesse para a decisão:

8 CLASSIFICAÇÃO PROVISÓRIA QUATRO ESTRELAS

9 CAPACIDADE MÁXIMA PROVISÓRIA

Efectivo total do CLUBHOUSE é de 483 pessoas, efectivo total nos blocos de apartamentos de 650 pessoas — efectivo total nas moradias de 48 pessoas.

10 CLASSIFICAÇÃO DEFINITIVA CINCO ESTRELAS

11 CAPACIDADE MÁXIMA DEFINITIVA

372 camas fixas individuais e 140 duplas, equivalente a 652 utentes, distribuídas por 140 unidades de alojamento (9 T1, 76 T2 e 55 T3), uma das quais adaptada a pessoas com mobilidade condicionada. Por despacho do Turismo Portugal, I.P. de 13/02/2009

G) Resulta do despacho n.º 3716/2011, publicado na II Série n.º 40, de 25/02/2011:

«Atento o pedido de atribuição da utilidade turística a título definitivo ao D....., de 5 estrelas, sito no concelho de Loulé, de que é requerente a sociedade C....., Lda.; e

Tendo presentes os critérios legais aplicáveis e o parecer do Turismo de Portugal, I. P., que considera estarem reunidas as condições para a atribuição da utilidade turística a título definitivo ao empreendimento, decido:

1 - Atribuir utilidade turística a título definitivo ao D....., de 5 estrelas, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 2º e no n.º 3 do artigo 7º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro.

2 - Fixar a validade da utilidade turística em sete anos contados da data do título (comunicação de abertura) ao abrigo do qual o empreendimento iniciou o seu funcionamento (4 de Setembro de 2008), ou seja, até 4 de Setembro de 2015.

3 - Determinar que, ao abrigo do disposto na alínea b) do n.º 1 e no n.º 4 do artigo 16º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, na redacção que lhe foi dada pelo Decreto-Lei n.º 38/94, de 8 de Fevereiro, a proprietária e exploradora do empreendimento fique isenta das taxas devidas à Inspecção Geral das Actividades Culturais, pelo mesmo prazo fixado para a utilidade turística, caso as mesmas sejam ou venham a ser devidas.

4 - Nos termos do disposto no artigo 8º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, a utilidade turística fica sujeita ao cumprimento dos seguintes condicionamentos:

a) O empreendimento não poderá ser desclassificado;

b) A requerente deverá promover, até ao termo do segundo ano após a publicação do presente despacho, a realização de uma auditoria de qualidade de serviço, por uma entidade independente, cujo relatório deve remeter ao Turismo de Portugal, I. P. Caso a requerente disponha de um sistema de gestão de qualidade implementado no empreendimento, o relatório de auditoria pode ser substituído pela descrição detalhada do referido sistema, evidenciando, nomeadamente, a política de qualidade prosseguida, a monitorização e medição da satisfação do cliente e o tratamento das reclamações, a frequência e metodologia das auditorias internas e o envolvimento da gestão de topo;

c) Não poderão ser realizadas quaisquer obras que impliquem a alteração do empreendimento sem prévia comunicação ao Turismo de Portugal, I. P., para efeitos da verificação da manutenção da

utilidade turística que agora se atribui, sem prejuízo de outros pareceres ou autorizações legalmente devidos por parte daquele organismo.

4 de Fevereiro de 2011. - O Secretário de Estado do Turismo, .....»

H) Em 24/06/2011, os ora Impugnantes apresentaram reclamações graciosas contra as liquidações de IMT e IS, com os n.ºs 1082-11/0400248.2, 1082- 11/0400249.0, 1082-11/0400250.4 e 1082-11/0400251.2.

I) Na reclamação graciososa 1082-11/0400248.2, apresentada pelo Impugnante marido foi prestada a seguinte informação (fls. 29 e 30 da reclamação):

«A fls. 2 devidamente identificado, vem o contribuinte A..... NIF. ...., reclamar graciosamente nos termos dos art.ºs 68º a 70º. do Código de Procedimento e de Processo Tributário, (C.P.P.T.), representado por Dr.ª G....., com escritório na Estrada ....., n.º. .... — 8135-.... .., contra a liquidação de Imposto Sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis, no montante total de € 20.150,00, respeitante ao ano de 2009, alegando, em resumo, que a liquidação é indevida, porquanto ao empreendimento denominado de “D.....” onde se situa o imóvel adquirido, foi atribuído o estatuto de “Utilidade Turística”, o que implica a isenção de IMT e a redução a 1/5 do Imposto do Selo devido na transmissão.

Junta cópia da escritura de aquisição cópia dos contratos celebrados a permitir a exploração turística, cópia da publicação do despacho de atribuição de utilidade turística no Diário da Republica, 2 a Serie, n.º 40 de 25 de Fevereiro de 2011 etc.

Quanto ao pedido o mesmo é legal legítimo e interposto em tempo tendo em atenção que a publicação do despacho ocorreu em 25-02-2011.

Analizados os documentos juntos aos autos, verifica-se que:

1 - De harmonia com o disposto no artº 19º do Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis, a liquidação do IMT é de iniciativa dos interessados, para cujo efeito devem apresentar uma declaração de modelo oficial, mod. 1.

2 - Foi entregue, em nome do sujeito passivo (S.P.) A....., NIF....., a declaração supra referida, a que foi atribuído o n.º. 2011/43535, a qual declarou que pretendia pagar o IMT que fosse devido, com referência à compra que ia efectuar a “E..... Lda., “NIPC. ...., na qual S.P. pretendia adquirir metade da fracção autónoma designada pela Letra “BX”, do prédio urbano sito na urbanização ....., Sítio do ....., Apartado ....., destinado a serviços, freguesia de ....., concelho de Loulé, inscrito na respectiva matriz sob o artigo n.º. 12988, com o valor patrimonial de € 78.985,00, e o valor declarado de E 310.000,00, que originou a colecta de € 20.150,00. Com base nesta declaração foi liquidado o IMT no valor total de € 20.150,00, pago em 16-02-2011, pelo documento de pagamento n.º 0160.611.004.009.103.

3 - Conjuntamente com o IMI foi liquidado o Imposto do Selo (IS), a que se refere a verba 1.1 da tabela, no total de 2.480,00, pago na mesma data, pelo documento de pagamento n.º. 163.011.000.057547.

4 - No dia 17-02-2011, no Cartório Notarial de Faro, sito na Rua ....., Lote ....., ....., a cargo do notário ....., foi celebrada a escritura de compra e venda, constando da mesma que pelo preço global de seiscentos e setenta mil euros a reclamante adquiriu metade indivisa da fracção “BX”, do prédio inscrito sob o artigo n.º. 12988, da freguesia de ....., concelho de Loulé, conjuntamente com o contribuinte B....., NIF. ...., encontrando-se os documentos de pagamento atrás mencionados, arquivados juntamente com referida escritura.

5 — O despacho n.º. 3716/2011, publicado no Diário da República 2 Série-N.º. 40 de 25 de Fevereiro do corrente ano a atribui o “Estatuto de Utilidade Turística” a título definitivo ao “D.....”, de 5 estrelas, nos termos do disposto no n.º. 1 do art.º. 2º. e n.º3 do artº 7º do Decreto Lei n.º. 423/83 de 5 de Dezembro, fixando a validade em sete anos contados da data do título (comunicação de abertura) ao abrigo do qual o empreendimento iniciou o seu funcionamento (4 de Setembro de 2008), ou seja, até 4 de Setembro de 2015.

6 — O reclamante vem solicitar a restituição da totalidade do IMT, bem como a importância respeitante a 4/5 do Imposto do Selo, pagos pelos documentos acima mencionados.

7 - Conforme dispõe o art.º. 20º do decreto Lei n.º. 423/83 de 05/12,...”são isentas de sisa (agora IMT)...as aquisições de prédios ou fracções autónomas com destino à instalação de empreendimentos qualificados de utilidade turística, ainda que tal qualificação, seja atribuída a título prévio”, pelo que, ficam assim excluídos os empreendimentos qualificados de utilidade turística já instalados que não sejam objecto de remodelação ou ampliação, sendo nesta exclusão que se enquadra a fracção adquirida pelo reclamante ao empreendimento E....., Lda., pelo que não pode, o adquirente beneficiar da isenção de imposto, conforme previsto no decreto, acima referido.

Assim, uma vez que a liquidação foi correctamente efectuada, sou de parecer que a presente reclamação deve ser indeferida.

Porém V Exa. superiormente melhor resolverá

Remetam-se os autos ao Exm.º. Senhor Director de Finanças de Faro.

Serviço de Finanças de Loulé 1, 06 de Julho de 2011

A Chefe de Finanças.»

J) Na Direcção de Finanças de Faro foi prestada a informação de fls. 42 e segs. da reclamação graciosa, que aqui se dá por integralmente reproduzida e donde resulta com interesse para a decisão:

«Para uma boa apreciação e decisão da causa decidenda, que se resume à questão de saber se a transmissão da fracção em causa está ou não isenta de IMT, importa fazer um breve percurso pelos principais e mais pertinentes diplomas legais que estabeleceram a disciplina jurídica relativamente à actividade da indústria hoteleira e similar, com especial enfoque nas normas que incidem sobre matéria fiscal.

A Lei nº2073, de 23 de Dezembro de 1954, constituiu o quadro legal regulador da actividade da indústria hoteleira e similar e dividiu os estabelecimentos “de interesse para o turismo” e “sem interesse para o turismo”. A declaração de utilidade turística assumia relevância, desde logo ao nível fiscal.

Disponha o artigo 12º da Lei 2073, de 23 de Dezembro de 1954:

“As empresas proprietárias e as que venham a explorar os estabelecimentos hoteleiros ou similares classificados de utilidade turística são isentas, relativamente à propriedade e exploração dos mesmos, de contribuição predial e de contribuição industrial, e bem assim de quaisquer impostos e taxas para os corpos administrativos, durante o prazo de 10 anos, contado a partir do primeiro ano de exploração dos estabelecimentos; e beneficiarão, nos quinze anos seguintes, de uma redução de 50 por cento nas mesmas contribuições, impostos e taxas.

§ 1º Os estabelecimentos hoteleiros abertos nos últimos cinco anos e classificados de utilidade turística terão, a partir da entrada em vigor desta lei, o tratamento tributário previsto no corpo deste artigo.

§ 2º Aos estabelecimentos não compreendidos no parágrafo anterior, mas que realizem nos cinco anos, contados da entrada em vigor desta lei, obras e melhoramentos que lhes permitam obter a classificação de utilidade turística, aplicar-se-á a redução de impostos referida na última parte do corpo deste artigo, pelo prazo e nos termos aí definidos.”

E continuava o artigo 13º:

“São isentas de sisa e de imposto de sucessões e doações, ficando sujeitas apenas a um quinto do imposto do selo devido, as aquisições de prédios com destino à construção e instalação de estabelecimentos hoteleiros ou similares previamente declarados de utilidade turística, cujas empresas beneficiarão também das isenções estabelecidas no corpo do artigo anterior, desde a aquisição dos prédios até à abertura dos estabelecimentos à exploração, se for observado para esta o prazo fixado pelo Presidente do Conselho.”

Em primeiro lugar, importa realçar que estes dois normativos reconhecem, mediante as circunstâncias ali descritas, uma série de benefícios fiscais às empresas proprietárias e às empresas exploradoras do estabelecimento hoteleiro. Tal está taxativamente previsto no artigo 12º, mas também no artigo 13º quando, na sua segunda metade refere “(...), cujas empresas beneficiarão também (...).

Assim, conclui-se que apenas estavam isentas de sisa (actual IMT) as aquisições, por parte das empresas, de prédios com destino à construção e instalação de estabelecimentos hoteleiros.

Aliás, todos os benefícios referidos nestes artigos 12º, 13º e 14º desta Lei, são reconhecidos às empresas referidas naquele artigo 12º (i., as empresas proprietárias e as empresas que venham a explorar os estabelecimentos hoteleiros ou similares classificados de utilidade turística).

Posteriormente, em 04 de Junho de 1956, foi publicada a Lei n.º 2081, que veio inserir disposições de interpretação e aplicação da Lei nº2073. Com relevância para o caso em apreço, temos o artigo 12º (o único que faz referência ao imposto de sisa), segundo o qual “Poderão ser restituídas as importâncias correspondentes à sisa e ao imposto sobre as sucessões e doações e aos quatro quintos do imposto do selo pagos pela aquisição de prédios com destino à construção de estabelecimentos hoteleiros e similares, feita posteriormente à entrada em vigor da Lei n.º 2073, desde que esses estabelecimentos venham a ser declarados de utilidade turística e sejam abertos à exploração no prazo fixado para o efeito pelo Presidente do Conselho.”

Note-se que este dispositivo legal impõe como uma das condições para a devolução da sisa paga, que a aquisição do prédio tenha sido efectuada com destino à construção de estabelecimentos hoteleiros e similares. Por conseguinte, trata-se da restituição da sisa a efectuar à empresa que adquiriu um prédio para nele construir e instalar um estabelecimento hoteleiro.

Com a entrada em vigor do Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações (CIMSISD), através da publicação do DL 41969 de 24 de Novembro de 1958, a isenção de sisa passou a estar prevista no seu artigo 13º, sendo que o n.º 8 dispunha que ficavam isentos da sisa, as aquisições de prédios com destino à construção e instalação de estabelecimentos hoteleiros ou similares, previamente declarados de utilidade turística, nos termos do artigo 13º da Lei n.º 2073, de 23 de Dezembro de 1964.

Ou seja, este normativo praticamente reproduz o já referido artigo 12º da Lei nº2081.

Foram vários os despachos ministeriais que vieram esclarecer/clarificar as situações fácticas subsumíveis à previsão normativa do artigo 13º, n.º 8 do CIMSISD. Todos eles convergem no sentido

de reconhecer que apenas estão abrangidos pela isenção deste normativo legal as aquisições de prédios com o fim de nele construir e instalar estabelecimentos hoteleiros, considerados de utilidade turística, deixando de fora a aquisição de prédios quando nele já estejam construídos e instalados os referidos estabelecimentos hoteleiros.

Assim, o despacho ministerial de 12-07-1960, veio esclarecer que a aquisição de prédios urbanos onde se encontram instalados hotéis está sujeita ao pagamento da sisa, não lhes aproveitando a isenção da sisa prevista no n.º 8 do artº 13º do CIMSISD, que é restrita às aquisições de prédios destinados à construção e instalação de novos estabelecimentos hoteleiros ou similares, previamente declarados, de utilidade pública. Também o despacho ministerial de 23-11-1960 veio dizer que se o terreno foi adquirido para construção de um estabelecimento hoteleiro e vendido antes de concluída a construção e iniciada a exploração, não é de restituir a sisa paga pela primeira transmissão.

O despacho ministerial de 02-05-1966 veio dizer que a isenção em apreço, apenas é de aplicar no caso de criação de novas unidades hoteleiras, previamente consideradas de utilidade turística, e não da transmissão das já existentes (vide Código do Imposto Municipal da Sisa e do Imposto Sobre as Sucessões e Doações — Anotado e Comentado por E. Pinto Fernandes e Nuno Pinto Fernandes 48 ed., pgs. 255 e 256)

Actualmente, o diploma legal que disciplina a atribuição da utilidade turística, está consagrado no Decreto-Lei n.º 423/83 de 5 de Dezembro, que revogou a Lei n.º 2073. O n.º 1 do artigo 20º daquele diploma legal, reza assim:

“São isentas de sisa e do imposto sobre sucessões e doações, sendo o imposto do selo reduzido a um quinto, as aquisições de prédios ou de fracções autónomas com destino à instalação de empreendimentos qualificados de utilidade turística, ainda que tal qual justificação seja atribuída a título prévio, desde que esta se mantenha válida e seja observado o prazo fixado para a abertura ao público do empreendimento.”

E acrescenta o n.º 2: “A isenção e a redução estabelecidas no número anterior verificar-se-ão também na transmissão a favor da empresa exploradora, no caso de a proprietária ser uma sociedade de locação financeira e a transmissão se operar ao abrigo e nos termos do contrato de locação financeira que determinou a aquisição do empreendimento pela sociedade transmitente.”

A lei continua a referir-se a aquisições de prédios (ou fracções) com destino à instalação de empreendimentos de reconhecida utilidade turística. Ou seja, trata-se de isenção nas aquisições de prédios para construir/instalar e não dos já instalados, e que não sejam alvo de obras de remodelação, beneficiação, reequipamento ou ampliação. Aliás, na senda do que já vinha sendo estabelecido, com as necessárias adaptações, desde a Lei nº2073 (artigo 13º, in fine).

O Decreto-Lei n.º 423/83 constituiu um instrumento jurídico de fomento e incentivo ao investimento no sector do turismo, que se quer de qualidade. Este impulso que se pretendeu dar ao sector do turismo, está bem patente desde logo no artigo 5º. Com efeito, a lei apenas reconhece a possibilidade de ser atribuída a utilidade turística a empreendimentos que resultem de um directo investimento, traduzido quer na construção de empreendimentos novos, quer na remodelação, beneficiação ou reequipamento totais ou parciais, quer na realização de obras conducentes ao aumento da capacidade em, pelo menos, 50%.

Por esse motivo, o legislador entendeu atribuir benefícios fiscais em sede de imposto de sisa e do selo, às empresas proprietárias que realizam o esforço do investimento. Pretendeu o legislador impulsionar este sector de actividade, prevendo isenção/redução de pagamento de sisa/selo, mediante determinadas condições, a quem vai criar estabelecimentos turísticos, e não a quem se limita a vender fracções pertencentes a empreendimentos já instalados. Este é o entendimento e interpretação perfilhados pela DCCI, e que decorre do elemento histórico, racional/teleológico, mas também literal das normas jurídicas em apreço.

Na verdade, quando o legislador diz, no n.º 1 do artigo 20º, “destino à instalação”, tal significa que se trata apenas de aquisições de prédios efectuadas com o intuito de neles construir/melhorar empreendimentos turísticos, e não, como pretende a reclamante, de aquisição de prédios/fracções integradas em empreendimentos já construídos e instalados.

Da mesma forma, quando o legislador utiliza a expressão “seja observado” o prazo fixado para a abertura ao público do empreendimento, sugere a ideia de mais uma condição que é imposta ao promotor do investimento (empresa proprietária), no sentido de que esta, para além de ter de ver reconhecida a utilidade turística ao empreendimento que construiu/ampliou/melhorou, terá ainda de cumprir o prazo que foi estipulado para a abertura do mesmo ao público.

O próprio artigo 20º, no seu n.º 2, estabelece a única situação em que a isenção da sisa e a redução do imposto do selo, também ocorre, para além das situações já referidas: quando a empresa proprietária for uma sociedade de locação financeira e, no âmbito deste contrato de locação que previu a aquisição do empreendimento, vende à empresa exploradora os prédios/fracções.

Portanto, fora destes casos, não está prevista qualquer isenção da sisa (actual IMT). Assim, quando é efectuada a aquisição de uma fracção que integra um empreendimento turístico, já instalado, esta operação não está isenta de sisa/IMT, por inexistência de norma jurídica que a preveja.

Consequentemente, entendemos que se torna irrelevante o facto da fracção em causa continuar afecta à exploração turística, já que é a operação em si mesma (o facto tributário em causa) que cai fora da previsão estabelecida no artigo 20º do Decreto - Lei n.º 423/83, que reconhece a isenção do pagamento do imposto da sisa/ IMT (Neste sentido os pareceres emitidos pela DSIMT, de fls. 32 a 41 dos autos) Consequentemente, a pretensão da reclamante está votada ao insucesso.

### III - PROPOSTA DE DECISÃO

Nos termos do presente Parecer, propõe-se que a reclamação seja (...)Indeferida»

K) Em 28/07/2011, sobre o antecedente parecer recaiu o seguinte despacho (fls. 42 da reclamação):

«Concordo.

Indefiro nos termos propostos

2011/07/28

O Director de Finanças,»

L) O Impugnante, devidamente notificado, não exerceu o direito de audição.

M) Em 14/09/2011, foi proferido o despacho de indeferimento da reclamação graciosa, donde se extrai (fls. 52):

«Concordo.

Torno definitivo o projecto de despacho de indeferimento de 2011/07/28

Faro, 14 de Setembro de 2011»

N) O despacho a que se refere a alínea anterior foi notificado ao Impugnante por carta registada expedida em 15/09/2011, cfr. fls. 54 e 55 da reclamação.

O) No âmbito da reclamação graciosa 1082-11/0400249.0 foi prestada a informação de fls. 30 e 31, que aqui se dá por integralmente reproduzida e donde resulta com interesse para a decisão:

6 — O reclamante vem solicitar a restituição da totalidade do IMT, bem como a importância respeitante a 4/5 do Imposto do Selo, pagos pelos documentos acima mencionados.

7 - Conforme dispõe o artº. 20º do decreto Lei nº. 423/83 de 05/12,... “são isentas de sisa (agora IMT)... as aquisições de prédios ou fracções autónomas com destino à instalação de empreendimentos qualificados de utilidade turística, ainda que tal qualificação, seja atribuída a título prévio”, pelo que, ficam assim excluídos os empreendimentos qualificados de utilidade turística já instalados que não sejam objecto de remodelação ou ampliação sendo nesta exclusão que se enquadra a fracção adquirida pelo reclamante ao empreendimento E....., Lda., pelo que não pode, o adquirente beneficiar da redução do Imposto do Selo (Verba l.1), conforme previsto no decreto, acima referido.

E tudo quanto me cumpre informar.

Serviço de Finanças de Loulé 1, 27 de Julho de 2011»

P) Em 27/07/2011, foi proferido o seguinte projecto de despacho de indeferimento da reclamação graciosa (fls. 29 da reclamação):

«No uso da competência que me é conferida pela Delegação de Competências efectuada pelo Sr. Director de Finanças de Faro de harmonia com o estipulado no artº. 35º. do CPPT e artº. 62º da LGT, publicada pelo aviso (extracto) nº. 27 de 9/02/2010, DR. 2ª Série, nº. 27, de 9/02/2010, tendo em conta a informação e parecer que antecedem, e que faz parte do projecto de despacho, com o qual concordo, indefiro o pedido.

Notifique-se o reclamante, para no prazo de 10 dias dizer o que tiver por conveniente, remetendo-lhe cópia da informação e parecer que antecedem.»

Q) A Impugnante, devidamente notificada, não exerceu o direito de audição.

R) Em 12/09/2011, foi proferido o despacho de indeferimento da reclamação graciosa, donde se extrai (fls. 33 da reclamação):

«Do projecto de despacho constante de fls. 29 a 31 dos autos, foi o reclamante notificado, na pessoa do seu mandatário, Dra. G....., para o exercício do Direito de Audição nos termos da alínea b) do nº. 1 e nº. 4 e 5 do artº. 60º da Lei Geral Tributária, através do ofício 6846, datado de 27-07-2011, sob o registo dos CTT n.º RM30918346 8PT, não tendo até à presente data sido exercido o mesmo.

Assim, no uso da competência que me é conferida pela Delegação de Competências efectuada de harmonia com o estipulado no artº. 35º do CPPT e artº. 62º da LGT, pelo Sr. Director de Finanças de Faro, publicada pelo extracto nº. 2791/2010, DR 2. Série, nº, 27º. De 9/02/2010, mantenho e torno definitivo o referido despacho, indeferindo o pedido.

Notifique-se a reclamante nos termos do artº. 36º do CPPT, através de carta registada com aviso de recepção, enviando-lhe cópia da decisão, e comunicando-lhe que o presente acto é susceptível de impugnação judicial, a interpor no prazo de quinze dias (quinze) dias (nº. 2 do artº. 102º. do CPPT) ou de recurso hierárquico a interpor no prazo de 30 (trinta) dias (nº. 1 do artigo 76º. do CPPT).»

S) O despacho a que se refere a alínea anterior foi notificado à Impugnante em 16/09/2011, cfr. fls. 34 da reclamação graciosa em apenso.

T) Na reclamação graciosa 1082-11/0400250.4, apresentada pela Impugnante mulher, foi prestada a informação de fls. 29 e 30 da reclamação que aqui se dá por integralmente reproduzida para todos os legais efeitos, donde resulta com interesse para a decisão:

6 — O reclamante vem solicitar a restituição da totalidade do IMT, bem como a importância respeitante a 4/5 do Imposto do Selo, pagos pelos documentos acima mencionados.

7 - Conforme dispõe o art.º 20º do decreto Lei n.º 423/83 de 05/12, “são isentas de sisa (agora IMT)... as aquisições de prédios ou fracções autónomas com destino à instalação de empreendimentos qualificados de utilidade turística, ainda que tal qualificação, seja atribuída a título prévio”, pelo que, ficam assim excluídos os empreendimentos qualificados de utilidade turística já instalados que não sejam objecto de remodelação ou ampliação, sendo nesta exclusão que se enquadra a fracção adquirida pelo reclamante ao empreendimento E....., Lda., pelo que não pode, o adquirente beneficiar da isenção de imposto, conforme previsto no decreto, acima referido.

E tudo quanto me cumpre informar.

Serviço de Finanças de Loulé 1, 06 de Julho de 2011»

U) Em 29/07/2011, o Director de Finanças de Faro proferiu o projecto de despacho de indeferimento, cfr. fls. 42 da reclamação.

V) A Impugnante, devidamente notificada, não exerceu o direito de audição.

X) Em 14/09/2011, foi proferido o despacho de indeferimento da reclamação graciosa, donde se extrai (fls. 52):

«Concordo.

Torno definitivo o projecto de despacho de indeferimento de 2011/07/28 Faro, 05 de Setembro de 2011»

Z) O despacho a que se refere a alínea anterior foi notificado à Impugnante por carta registada expedida em 06/09/2011, cfr. fls. 53 e 54 da reclamação.

AA) No âmbito da reclamação graciosa 1082-11/0400251.2 foi prestada a informação de fls. 30 e 31, que aqui se dá por integralmente reproduzida e donde resulta com interesse para a decisão:

«(...)

6 — O reclamante vem solicitar a restituição da totalidade do IMT, bem como a importância respeitante a 4/5 do Imposto do Selo, pagos pelos documentos acima mencionados.

7 - Conforme dispõe o art.º 20º do decreto Lei n.º 423/83 de 05/12, “são isentas de sisa (agora IMT)... as aquisições de prédios ou fracções autónomas com destino à instalação de empreendimentos qualificados de utilidade turística, ainda que tal qualificação, seja atribuída a título prévio”, pelo que, ficam assim excluídos os empreendimentos qualificados de utilidade turística já instalados que não sejam objecto de remodelação ou ampliação sendo nesta exclusão que se enquadra a fracção adquirida pelo reclamante ao empreendimento E....., Lda., pelo que não pode, o adquirente beneficiar da redução do Imposto do Selo (Verba 1.1), conforme previsto no decreto, acima referido.

E tudo quanto me cumpre informar.

Serviço de Finanças de Loulé 1, 27 de Julho de 2011»

BB) Em 27/07/2011, foi proferido o seguinte projecto de despacho de indeferimento da reclamação graciosa (fls. 29 da reclamação):

«No uso da competência que me é conferida pela Delegação de Competências efectuada pelo Sr. Director de Finanças de Faro de harmonia com o estipulado no art.º 35º do CPPT e art.º 62º da LGT, publicada pelo aviso (extracto) n.º 2791/2010, DR. 2º Série, n.º 27, de 9/02/2010, tendo em conta a informação e parecer que antecedem, e que faz parte do projecto de despacho, com o qual concordo, indefiro o pedido.

Notifique-se o reclamante, para no prazo de 10 dias dizer o que tiver por conveniente, remetendo-lhe cópia da informação e parecer que antecedem.»

CC) O Impugnante, devidamente notificada, não exerceu o direito de audição.

DD) Em 12/09/2011, foi proferido o despacho de indeferimento da reclamação graciosa, donde se extrai (fls. 33 da reclamação):

«Do projecto de despacho constante de fls. 29 a 31 dos autos, foi o reclamante notificado, na pessoa do seu mandatário, Dra. G....., para o exercício do Direito de Audição nos termos da alínea b) do n.º 1 e n.º 4 e 5 do art.º 60º da Lei Geral Tributária, através do ofício 6846, datado de 27-07-2011, sob o registo dos CTT n.º RM3 0918366 IPT, não tendo até à presente data sido exercido o mesmo.

Assim, no uso da competência que me é conferida pela Delegação de Competências efectuada de harmonia com o estipulado no art.º 35º do CPPT e art.º 62º da LGT, pelo Sr. Director de Finanças de Faro, publicada pelo extracto n.º 2791/2010, DR 2. Série, n.º 27. De 9/02/2010, mantenho e torno definitivo o referido despacho, indeferindo o pedido.

Notifique-se a reclamante nos termos do art.º 36º do CPPT, através de carta registada com aviso de recepção, enviando-lhe cópia da decisão, e comunicando-lhe que o presente acto é susceptível de



impugnação judicial, a interpor no prazo de quinze dias (quinze) dias (n.º 2 do art.º 102.º do CPPT) ou de recurso hierárquico a interpor no prazo de 30 (trinta) dias (n.º 1 do artigo 76.º do CPPT).»

EE) O despacho a que se refere a alínea anterior foi notificado à Impugnante em 16/09/2011, cfr. fls. 34 da reclamação graciosa em apenso.

FF) A petição inicial foi apresentada em 21/09/2011, cfr. fls. 3.

#### 6. Do objecto do recurso

A questão apreciar no presente recurso é a de saber, se a fracção adquirida pelos recorridos se encontra isenta do pagamento do IMT e goza da redução do Imposto de Selo, nos termos do n.º1 do art.º 20.º do DL n.º 423/83 de 5/12, tendo em conta que a fracção está integrada num empreendimento de utilidade turística que se encontra construído e instalado pela outorgante vendedora, proprietária/exploradora do empreendimento – C....., Lda.

A sentença recorrida ponderando que, por um lado, a emissão do título de abertura é condição necessária do início de funcionamento do empreendimento turístico, considerou que, por outro, nem sempre a emissão do título abertura determina o início de funcionamento, permitindo ultrapassar a fase de instalação do empreendimento.

Julgou-se também que um empreendimento turístico só se considera instalado com o início de funcionamento e que, permitindo-se a instalação dos empreendimentos turísticos por fases, só à medida que cada uma das fases inicie o funcionamento é que se considera que essa fase se considere instalada.

E, num outro enfoque, considerou que a utilidade turística abrange a totalidade dos elementos componentes ou integrantes dos empreendimentos, com excepção das instalações destinadas à exploração comercial das águas minerais ou similares, das instalações termais — artigo 3.º, n.º 5, do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro.

Prosseguindo neste discurso argumentativo julgou a sentença recorrida que a aquisição da fracção pelos Impugnantes é uma aquisição inicial e não subsequente, isto é, constitui a primeira venda da fracção, efectuada pela proprietária do empreendimento, estando assim integrada no âmbito do processo de instalação da totalidade do conjunto turístico, processo que é complexo e prolongado no tempo.

E concluiu que a primeira aquisição de cada fracção está integrada no processo de instalação do empreendimento, sendo que, no caso dos autos, os Impugnantes realizaram a primeira aquisição da fracção, beneficiando assim do disposto no art.º 20.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 423/83, por se tratar de aquisição com destino à instalação do empreendimento.

6.1 Contra o assim decidido, insurge-se a Fazenda Pública sustentando que é irrelevante o facto da fracção adquirida pelos recorridos continuar afecta à exploração turística já que a operação realizada cai fora da previsão estabelecida no artigo 20.º do DL n.º 423/83.

Alega para o efeito que a aquisição em causa não reúne os requisitos necessários para satisfazer o conceito de instalação dum empreendimento turístico porquanto o empreendimento em causa já antes da transmissão cumpria com todas as exigências legais para funcionar, não sendo afectado pelo obstáculo da instalação por fases.

E conclui que a sentença recorrida ofendeu por erro de interpretação e aplicação o art. 20 do Dec. Lei n.º 423/83 de 5 de Dezembro.

Por sua vez os recorridos sustentam que os benefícios resultantes do art.º 20 do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, não são apenas aplicáveis às situações que resultem de investimento directo, seja na construção de empreendimentos novos, beneficiação, remodelação ou reequipamento de empreendimentos já existentes.

Isto porque o processo de instalação de em empreendimento turístico é complexo, moroso e por fases e termina com o início de funcionamento do empreendimento turístico.

Mais alegam que o conceito de utilidade turística conforme resulta do n.º 5 do art.º 3 do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, estabelece que todas as unidades que compõem o empreendimento turístico ficam abrangidas no conceito de utilidade turística.

E que o decreto-lei n.º 29/2008 de 7 de Março, na redacção que lhe foi conferida pelo Decreto-Lei n.º 228/2009, de 14 de Setembro, consagra um conceito de exploração turística assente na unidade, continuidade e afectação à exploração turística de todas as unidades que compõem o empreendimento independentemente da propriedade das mesmas estar ou não na entidade que tem a cargo essa exploração.

Concluem que aquisição da fracção pelos Recorridos é uma aquisição inicial e respeita os todos os requisitos previstos no art.º 20 do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro;

6.2 Desde já se adiantará que o recurso merece provimento e que a sentença que assim decidiu não pode ser mantida na ordem jurídica.

Com efeito a questão nestes termos suscitada é, até nos pressupostos de facto, em tudo idêntica à questão foi apreciada e decidida neste Supremo Tribunal Administrativo em data recente por acórdão de 23/01/2013, no processo n.º 968/12, recurso esse que foi objecto de julgamento ampliado ao abrigo do art.º 148.º do CPTA e em que o presente relator interveio como adjunto.

Trata-se de jurisprudência que também aqui se acolhe, por com a respectiva fundamentação concordarmos integralmente, pelo que, para obter uma interpretação e aplicação uniformes do direito (cfr. artº 8º, n.º 3 do Código Civil e 148º, n.º 1 do CPTA), nos limitaremos a reproduzir o que sobre tal matéria se disse no já referido Acórdão 968/12.

Como se sublinha naquele aresto, «A resposta à questão de mérito suscitada no presente recurso impõe que se comece por determinar o sentido e o alcance do mencionado preceito, no que se refere ao inciso “aquisições de prédios ou fracções autónomas com destino à instalação de empreendimentos qualificados de utilidade turística”.

Vejamos.

1. O art. 20º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, dispõe:

“1- São isentas de sisa e do imposto sobre sucessões e doações, sendo o imposto do selo reduzido a um quinto, as aquisições de prédios ou de fracções autónomas com destino à instalação de empreendimentos qualificados de utilidade turística ainda que tal qualificação seja atribuída a título prévio, desde que esta se mantenha válida e seja observado o prazo fixado para a abertura ao público do empreendimento.

2- A isenção e a redução estabelecidas no número anterior verificar-se-ão também na transmissão a favor da empresa exploradora, no caso de a proprietária ser uma sociedade de locação financeira e a transmissão se operar ao abrigo e nos termos do contrato de locação financeira que determinou a aquisição do empreendimento pela sociedade transmitente.”

O preceito consagra, desta forma, isenção de sisa e do imposto de selo (reduzido a um quinto), nas aquisições de prédios ou de fracções autónomas com destino à «instalação» de empreendimentos qualificados de utilidade turística.

Assim sendo, a questão que se coloca traduz-se em saber que aquisições devem beneficiar das isenções de IMT e de Imposto de Selo ali consagradas: as aquisições de prédios ou de fracções autónomas por promotores com vista a construir e instalar os empreendimentos turísticos, ou as aquisições de fracções autónomas (unidades de alojamento) pertencentes ou integradas em empreendimentos já construídos e instalados, com vista à sua exploração?

A resposta a esta pergunta remete-nos para o problema de saber o que deve entender-se por «instalação» de empreendimentos turísticos.

Sobre a interpretação das leis fiscais rege a LGT que, no art. 11º, sob a epígrafe “Interpretação”, estabelece que “Na determinação do sentido e alcance das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam são observadas as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis” (nº1). Logo a seguir, no seu n.º 2 determina-se que “Sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer directamente da lei”. Finalmente, no n.º 3 dispõe-se que “Persistindo dúvida sobre o sentido das normas de incidência a aplicar, deve atender-se à substância económica dos factos tributários.”

Assim sendo, também no direito fiscal, o preceito fundamental da hermenêutica jurídica radica no art. 9º do Código Civil (Assim, também no Direito Fiscal podem ser usadas as demais técnicas ou cânones interpretativos há muito usados no direito civil. Neste sentido, ver J.L.SALDANHA SANCHES, Manual de Direito Fiscal, 3ª ed., Coimbra Editora, Coimbra, p. 147.) que prescreve, sobre interpretação da lei:

“1. A interpretação não deve cingir-se à letra da lei, mas reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada.

2. Não pode, porém, ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso.

3. Na fixação do sentido e alcance da lei, o intérprete presumirá que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados”.

Como ficou dito, no Acórdão deste Supremo Tribunal, de 5 de Setembro de 2012, proc. n.º 314/12, “Interpretar em matéria de leis, quer dizer não só descobrir o sentido que está por detrás da expressão, como também, dentro das várias significações que estão cobertas pela expressão, eleger a verdadeira e decisiva (Neste sentido, cfr. PIRES DE LIMA e ANTUNES VARELA, Noções Fundamentais de Direito Civil, 6ª ed., Coimbra Editora, Coimbra, 1965, Vol. I., p. 145.).

PIRES DE LIMA e ANTUNES VARELA (Cfr. Código Civil Anotado, 4ª ed., vol. I., pp.58/59.) referem que o sentido decisivo da lei coincidirá com a vontade real do legislador, sempre que esta seja clara e inequivocamente demonstrada através do texto legal, do relatório de diplomas ou dos próprios trabalhos preparatórios da lei.

Assim a letra assume-se, naturalmente, como o ponto de partida da interpretação, cabendo-lhe, desde logo, uma função negativa, qual seja, “a de eliminar aqueles sentidos que não tenham qualquer apoio, ou, pelo menos, qualquer correspondência ou ressonância nas palavras da lei”(Cfr. Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador, 2ª reimpressão, Coimbra, 1987, pp. 187 ss.).

Também como refere OLIVEIRA ASCENSÃO (Cfr. O Direito, Introdução e Teoria Geral, Lisboa, 1978, p. 350.), “a letra não é só o ponto de partida, é também um elemento irremovível de toda a interpretação. Quer dizer que o texto funciona também como limite de busca do espírito”.

É também comumente aceite que para apreender o sentido da lei, a interpretação socorre-se de vários meios:

“Em primeiro lugar busca reconstruir o pensamento legislativo através das palavras da lei, na sua conexão linguística e estilística, procura o sentido literal. Mas este é o grau mais baixo, a forma inicial da actividade interpretativa. As palavras podem ser vagas, equívocas ou deficientes e não oferecerem nenhuma garantia de espelharem com fidelidade e inteireza o pensamento: o sentido literal é apenas o conteúdo possível da lei: para se poder dizer que ele corresponde à mens legis, é preciso sujeitá-lo a crítica e a controlo.”

Ora, nesta tarefa de interligação e valoração que acompanha a apreensão do sentido literal, intervêm elementos lógicos, apontando a doutrina elementos de ordem sistemática, histórica e racional ou teleológica”.

2. Começando pelo teor literal do art. 20º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 423/83, importa realçar que o legislador refere claramente que apenas se encontram isentas de sisa e de imposto de selo “as aquisições de prédios ou de fracções autónomas com destino à instalação de empreendimentos qualificados de utilidade turística”.

O que quer dizer que não se trata de uma isenção subjectiva dirigida a beneficiar as empresas, quer sejam proprietárias quer exploradoras dos empreendimentos, mas sim objectiva, uma vez que visa beneficiar a actividade de instalação, podendo apenas requerer e beneficiar da isenção as empresas que se dediquem a «instalar» empreendimentos turísticos e não também as que pretendam dedicar-se à actividade de exploração dos mesmos.

Na verdade, o legislador é muito claro quando pretende beneficiar as empresas proprietárias e ou exploradoras dos empreendimentos. É o que acontece quando no art. 16º do mesmo diploma refere que as empresas proprietárias e ou exploradoras dos empreendimentos gozarão relativamente à propriedade e exploração dos benefícios indicados nas alíneas a) a c) do n.º 1 do preceito. Ou quando no n.º 2 do art. 20º do Decreto-Lei n.º 423/83 alarga a isenção estabelecida no n.º 1 do preceito na “transmissão a favor da empresa exploradora, no caso da proprietária ser uma sociedade de locação financeira e a transmissão se operar ao abrigo e nos termos do contrato de locação”.

O acabado de expor serve para demonstrar que não oferece dúvida que, ao contrário do exposto, no caso da isenção do n.º 1 do art. 20º do Decreto-Lei n.º 423/83, o legislador quis abranger apenas as aquisições destinadas à «instalação» de empreendimentos.

Como o Decreto-Lei n.º 423/83 não contém uma definição para o conceito de «instalação», manda o art. 11º, n.º 2, da LGT, que nos socorramos do significado técnico jurídico que nos é dado pelo regime jurídico dos empreendimentos turísticos.

Análise atenta da referida legislação mostra-nos que só os Decretos-Lei n.ºs 167/97, de 4 de Julho, e 55/2002, de 11 de Março, nos dão uma noção para o conceito de «instalação».

Assim, no art. 9º do Decreto-Lei n.º 167/97, sob a epígrafe “Instalação”, pode ler-se que “Para efeitos do presente diploma, considera-se instalação de empreendimentos turísticos o licenciamento da construção e ou da utilização de edifícios destinados ao funcionamento daqueles empreendimentos.”

As regras respeitantes à exploração e funcionamento dos empreendimentos já instalados constam do capítulo IV.

Por sua vez, o art. 9º do Decreto-Lei n.º 55/2002 define instalação da seguinte forma: “(...) Considera-se instalação de empreendimentos turísticos o processo de licenciamento, ou de autorização para a realização de operações urbanísticas relativas à construção de edifícios ou suas fracções destinados ao funcionamento daqueles empreendimentos”.

E embora os diplomas anteriores sejam omissos quanto à inserção de uma norma com uma noção sobre o conceito de instalação, a verdade é que a mesma coincide com a que decorre da leitura do regime neles consagrado.

Outro dado que importa realçar e que se extrai dos mencionados diplomas é que as operações que fazem parte do conceito de «instalação» não se confundem com as que correspondem ao conceito de «funcionamento» e «exploração».

Começando com a análise dos diplomas que regularam anteriormente a matéria, temos o Decreto-Lei n.º 49399, de 24 de Novembro de 1969, que, no seu capítulo IV, sobre a epígrafe “Da instalação dos estabelecimentos de interesse para o turismo”, dispõe o art. 21º que “Para poder instalar-se qualquer estabelecimento hoteleiro ou similar deverá, em primeiro lugar, ser requerido à Direcção-Geral do Turismo que o empreendimento seja declarado de interesse para o turismo ou sem interesse para o turismo, no prazo e sob a cominação que forem fixados em regulamento”.

E no art. 22º diz-se que “Serão organizados pela Direcção-Geral do Turismo os processos respeitantes à aprovação da localização e à aprovação do anteprojecto e projecto dos estabelecimentos

hoteleiros e similares de interesse para o turismo, ainda que haja lugar à intervenção de outras entidades ou serviços”.

Por sua vez, no Capítulo V, sob a epígrafe, “Das vistorias e da inspecção dos estabelecimentos de interesse para o turismo”, dispõe o art. 39º que “nenhum estabelecimento hoteleiro ou similar de interesse para o turismo poderá iniciar a sua exploração sem prévia autorização da Direcção-Geral do Turismo ou das delegações da Secretaria de Estado, precedida de vistoria.”

Do preceito decorre que, no âmbito do regime consagrado no referido diploma, uma vez construído/instalado o empreendimento turístico ele só podia começar a funcionar e a ser explorado depois de devidamente autorizado pela Direcção-Geral do Turismo.

De seguida, o Decreto-Lei n.º 328/86, de 30 de Setembro, que veio proceder à revisão do Decreto-Lei n.º 49399, de 24 de Novembro, continua a distinguir entre actos e procedimentos tendentes à construção e instalação dos empreendimentos (Capítulo III), e funcionamento e exploração (Capítulo IV).

Por fim, o diploma mais recente, o Decreto-Lei n.º 39/2008, de 7 de Março, que veio consagrar o novo regime jurídico da instalação, exploração e funcionamento dos empreendimentos turísticos, “procedendo à revogação dos diversos diplomas que actualmente regulam esta matéria e reunindo num único decreto-lei as disposições comuns a todos os empreendimentos”, também não contém uma noção de «instalação», mas distingue claramente entre o procedimento respeitante à instalação dos empreendimentos turísticos (arts. 5º e 6º e o Capítulo IV) e o funcionamento e a exploração dos mesmos (Capítulo VII).

Em especial, o art. 5º, sob a epígrafe “Requisitos gerais de instalação” (O procedimento de instalação dos empreendimentos turísticos encontra-se sujeito a um regime comum, ou seja, a um conjunto de requisitos comuns, tal como resulta deste art. 5º, n.º1, e art. 23º do Decreto-Lei n.º 39/2008, por conseguinte, na instalação dos empreendimentos turísticos destaca-se um regime procedimental comum que é o definido no Regime Jurídico da Urbanização e Edificação, com as particularidades ou especificidades que resultem do Decreto-Lei n.º 39/2008. Para análise desenvolvida dos requisitos gerais da instrução dos pedidos informação prévia, de licenciamento e da apresentação da comunicação prévia e dos requisitos específicos da instalação de empreendimentos turísticos, cfr. LICÍNIO LOPES MARTINS, “O procedimento de instalação de empreendimentos turísticos”, Empreendimentos Turísticos, CEDOUA/FDUC, Almedina, 2010, pp.121 ss.), estabelece:

“1- A instalação de empreendimentos turísticos que envolvam a realização de operações urbanísticas conforme definidas no regime jurídico da urbanização e da edificação devem cumprir as normas constantes daquele regime, bem como as normas técnicas de construção aplicáveis às edificações em geral, designadamente em matéria de segurança contra incêndio, saúde, higiene, ruído e eficiência energética, sem prejuízo do disposto no presente decreto-lei e respectiva regulamentação.

2- O local escolhido para a instalação de empreendimentos turísticos deve obrigatoriamente ter em conta as restrições de localização legalmente definidas, com vista a acautelar a segurança de pessoas e bens face a possíveis riscos naturais e tecnológicos”.

(...)

O significado técnico jurídico que se extrai da legislação é que o conceito de instalação compreende todas as operações e procedimentos que vão desde o pedido de licenciamento ou de comunicação prévia de operações urbanísticas, passando pelos pareceres e aprovações das várias entidades oficiais competentes, pedido de autorização ou comunicação de utilização para fins turísticos, e obtenção do respectivo alvará (art. 30º) ou título de abertura ao público (art. 32º). Nesta sequência, refere o n.º 2 do art. 12º do Decreto-Lei n.º 423/2003 que “a data de abertura ou reabertura ao público é aquela em que o empreendimento foi autorizado a funcionar pela autoridade competente”. Sendo que a data de comunicação do título de abertura e funcionamento é a relevante para marcar o início do prazo de validade do estatuto de utilidade turística do empreendimento turístico em causa, tal como resulta no caso em apreço (cfr. o despacho n.º 3716/2011).

Dito por outras palavras, a «instalação» emerge como um procedimento que compreende os actos jurídicos e os trâmites tendentes ao licenciamento (em sentido amplo, compreendendo comunicações prévias ou autorizações, conforme o caso) das operações urbanísticas necessárias à construção de um empreendimento turístico, bem como a obtenção dos títulos que o tornem apto a funcionar e a ser explorado para finalidade turística.

Depois de construído e obtidas pelos promotores do investimento as licenças necessárias a tornarem o empreendimento apto ao exercício da actividade turística, cada empreendimento turístico “deve ser explorado por uma única entidade, responsável pelo seu integral funcionamento e nível de serviço e pelo cumprimento das disposições legais e regulamentares aplicáveis” (n.º 1 do art. 44º do Decreto-Lei n.º 39/2008), sendo tal entidade designada pelo titular do respectivo alvará de autorização de utilização para fins turísticos (n.º 2 do art. 44º), ou seja, pelo promotor (cfr. o Capítulo VII e arts. 41º e ss. do Decreto-Lei n.º 39/2008, que estabelece as regras relativas à exploração e funcionamento).

E ainda que as unidades de alojamento estejam ocupadas pelos respectivos proprietários, cabe à entidade exploradora assumir a exploração continuada das mesmas, devendo mantê-las permanentemente em regime de exploração turística (art. 45º do Decreto-Lei n.º 39/2008).

Esta distinção entre os conceitos de «instalação», por um lado, e de «funcionamento» e «exploração», por outro, está bem patente no próprio preâmbulo do Decreto-Lei n.º 39/2008, onde se podem ler, em primeiro lugar, as preocupações e inovações quanto aos aspectos relacionados com o licenciamento dos empreendimentos, no sentido da sua simplificação. No mesmo sentido, DULCE LOPES (Cfr. “Aspectos jurídicos da instalação de empreendimentos turísticos”, I Jornadas Luso –Espanholas de Urbanismo, Almedina, Coimbra, 2009, pp. 225 e ss., em especial, p. 227.), ao caracterizar o procedimento de instalação de empreendimentos turísticos, ao abrigo do Decreto-Lei n.º 39/2008 e legislação complementar, diz expressamente que com o mencionado diploma se pretendeu “(...) um ajustamento do procedimento de instalação de empreendimentos turísticos às exigências de simplificação e desburocratização procedimental que anima o pacote legislativo do Programa de Simplificação Administrativa e Legislativa (SIMPLEX)”. E a referida Autora continua dizendo que “Nestes moldes, compete ao município licenciar ou admitir as comunicações prévias das operações necessárias para a instalação de estabelecimentos hoteleiros, aldeamentos turísticos, apartamentos turísticos e conjuntos turísticos, devendo, para o efeito, solicitar parecer do turismo de Portugal I.P. sobre a arquitectura e a localização de empreendimentos turísticos não precedidos de plano de pormenor”.

Regressando à análise do preâmbulo do Decreto-Lei n.º 39/2008, verifica-se que de seguida são realçadas as inovações no que se refere à exploração e funcionamento, podendo ler-se, a este propósito, a dado passo, que “No capítulo das exploração e funcionamento, consagra-se um novo paradigma de exploração dos empreendimentos turísticos, assente na unidade de exploração e continuidade da exploração por parte da entidade exploradora e na permanente afectação à exploração turística de todas as unidades de alojamento que compõem o empreendimento, independentemente do regime de propriedade em que assenta e da possibilidade de utilização das mesmas pelos respectivos proprietários”.

Como assinala CRISTINA SIZA VIEIRA (Cfr. Propriedade Plural e Gestão de Empreendimentos Turísticos”, Empreendimentos Turísticos, CEDOUA-FDUC, Almedina, Coimbra, pp. 180 ss.), a verdadeira alteração de fundo introduzida pelo diploma em causa respeita à exploração dos empreendimentos turísticos em propriedade plural, com consagração expressa no art. 45º do Decreto-Lei n.º 39/2008.

Já em diplomas anteriores, tal como o Decreto-Lei n.º 167/97, se admitia a aquisição de fracções autónomas, o que implicava que tais unidades de alojamento fossem retiradas da exploração dos empreendimentos turísticos, estando fixada a percentagem máxima de unidades de alojamento que poderiam ser desafectadas da exploração.

O que muda com o Decreto-Lei n.º 39/2008 é o facto de as unidades de alojamento se considerarem sempre em exploração turística, aplicando-se a regra do art. 45º a todos os empreendimentos, incluindo os constituído em propriedade plural, ou seja, em que as unidades de alojamento se possam constituir como fracções autónomas, uma vez que a exploração turística ocorre ainda que tais fracções estejam ocupadas e ainda que tal ocupação seja permanente. Segundo a mencionada Autora, são duas as principais novidades em relação ao regime anterior: cai por terra “a percentagem e o limite temporal de uso pelos proprietários das unidades de alojamento que estivessem afectas à exploração turística” (Cfr. ob. cit., p. 184.).

Do exposto resulta claro que as alterações relevantes introduzidas pelo diploma em causa prendem-se sobretudo com um novo conceito de «exploração», em nada se alterando quanto ao conceito de «instalação». Em relação a este conceito, como vimos, o legislador limitou-se a simplificar o seu procedimento.

Em suma, da leitura do regime constante dos arts. 5º a 6º e 23º a 40º do Decreto-Lei n.º 39/2008 verifica-se que o conceito de «instalação» nada tem que ver com o «funcionamento» e a «exploração» e que naquele cabem apenas, como refere a Fazenda Pública, os actos, as operações e os procedimentos tendentes à construção/criação de empreendimentos turísticos.

3. O conceito de instalação a que se chegou é o que se mostra adequado a todo o tipo de empreendimentos turísticos e não é posto em causa pelo facto de os empreendimentos poderem ser construídos/instalados em regime de propriedade plural.

Com efeito, consideram-se empreendimentos turísticos em propriedade plural, nos termos do art. 52º do Decreto-Lei n.º 39/2008, aqueles que “compreendem lotes e ou fracções autónomas de um ou mais edifícios”.

Ao explicar o que está em causa quando falamos de empreendimentos turísticos em propriedade plural, CRISTINA SIZA VIEIRA (Cfr., ob. cit., pp. 188 ss.) mostra-nos que a propriedade plural já tem a ver com a exploração e não com a instalação dos empreendimentos.

Assim, para aquela Autora, empreendimentos turísticos em propriedade plural “são empreendimentos turísticos a constituir ou a instalar sob forma fraccionada e onde se pretende, desde logo, alienar ou vir a alienar as fracções autónomas ou lotes destinados a unidades de alojamento”, apontando como uma das importantes consequências da instalação de um empreendimento em propriedade plural, a

consagração de um conjunto de deveres a que quer o promotor quer a entidade administradora ficam vinculados.

Nas palavras da Autora, “O promotor é a entidade que promove a “instalação” (conceito usado pela lei) do empreendimento, e por conta de quem o mesmo é licenciado e construído; é ele também que coloca no mercado as fracções autónomas ou lotes para a venda. O promotor pode vir a manter-se ligado ao empreendimento, quer enquanto proprietário de algumas fracções, quer, no caso de alienação total, enquanto responsável pela sua exploração; mas também pode ceder a sua exploração (e portanto a sua administração) a outrem”.

E a Autora passa a enumerar as várias obrigações do promotor, que têm de ser cumpridas mesmo antes de serem colocadas no mercado as unidades de alojamento ou lotes, isto é, antes de serem celebrados contratos, ainda que meras promessas de compra e venda, destacando-se: a elaboração do título constitutivo previsto nos arts. 54º e 55º do Decreto-Lei n.º 39/2008 e o contrato de exploração turística”, que deve regular os termos da exploração da unidade de alojamento, a participação do proprietário nos resultados e os termos e condições em que pode usar a referida unidade (n.º 4 do art. 44º).

Resulta, desta forma, patente que eventuais vendas das unidades de alojamento realizadas ainda durante a fase de construção/instalação do empreendimento já fazem parte da exploração do mesmo. Destacam-se, assim dois procedimentos distintos, ainda que possam ocorrer em simultâneo: um relativo à prática das operações necessárias a instalar o empreendimento; outro, relativo às operações necessárias a pô-lo em funcionamento e a explorá-lo, sendo que a venda das unidades projectadas ou construídas faz necessariamente parte do segundo momento.

Embora se reconheça que há no caso dos empreendimentos turísticos em propriedade plural uma evidente compressão do conteúdo do direito de propriedade (uma vez que ainda que a habitem a título permanente a unidade de alojamento não se destina a habitação), a verdade é que tais restrições são estabelecidas em função da forma de exploração e funcionamento do empreendimento e não em virtude da sua instalação.

O acabado de expor leva-nos a concluir que quando o legislador, no n.º 1 do art. 20º, utiliza a expressão aquisições de prédios ou de fracções autónomas com destino à «instalação» (Quer sejam novos, quer existentes, mas que sejam objecto de remodelação, beneficiação ou reequipamento, ou que aumentem a sua capacidade (art. 5º do Decreto-Lei n.º 423/83.), este conceito não pode deixar de ser entendido como referindo-se precisamente à aquisição de prédios (ou de fracções autónomas) para construção (quando se trate de novos empreendimentos (A lei abrange também, como ficou dito, a aquisição de meras fracções autónomas com vista à remodelação/instalação de empreendimentos turísticos.)) de empreendimentos turísticos, depois de devidamente licenciadas as respectivas operações urbanísticas, visando beneficiar as empresas que se dedicam à actividade de promoção/criação dos mesmos.

4. Esta conclusão é, aliás, confirmada, pela evolução histórica das isenções consagradas no n.º 1 do art. 20º do Decreto-Lei n.º 423/83 e a razão de ser das mesmas.

1. Começando pela evolução histórica, a Lei n.º 2073, de 23 de Dezembro de 1954, dispunha no artigo 12º o seguinte:

“As empresas proprietárias e as que venham a explorar os estabelecimentos hoteleiros ou similares classificados de utilidade turística são isentas, relativamente à propriedade e exploração dos mesmos, de contribuição predial e de contribuição industrial, e bem assim de quaisquer impostos e taxas para os corpos administrativos, durante o prazo de 10 anos, contado a partir do primeiro ano de exploração dos estabelecimentos; e beneficiarão, nos quinze anos seguintes, de uma redução de 50 por cento nas mesmas contribuições, impostos e taxas.

E o artigo 13º do mesmo diploma concedia ainda outros benefícios fiscais, nos seguintes termos:

“São isentas de sisa e de imposto de sucessões e doações, ficando sujeitas apenas a um quinto do imposto do selo devido, as aquisições de prédios com destino à construção e instalação de estabelecimentos hoteleiros ou similares previamente declarados de utilidade turística, cujas empresas beneficiarão também das isenções estabelecidas no corpo do artigo anterior, desde a aquisição dos prédios até à abertura dos estabelecimentos à exploração, se for observado para esta o prazo fixado pelo Presidente do Conselho.”

Resulta dos normativos mencionados que também aqui apenas estavam isentas de sisa (actual IMT) as aquisições, por parte das empresas, de prédios com destino à construção e instalação de estabelecimentos hoteleiros.

Por sua vez, a Lei n.º 2081, de 04 de Junho de 1956, veio inserir disposições de interpretação e aplicação da Lei n.º 2073, tendo o art. 12º vindo estipular que “Poderão ser restituídas as importâncias correspondentes à sisa e ao imposto sobre as sucessões e doações e aos quatro quintos do imposto do selo pagos pela aquisição de prédios com destino à construção de estabelecimentos hoteleiros e similares, feita posteriormente à entrada em vigor da Lei n.º 2073, desde que esses estabelecimentos venham

a ser declarados de utilidade turística e sejam abertos à exploração no prazo fixado para o efeito pelo Presidente do Conselho.”

Decorre também daqui com toda a clareza que a restituição da sisa poderia ser feita à empresa que adquiriu um prédio para nele construir e instalar um estabelecimento hoteleiro.

A seguir, o Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações (CIMSISD), através da publicação do Decreto-Lei n.º 41969, de 24 de Novembro de 1958, veio dispor, no seu artigo 13º, n.º 8, que ficavam isentos da sisa, as aquisições de prédios com destino à construção e instalação de estabelecimentos hoteleiros ou similares, previamente declarados de utilidade turística, nos termos do artigo 13º da Lei n.º 2073, de 23 de Dezembro de 1964.

Também esta isenção abrangia apenas as aquisições de prédios com o fim de neles construir e instalar estabelecimentos hoteleiros, considerados de utilidade turística, deixando de fora a aquisição de fracções que integravam os estabelecimentos hoteleiros.

2. A apontada evolução histórica do conceito de «instalação» é também a que corresponde e se adequa à razão de ser e finalidade das isenções consagradas no art. 20º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 423/83.

Na verdade, conforme se salienta no Preâmbulo do citado Decreto-Lei “O instituto de utilidade pública tem-se revelado sem dúvida, um dos instrumentos mais eficazes para o desenvolvimento do sector, em particular no que respeita a equipamento hoteleiro e similar, a que foi inicialmente dirigido”.

E, mais adiante, pode ainda ler-se que “De igual modo, é agora a ocasião oportuna de fazer estender os benefícios a investimentos no campo da remodelação, beneficiação, reequipamento, e ampliação, iniciativas muitas vezes mais úteis e merecedoras de estímulo que as dirigidas a empreendimentos novos”.

Ora, resulta do diploma que o que se pretende beneficiar é o investimento em empreendimentos turísticos a que venha a ser reconhecida utilidade turística, quer estes sejam novos (a criar), quer existentes, mas que sejam objecto de remodelação, beneficiação ou reequipamento, ou que aumentem a sua capacidade (artº 5º).

Esta mesma conclusão é a que resulta da leitura do consignado pelo Grupo de Trabalho criado para reavaliar os benefícios fiscais que, a propósito dos benefícios fiscais à utilidade turística em sede de IMT, Imposto do Selo e IMI, recomendam a sua supressão, porquanto, entre o mais, “os promotores de investimentos no sector do turismo mantêm, para além dos apoios financeiros enquadrados nas políticas económicas do Estado Português e da União Europeia, o acesso aos incentivos gerais ao investimento e aos benefícios à interioridade. Por outro lado, minimizando o impacto da medida em sede de IRC, directamente ou através do aumento das reintegrações e amortizações, os custos decorrentes do IMT e IMI sobre os investimentos que ficam sujeitos a estes tributos”(Cfr. Reavaliação dos Benefícios Fiscais, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, n.º 198, p.294.).

Resulta patente das considerações do Grupo de Trabalho que o legislador pretendeu impulsionar a actividade turística prevendo a isenção /redução de pagamento de Sisa/Selo, para os promotores que pretendam construir/criar estabelecimentos (Muitos promotores antes de adquirirem os prédios onde futuramente será instalado o empreendimento turístico, elaboram o projecto e candidatam-se à atribuição da utilidade turística a título prévio (art. 7º do Decreto-Lei n.º 423/83), que lhes permitirá beneficiar da isenção do IMT e redução do imposto do Selo relativamente à aquisição do imóvel. Por outro lado, os promotores que paguem imposto pela aquisição dos imóveis destinados à instalação de estabelecimentos turísticos podem, posteriormente, pedir a restituição quando lhes for reconhecida a utilidade turística.) (ou readaptar e remodelar fracções existentes) e não quando se trate da mera aquisição de fracções (ou unidades de alojamento) integradas nos empreendimentos e destinadas à exploração, ainda que sejam adquiridas em data anterior à própria instalação/licenciamento do empreendimento (Na verdade, nada impede que o promotor do investimento comece por vender as futuras fracções ou unidades antes mesmo da construção do empreendimento e da sua instalação.).

Alega a recorrida, nas suas Contra-Alegações, que “(...) na realidade, quem realiza o investimento logo na fase de licenciamento e construção do empreendimento (dita de “instalação” pela recorrente) são os adquirentes das fracções, através do pagamento do sinal e dos reforços de sinal por força dos contratos promessa”(art. 23º das Contra-Alegações).

Ora, salvo o devido respeito, tal argumento não tem qualquer fundamento.

Em primeiro lugar, quando o legislador estabelece a isenção no n.º 1 do art. 20º do Decreto-Lei n.º 423/83 abstrai, como não pode deixar de ser, das modalidades de financiamento adoptadas pelos promotores, já que para a construção dos empreendimentos eles tanto podem utilizar apenas capitais próprios ou socorrer-se do produto da venda das futuras fracções, através da celebração de contratos promessa de compra e venda (Com salienta CRISTINA SIZA VIEIRA, a possibilidade de alienar a propriedade do activo imobiliário permite ao promotor aliviar o investimento realizado à cabeça, diminuindo a imobilização do capital e os encargos financeiros a este associados (cfr. ob. cit., p. 172).

Em segundo lugar, afigura-se evidente que o adquirente das fracções (No caso de empreendimentos turísticos em propriedade plural (cfr. art. 52º ss. do Decreto-Lei n.º 39/2008.) não se torna,

por tal facto, um co-financiador do empreendimento, com a responsabilidade da instalação, uma vez que está a investir em produtos imobiliários no âmbito do denominado turismo residencial (Sobre a noção, cfr. CRISTINA SIZA VIEIRA, ob. cit., pp. 173 e 178.), como qualquer consumidor final, quer a aquisição seja concretizada em planta quer depois de instalado/construído o empreendimento.

Na verdade, quando os particulares adquirem as fracções fazem-no, como se afigura óbvio, como consumidores de um produto turístico que foi posto no mercado pelo promotor tendo em vista a exploração, pois, como vimos, a celebração dos contratos promessa de compra e venda é acompanhada da celebração do contrato de exploração. O objectivo dos particulares é fazerem o seu próprio investimento, podendo ainda optar por serem utentes do empreendimento ou cederem a exploração, participando nos resultados da mesma (cfr. o n.º 4 do art. 45º do Decreto-Lei n.º 39/2008). Pois embora se considere que as fracções ficam afectas à exploração, nada impede que as mesmas sejam ocupadas exclusivamente pelos respectivos proprietários e por tempo indeterminado, como deriva, de forma clara, de disposições legais, tais como, as constantes dos arts. 45º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 39/2008, quando refere expressamente “(...) devendo a entidade exploradora assumir a exploração continuada da totalidade das “(...)” unidades de alojamento “(...) ainda que ocupadas pelos respectivos proprietários”, e no n.º 4 do mesmo preceito, quando se refere às condições de utilização das unidades de alojamento pelos respectivos proprietários. Nas palavras de DULCE LOPES (Cfr. “A Concretização de Empreendimentos”...cit., p. 170.), o diploma parece, assim, “acolher o conceito do turismo residencial, já que expressamente admite que os proprietários das unidades de alojamento possam ocupar as mesmas ou celebrar contratos sobre elas, desde que não comprometam o seu uso turístico, usufruam dos serviços obrigatórios do empreendimento e paguem a prestação periódica a que estão vinculados.

Em suma, os promotores dos empreendimentos são únicos responsáveis pelo investimento imobiliário, impendendo sobre eles o risco do mesmo, bem como pela obtenção das licenças necessárias ao funcionamento e exploração dos mesmos.

Afigura-se, desta forma, que a argumentação da recorrida no sentido de que o benefício consagrado no n.º 1 do art. 20º do Decreto-Lei n.º 423/83 tem em vista a exploração turística e que os beneficiários são os adquirentes das fracções ou unidades de alojamento, não tem o mínimo de cabimento nem na letra nem na razão de ser do preceito.

O benefício só tem justificação relativamente a quem procede à instalação do empreendimento e o coloca no mercado e não em relação a todos os que o utilizam e exploram, ainda que através da compra das suas unidades.» (...)

No caso em apreço, resulta do probatório que o empreendimento iniciou o funcionamento em 4 de Setembro de 2008 e a venda da fracção em causa apenas ocorreu em 17 de Fevereiro de 2011, ou seja, quando o empreendimento já se encontrava sem qualquer dúvida em funcionamento e exploração.

É certo que pode ser autorizada a instalação dos empreendimentos turístico por fases à semelhança do que pode suceder com outras operações urbanísticas (art. 30º, n.º 8, do Decreto-Lei n.º 39/2008), mas “A delimitação do termo cada fase da obra” deve fazer-se corresponder a uma parte da obra com capacidade para funcionar autonomamente”, nos termos do regime jurídico da Urbanização e da Edificação (Cfr. LICÍNIO LOPES, ob. cit., p. 137/8.).

Ficou claramente demonstrado que a venda das unidades de alojamento ainda que adquiridas durante a construção/instalação consubstanciam já o interesse da exploração do empreendimento turístico.

Acresce que muito menos resulta do mencionado preceito que tal isenção se aplique à primeira transmissão. Se bem se percebe a sentença recorrida, o critério de beneficiar a primeira transmissão derivaria do facto de só a primeira aquisição de cada fracção estar integrada no processo de instalação.

Para além de a sentença recorrida partir de um conceito de instalação que não tem correspondência com o regime legal, esta interpretação deixaria de fora precisamente as aquisições visadas pelo legislador, a saber, as efectivadas pelos promotores e destinadas à construção/criação/remodelação de empreendimentos turísticos.

Por outro lado, se o preceito visasse, como pretende a sentença recorrida, beneficiar a aquisição das fracções para exploração turística, não fazia sentido estar a discriminar entre as primeiras aquisições e as subsequentes, tanto mais que quem adquire uma unidade de alojamento num empreendimento turístico, constituído ao abrigo do Decreto-Lei n.º 39/2008, não pode dar-lhe, como vimos, outro destino senão a exploração para fins turísticos. Daí que, no caso em apreço, a fracção tenha sido adquirida para habitação mas no âmbito da celebração de um Contrato de Exploração Turística, através do qual foi habilitada a entidade exploradora a realizar a exploração do mesmo, nos termos do disposto o art. 45º do Decreto-Lei n.º 39/2008.

Finalmente, realce-se que se o legislador quisesse beneficiar pura e simplesmente o «investimento» em empreendimentos turísticos, através da sua afectação à exploração, então justificar-se-ia



que a isenção fosse reconhecida indefinidamente e não apenas ao primeiro adquirente de cada fracção. A proceder a interpretação sufragada na sentença recorrida, pode suscitar-se a questão da eventual violação do princípio da igualdade por não se compreender a razão para discriminar os investidores consoantes fossem os primeiros ou segundos adquirentes.

Acresce que se fica sem se perceber o que acontece às aquisições efectivadas em planta que venham a ser objecto de transmissão em momento posterior, mas ainda antes de terminada a instalação no sentido adoptado pela sentença recorrida.

Como bem pondera o Exm<sup>o</sup> Procurador-Geral Adjunto, no seu douto parecer de fls. 179 e segs., “Os benefícios fiscais são medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes e que sejam superiores aos da própria tributação que impedem (artigo 2.º/1 do EBF) (...)” e embora não sejam susceptíveis de integração analógica admitem interpretação extensiva (artigo 10.º do EBF).

A verdade é que, como se conclui naquele parecer “não pode ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência, ainda que imperfeitamente expresso (artigo 9.º/2 do C. Civil)”, como é patente no caso em apreço no que se refere à interpretação seguida na sentença recorrida, sobre o conceito de instalação consignado no n.º 1 do art. 20º do Decreto-Lei n.º 423/83.

Finalmente, cumpre realçar que os benefícios fiscais “são medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesse públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem” (art. 2º do EBF).

E porque representam uma “derrogação da regra de igualdade” (Cfr. SÉRGIO VASQUES, ob. cit., p 311.) e do princípio da capacidade contributiva que fundamenta materialmente os impostos, os benefícios fiscais devem ser justificados por um interesse público relevante. Neste sentido, concluiu-se no Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 188/2003, de 8/4/2003, “que as isenções tributárias, traduzindo uma excepção à regra da incidência dos impostos, introduzem nestes um elemento de desigualdade e de privilégio que exige que elas sejam justificadas por um motivo ou interesse público “relevante”, capaz de lhe dar fundamento” (Cfr. SÉRGIO VASQUES, ob. cit., p. 311, nota (499)). Ora, a entender-se como o faz a sentença recorrida, que o objectivo da isenção consagrada no n.º 1 do art. 20º do Decreto-Lei n.º 423/83 visa premiar o investimento em empreendimentos turísticos, beneficiando os adquirentes de fracções ou unidades em empreendimentos já construídos/instalados, não vemos que interesses extrafiscais relevantes ou superiores poderiam justificar a opção do legislador, quando, como acontece no caso em apreço, a fracção foi adquirida para uso exclusivo da recorrida, sem qualquer limite temporal.

Por outro lado, considerando que os benefícios fiscais se apresentam, como ficou dito, como uma “excepção à regra da igualdade” (Cfr. SÉRGIO VASQUES, *ibidem.*) e da capacidade contributiva, não vemos motivo relevante para se discriminar quem compra prédios em empreendimentos turísticos relativamente aos demais consumidores.

Em suma, não estando em causa a aquisição de prédios ou de fracções autónomas destinados à construção/instalação de empreendimentos turísticos, mas sim a aquisição de unidades de alojamento por consumidores finais, ainda que porque integradas no empreendimento em causa se encontrem afectas à exploração turística, a mesma não pode beneficiar das isenções consagradas no art. 20º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 423/83.

#### 7. DECISÃO

Termos em que acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, em conceder provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida e julgar improcedente a impugnação com a consequente manutenção das liquidações impugnadas.

Sem custas.

Lisboa, 30 de Janeiro de 2013. — *Pedro Delgado* (relator) — *Ascensão Lopes* — *Valente Torão*.

### Acórdão de 30 de Janeiro de 2013.

#### Assunto:

*Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de dezembro. Empreendimentos turísticos. Aquisição de fracção autónoma integrada no empreendimento. Isenção de sisa e redução a um quinto do imposto de selo.*

**Sumário:**

- I — A expressão “destino a instalação” para efeitos do benefício a que se reporta o n.º 1 do artº 20º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de dezembro, quer significar aquisições de prédios ou frações efetuadas com o intuito de neles construir/melhorar empreendimentos turísticos, e não, aquisição de prédios/frações integradas em empreendimentos já construídos e instalados.*
- II — Deste modo, a mera transmissão de uma fração, ainda que integrada em empreendimento turístico ao qual foi atribuída utilidade pública e destinada a exploração turística, não beneficia da isenção e redução referidas naquela norma (sis – hoje IMT- e imposto de selo, respetivamente).*
- III — Isto mesmo se conclui do artº 9º do Decreto-Lei n.º 55/2002, de 11 de Março, que estipula que “Para efeitos do presente diploma, considera-se instalação de empreendimentos turísticos o processo de licenciamento, ou de autorização para a realização de operações urbanísticas relativas à construção de edifícios ou suas fracções destinados ao funcionamento daqueles empreendimentos”.*

Processo n.º 1003/12-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A..... e Mulher.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Valente Torrão.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

**I** - A Fazenda Pública, veio recorrer da decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé, que julgou procedente a impugnação judicial deduzida por A..... e mulher, com os demais sinais dos autos, contra as liquidações de Imposto Municipal sobre as Transmissões de Bens Imóveis e de Imposto de Selo relativas ao ano de 2009, apresentando para o efeito alegações nas quais conclui:

a) A questão decidenda é saber se a aquisição imóvel se destinou à instalação do empreendimento ou se este já se encontrava instalado;

b) In casu, não existindo ampliação ou melhoramento em mais de 50%, o reconhecimento dos benefícios respeitantes à isenção de IMT e redução de Imposto de Selo dependem de se considerar que a aquisição dos impugnantes se destinou a instalar um empreendimento qualificado de utilidade turística como o exige o art.º 20º n.º 1 do Decreto-Lei n.º 423/83 de 05/12;

c) No conceito de instalação de alojamento, inclui-se o licenciamento da construção de novas instalações, a remodelação, beneficiação ou ampliação de instalações já existentes, com as condicionantes que possam ser impostas pelos diferentes instrumentos de ordenamento do território e a concessão da autorização de utilidade para fins turísticos;

d) O despacho de confirmação da utilidade turística foi requerido e emitido em nome da alienante B....., Lda. para o empreendimento denominado “C.....” do qual a fração “AD” aqui em causa faz parte;

e) Foi aquela alienante que construiu e apetrechou o conjunto de bens de modo a que lhe pudesse ser atribuída a utilidade turística, ou seja, instalou o empreendimento;

f) Os impugnantes, ora recorridos, limitaram-se a adquirir um bem relativamente ao qual a preparação dos elementos físicos e legais para ser qualificado como empreendimento turístico foi efetuada em momento anterior à sua aquisição;

g) Concorde-se com o doutamente fundamento de fls. 251 último parágrafo a fls. 254 primeiro parágrafo da doura sentença recorrida...

h)... nomedamente, quando fundamenta “podemos concluir que a instalação de um empreendimento turístico ocorre quando o procedimento relativo ao licenciamento ou de autorização para a realização de operações urbanísticas relativas à construção e ou utilização de edifícios ou suas frações destinados ao funcionamento dos empreendimentos turísticos se mostra concluído, tornando-os aptos à realização da exploração turística (...)”

i) In casu, todos os requisitos formais mui corretamente elencados na sentença sob recurso foram solicitados e emitidos em nome da alienante;

j) E bem assim os elementos físicos pelo que foi a alienante quem verdadeiramente instalou o empreendimento;

k) De tais factos, a única conclusão possível é a de que os impugnantes adquiriram uma fração de um empreendimentos turísticos já instalado mantendo posteriormente a exploração da atividade turística através do contrato inserto nos autos;

l) Ainda que se possa considerar a instalação por fases, a aquisição dos impugnantes ocorreu sempre após a instalação da fase correspondente;

m) Não decorre da lei que a instalação dependa do início do funcionamento do empreendimento, mas antes do preenchimento de todos os requisitos formais e físicos nela previstos;

n) Não obstante, o despacho de reconhecimento da utilidade turística sub judice fixou o início da validade do estatuto de utilidade turístico a partir da entrada em funcionamento qual seja 2008-09-04 quando a aquisição dos impugnantes ocorreu em 2011, momento bastante posterior;

o) Ao decidir, como decidiu, a douda sentença incorreu em erro de julgamento, porque não está preenchido um dos condicionalismos que a lei impõe para que se verifique a isenção prevista no n.º 1 do art.º 20º do DL n.º 423/83, nomeadamente, que o imóvel adquirido se destine à instalação do empreendimento turístico.

Face ao exposto, deve ser dado provimento ao presente recurso e, conseqüentemente, revogada a sentença recorrida, só assim se fazendo JUSTIÇA.

**II** – Em contra alegações, os recorridos defendem a manutenção da douda sentença, nos seguintes termos:

a) O Digníssimo Tribunal a quo decide bem quando dá razão aos Recorridos e condena a Recorrente a reconhecer-lhes os benefícios fiscais de isenção de IMT e de redução do Imposto de Selo em 1/5, conforme decorre do art.º 20 do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de dezembro na sua redação atual;

b) A aplicação dos benefícios fiscais previstos no artº 20 do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de dezembro é de aplicação automática, verificados que estejam os pressupostos exigidos pelo normativo legal;

c) O processo de instalação de um empreendimento turístico é complexo, moroso e por fases;

d) O processo de instalação termina com o início de funcionamento do empreendimento turístico;

e) O conceito de utilidade turística conforme resulta do n.º 5 do artº 3 do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de dezembro, estabelece que todas as unidades que compõem o empreendimento turístico ficam abrangidas no conceito de utilidade turística;

f) O decreto-lei n.º 39/2008 de 7 de março, na redação que lhe foi conferida pelo Decreto-Lei n.º 228/2009, de 14 de setembro, consagra um conceito de exploração turística assente na unidade, continuidade e afetação à exploração turística de todas as unidades que compõem o empreendimento independente da propriedade das mesmas estar ou não na entidade que tem a cargo essa exploração;

g) A aquisição da fração pelos Recorridos é uma aquisição inicial e respeita os todos os requisitos previstos no art.º 20 do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de dezembro;

h) A retroação prevista no despacho ministerial de atribuição da utilidade turística a título definitivo ao empreendimento visa estender os efeitos dessa atribuição a todas as relações jurídicas que tiveram lugar entre o momento em que se inicia o processo e o reconhecimento a título definitivo da utilidade turística;

i) Os benefícios resultantes do art.º 20 do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de dezembro, não são apenas aplicáveis às situações que resultem de investimento direto, seja na construção de empreendimentos novos, beneficiação, remodelação ou reequipamento de empreendimentos já existentes;

j) A interpretação da Recorrente é restritiva, infundada e sem qualquer substrato legal, para além de não ter qualquer eco na jurisprudência existente sobre a matéria;

**III** - O MºPº emitiu parecer que consta de fls. 295/296 no qual defende a procedência do recurso.

**IV** - Colhidos os vistos legais, cabe decidir.

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

A) Em 21/07/2009, entre os Impugnantes, na qualidade de segundos outorgantes “B..... LDA.”, com sede nas ....., freguesia de Almancil, concelho de Loulé, pessoa coletiva ....., na qualidade de primeiro outorgante e outros, foi celebrado a escritura compra e venda de fls. 69 a 74, relativo à “fração autónoma designada pelas letras “AD”, Bloco B06- ZONA DA LAGOA- FRAÇÃO L41-rés-do-chão, tipo T3, tem o uso exclusivo de um compartimento para arrumos na cave com a área de treze vírgula doze metros quadrados, do prédio classificado para fins turísticos, do empreendimento turístico, denominado B..... ou C....., descrito sob o número dez mil duzentos e oitenta e dois, na Conservatória da Registo Predial de Loulé.

B) Declarou a Primeira Outorgante (fls. 69):

«(...) vende aos representados da segunda outorgante, a fração supra identificada pelo preço de oitocentos e sessenta mil euros, que já recebeu»;

C) Em 21/07/2009, os Impugnantes efetuaram o pagamento do IMT e IS a que se referem as liquidações de fls. 69 a 72 da reclamação graciosa em apenso.

D) Em 20/07/2009, entre os Impugnantes e D..... S.A., foi celebrado um contrato de exploração turística relativo à fração a que se refere a alínea A), cfr. fls. 17 verso e segs. do processo administrativo;

E) Resulta do contrato a que se refere a alínea anterior:

«É celebrado o presente contrato, em conformidade com o disposto o artigo 45, número 3 do Decreto-Lei n.º 39/2008 de 7 de março, através do qual o signatário, na qualidade de proprietário de uma fração considerada unidade de alojamento do C....., habilita a entidade exploradora à

*exploração da sua fração, nos termos e condições constantes do clausulado que se anexa, rubricado pelas partes.»;*

F) Em 05/03/2009, a Câmara Municipal de Loulé emitiu a “LICENÇA DE UTILIZAÇÃO TURÍSTICA n.º 43/09” a favor do B....., Lda., que constitui fls. 33 do processo administrativo e que aqui se dá por integralmente reproduzido, donde resulta com interesse para a decisão:

8 CLASSIFICAÇÃO PROVISÓRIA QUATRO ESTRELAS

9 CAPACIDADE MÁXIMA PROVISÓRIA

Efetivo total do CLUBHOUSE é de 483 pessoas, efetivo total nos blocos de apartamentos de 650 pessoas — efetivo total nas moradias de 48 pessoas.

10 CLASSIFICAÇÃO DEFINITIVA CINCO ESTRELAS

11 CAPACIDADE MÁXIMA DEFINITIVA

372 camas fixas individuais e 140 duplas, equivalente a 652 utentes, distribuídas por 140 unidades de alojamento (9 T1, 76 T2 e 55 T3), uma das quais adaptada a pessoas com mobilidade condicionada. Por despacho do Turismo Portugal, IP, de 13/02/2009

G) Resulta do despacho n.º 3716/2011, publicado na II Série n.º 40, de 25/02/2011:

*«Atento o pedido de atribuição da utilidade turística a título definitivo ao C....., de 5 estrelas, sito no concelho de Loulé, de que é requerente a sociedade B....., Lda.; e Tendo presentes os critérios legais aplicáveis e o parecer do Turismo de Portugal, I. P., que considera estarem reunidas as condições para a atribuição da utilidade turística a título definitivo ao empreendimento, decido:*

*1 - Atribuir utilidade turística a título definitivo ao C....., de 5 estrelas, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 2º e no n.º 3 do artigo 7º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de dezembro.*

*2 - Fixar a validade da utilidade turística em sete anos contados da data do título (comunicação de abertura) ao abrigo do qual o empreendimento iniciou o seu funcionamento (4 de setembro de 2008), ou seja, até 4 de setembro de 2015*

*3 - Determinar que, ao abrigo do disposto na alínea b) do n.º 1 e no n.º 4 do artigo 16º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de dezembro, na redação que lhe foi dada pelo Decreto-Lei n.º 38/94, de 8 de fevereiro, a proprietária e exploradora do empreendimento fique isenta das taxas devidas à Inspeção Geral das Atividades Culturais, pelo mesmo prazo fixado para a utilidade turística, caso as mesmas sejam ou venham a ser devidas.*

*4 - Nos termos do disposto no artigo 8º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de dezembro, a utilidade turística fica sujeita ao cumprimento dos seguintes condicionamentos:*

*a) O empreendimento não poderá ser desclassificado;*

*b) A requerente deverá promover, até ao termo do segundo ano após a publicação do presente despacho, a realização de uma auditoria de qualidade de serviço, por uma entidade independente, cujo relatório deve remeter ao Turismo de Portugal, I. P. Caso a requerente disponha de um sistema de gestão de qualidade implementado no empreendimento, o relatório de auditoria pode ser substituído pela descrição detalhada do referido sistema, evidenciando, nomeadamente, a política de qualidade prosseguida, a monitorização e medição da satisfação do cliente e o tratamento das reclamações, a frequência e metodologia das auditorias internas e o envolvimento da gestão de topo;*

*c) Não poderão ser realizadas quaisquer obras que impliquem a alteração do empreendimento sem prévia comunicação ao Turismo de Portugal, I. P., para efeitos da verificação da manutenção da utilidade turística que agora se atribui, sem prejuízo de outros pareceres ou autorizações legalmente devidos por parte daquele organismo.*

*4 de fevereiro de 2011. - O Secretário de Estado do Turismo, .....»*

H) Em 24/06/2011, os ora Impugnantes apresentaram reclamações gratuitas contra as liquidações de IMT e IS, com os n.ºs 1082201104002520, 10821104002539, 10821104002547 e 10821104002555 (cfr. fls. 1 e segs dos processos de reclamação apensos);

I) Na reclamação gratuita 1082201104002520, apresentada pelo Impugnante marido foi prestada a seguinte informação (fls. 76 e 77 da reclamação):

*«A fls. 2 devidamente identificado, vem o contribuinte A..... NIF. ...., reclamar graciosamente nos termos dos art.ºs 68º a 70º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, (C.P.P.T.), representado por Dr.ª ..... com escritório na Estrada ..... n.º ..... 8135-..... Almacil, contra a liquidação de Imposto Sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis, no montante total de e € 20.150,00, respeitante ao ano de 2009, alegando, em resumo, que a liquidação é indevida, porquanto ao empreendimento denominado de “C.....” onde se situa o imóvel adquirido, foi atribuído o estatuto de “Utilidade Turística”, o que implica a isenção de IMT e a redução a 1/5 do Imposto do Selo devido na transmissão.*

*Junta cópia da escritura de aquisição cópia dos contratos celebrados a permitir a exploração turística, cópia da publicação do despacho de atribuição de utilidade turística no Diário da Republica, 2ª Serie, n.º 40 de 25 de fevereiro de 2011 etc.*

*Quanto ao pedido o mesmo é legal legítimo e interposto em tempo tendo em atenção que a publicação do despacho ocorreu em 25-02-2011.*

*Analisados os documentos juntos aos autos, verifica-se que:*

1 — *De harmonia com o disposto no artº 19º do Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis, a liquidação do IMT é de iniciativa dos interessados, para cujo efeito devem apresentar uma declaração de modelo oficial, mod. 1.*

2 — *Foi entregue, em nome do sujeito passivo (S.P.) A..... NIF....., a declaração supra referida, a que foi atribuído o n.º 2009/179613, o qual declarou que pretendia pagar o IMT que fosse devido, com referência à compra que ia efetuar a “E..... Lda., “NIPC....., na qual o S.P. pretendia adquirir metade da fração autónoma designada pela Letra “AD” do prédio urbano sito na urbanização C....., Sítio do ....., Apartado 3164, destinado a serviços, freguesia de Almancil, concelho de Loulé, inscrito na respetiva matriz sob o artigo nº. 12988, ao qual foi atribuído o valor de 6.430.000,00 e que originou a coleta de 627.950,00, pago em 21-07-2009, pelo documento de pagamento n.º 160.209.016.385.603.*

3 — *Conjuntamente com o IMT foi liquidado o Imposto do Selo (IS), a que se refere a verba 1.1 da tabela, no total de 3.440,00, pago na mesma data, pelo documento de pagamento n.º 163.209.000.816.990.*

4 — *No dia 21-07-2009, na Conservatória do Registo Predial e Comercial de Loulé, foi celebrada a escritura de compra e venda, constando da mesma que pelo preço global de oitocentos e sessenta mil euros a reclamante adquiriu metade indivisa da fração “AD”, do prédio inscrito sob o artigo n.º 12988, da freguesia de Almancil, concelho de Loulé, conjuntamente com o contribuinte F....., NIF....., encontrando-se os documentos de pagamento atrás mencionados, arquivados juntamente com referida escritura.*

5 — *O despacho nº. 3716/2011, publicado no Diário da República 2ª Série-Nº. 40 de 25 de fevereiro do corrente ano a atribui o “Estatuto de Utilidade Turística” a título definitivo ao “C.....”, de 5 estrelas, nos termos do disposto no n.º 1 do artº 2º. e n.º 3 do artº 7º do Decreto Lei n.º 423183 de 5 de dezembro, fixando a validade em sete anos contados da data do título (comunicação de abertura) ao abrigo do qual o empreendimento iniciou o seu funcionamento (4 de setembro de 2008), ou seja, até 4 de setembro de 2015.*

6 — *O reclamante vem solicitar a restituição da totalidade do IMT, bem como a importância respeitante a 4/5 do Imposto do Selo, pagos pelos documentos acima mencionados.*

7 — *Conforme dispõe o artº. 20º do decreto Lei n.º. 423/83 de 05/12,... ”são isentas de sisa (agora IMT)...as aquisições de prédios ou frações autónomas com destino à instalação de empreendimentos qualificados de utilidade turística, ainda que tal qualificação, seja atribuída a título prévio”, pelo que, ficam assim excluídos os empreendimentos qualificados de utilidade turística já instalados que não sejam objeto de remodelação ou ampliação, sendo nesta exclusão que se enquadra a fração adquirida pelo reclamante ao empreendimento B....., Lda., pelo que não pode, o adquirente beneficiar da isenção de imposto, conforme previsto no decreto, acima referido.*

*Assim, uma vez que a liquidação foi corretamente efetuada, sou de parecer que a presente reclamação deve ser indeferida.*

*Porém V Exa. superiormente melhor resolverá*

*Remetam-se os autos ao Exmo. Senhor Diretor de Finanças de Faro. Serviço de Finanças de Loulé 1, 06 de julho de 2011*

*A Chefe de Finanças».*

J) Na Direção de Finanças de Faro foi prestada a informação de fls. 90 e segs. da reclamação graciosa, que aqui se dá por integralmente reproduzida e donde resulta com interesse para a decisão:

*«Para uma boa apreciação e decisão da causa decidenda, que se resume à questão de saber se a transmissão da fração em causa está ou não isenta de IMT, importa fazer um breve percurso pelos principais e mais pertinentes diplomas legais que estabeleceram a disciplina jurídica relativamente à atividade da indústria hoteleira e similar, com especial enfoque nas normas que incidem sobre matéria fiscal.*

*A Lei nº2073, de 23 de dezembro de 1954, constituiu o quadro legal regulador da atividade da indústria hoteleira e similar e dividiu os estabelecimentos “de interesse para o turismo” e “sem interesse para o turismo “. A declaração de utilidade turística assumia relevância, desde logo ao nível fiscal*

*Disponha o artigo 12º Lei 2073, de 23 de dezembro de 1954:*

*“As empresas proprietárias e as que venham a explorar os estabelecimentos hoteleiros ou similares classificados de utilidade turística são isentas, relativamente à propriedade e exploração dos mesmos, de contribuição predial e de contribuição industrial, e bem assim de quaisquer impostos e taxas para os corpos administrativos, durante o prazo de 10 anos, contado a partir do primeiro ano de exploração dos estabelecimentos; e beneficiarão, nos quinze anos seguintes, de uma redução de 50 por cento nas mesmas contribuições, impostos e taxas.*

*§ 1º Os estabelecimentos hoteleiros abertos nos últimos cinco anos e classificados de utilidade turística terão, a partir da entrada em vigor desta lei, o tratamento tributário previsto no corpo deste artigo.*

§ 2º Aos estabelecimentos não compreendidos no parágrafo anterior, mas que realizem nos cinco anos, contados da entrada em vigor desta lei, obras e melhoramentos que lhes permitam obter a classificação de utilidade turística, aplicar-se-á a redução de impostos referida na última parte do corpo deste artigo, pelo prazo e nos termos aí definidos.”

E continuava o artigo 13º:

“São isentas de sisa e de imposto de sucessões e doações, ficando sujeitas apenas a um quinto do imposto do selo devido, as aquisições de prédios com destino à construção e instalação de estabelecimentos hoteleiros ou similares previamente declarados de utilidade turística, cujas empresas beneficiarão também das isenções estabelecidas no corpo do artigo anterior; desde a aquisição dos prédios até à abertura dos estabelecimentos à exploração, se for observado para esta o prazo fixado pelo Presidente do Conselho.”

Em primeiro lugar, importa realçar que estes dois normativos reconhecem, mediante as circunstâncias ali descritas, uma série de benefícios fiscais às empresas proprietárias e às empresas exploradoras do estabelecimento hoteleiro. Tal está taxativamente previsto no artigo 12º, mas também no artigo 13º quando, na sua segunda metade refere “(...), cujas empresas beneficiarão também (...)”.

Assim, conclui-se que apenas estavam isentas de sisa (atual IMT) as aquisições, por parte das empresas, de prédios com destino à construção e instalação de estabelecimentos hoteleiros.

Aliás, todos os benefícios referidos nestes artigos 12º, 13º e 14º desta Lei, são reconhecidos às empresas referidas naquele artigo 12º (i. é, as empresas proprietárias e as empresas que venham a explorar os estabelecimentos hoteleiros ou similares classificados de utilidade turística).

Posteriormente, em 04 de junho de 1956, foi publicada a Lei n.º 2081, que veio inserir disposições de interpretação e aplicação da Lei n.º 2073. Com relevância para o caso em apreço, temos o artigo 12º (o único que faz referência ao imposto de sisa), segundo o qual “Poderão ser restituídas as importâncias correspondentes à sisa e ao imposto sobre as sucessões e doações e aos quatro quintos do imposto do selo pagos pela aquisição de prédios com destino à construção de estabelecimentos hoteleiros e similares, feita posteriormente à entrada em vigor da Lei n.º 2073, desde que esses estabelecimentos venham a ser declarados de utilidade turística e sejam abertos à exploração no prazo fixado para o efeito pelo Presidente do Conselho.”

Note-se que este dispositivo legal impõe como uma das condições para a devolução da sisa paga, que a aquisição do prédio tenha sido efetuada com destino à construção de estabelecimentos hoteleiros e similares. Por conseguinte, trata-se da restituição da sisa a efetuar à empresa que adquiriu um prédio para nele construir e instalar um estabelecimento hoteleiro.

Com a entrada em vigor do Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações (CIMSISD), através da publicação do DL 41969 de 24 de novembro de 1958, a isenção de sisa passou a estar prevista no seu artigo 13º, sendo que o n.º 8 dispunha que ficavam isentos da sisa, as aquisições de prédios com destino à construção e instalação de estabelecimentos hoteleiros ou similares, previamente declarados de utilidade turística, nos termos do artigo 13º da Lei n.º 2073, de 23 de dezembro de 1964.

Ou seja, este normativo praticamente reproduz o já referido artigo 12º da Lei n.º 2081.

Foram vários os despachos ministeriais que vieram esclarecer/clarificar as situações fáticas subsumíveis à previsão normativa do artigo 13º, n.º 8 do CIMSISD. Todos eles convergem no sentido de reconhecer que apenas estão abrangidos pela isenção deste normativo legal as aquisições de prédios com o fim de nele construir e instalar estabelecimentos hoteleiros, considerados de utilidade turística, deixando de fora a aquisição de prédios quando nele já estejam construídos e instalados os referidos estabelecimentos hoteleiros.

Assim, o despacho ministerial de 12-07-1960, veio esclarecer que a aquisição de prédios urbanos onde se encontram instalados hotéis está sujeita ao pagamento da sisa, não lhes aproveitando a isenção da sisa prevista no n.º 8 do artº 13º do CIMSISD, que é restrita às aquisições de prédios destinados à construção e instalação de novos estabelecimentos hoteleiros ou similares, previamente declarados, de utilidade pública. Também o despacho ministerial de 23-11-1960 veio dizer que se o terreno foi adquirido para construção de um estabelecimento hoteleiro e vendido antes de concluída a construção e iniciada a exploração, não é de restituir a sisa paga pela primeira transmissão.

O despacho ministerial de 02-05-1966 veio dizer que a isenção em apreço, apenas é de aplicar no caso de criação de novas unidades hoteleiras, previamente consideradas de utilidade turística, e não da transmissão das já existentes (vide Código do Imposto Municipal da Sisa e do Imposto Sobre as Sucessões e Doações — Anotado e Comentado por F. Pinto Fernandes e Nuno Pinto Fernandes 48 ed., pgs. 255 e 256)

Atualmente, o diploma legal que disciplina a atribuição da utilidade turística, está consagrado no Decreto-Lei n.º 423/83 de 5 de dezembro, que revogou a Lei n.º 2073. O n.º 1 do artigo 20º daquele diploma legal, reza assim:

“São isentas de sisa e do imposto sobre sucessões e doações, sendo o imposto do selo reduzido a um quinto, as aquisições de prédios ou de frações autónomas com destino à instalação de empreen-

dimentos qualificados de utilidade turística, ainda que tal qualificação seja atribuída a título prévio, desde que esta se mantenha válida e seja observado o prazo fixado para a abertura ao público do empreendimento.”

E acrescenta o n.º 2: *A isenção e a redução estabelecidas no número anterior verificar-se-ão também na transmissão a favor da empresa exploradora, no caso de a proprietária ser uma sociedade de locação financeira e a transmissão se operar ao abrigo e nos termos do contrato de locação financeira que determinou a aquisição do empreendimento pela sociedade transmitente.”*

*A lei continua a referir-se a aquisições de prédios (ou frações) com destino à instalação de empreendimentos de reconhecida utilidade turística. Ou seja, trata-se de isenção nas aquisições de prédios para construir/installar e não dos já instalados, e que não sejam alvo de obras de remodelação, beneficiação, reequipamento ou ampliação. Aliás, na senda do que já vinha sendo estabelecido, com as necessárias adaptações, desde a Lei n.º 2073 (artigo 13º, in fine).*

*O Decreto-Lei n.º 423/83 constituiu um instrumento jurídico de fomento e incentivo ao investimento no setor do turismo, que se quer de qualidade. Este impulso que se pretendeu dar ao setor do turismo, está bem patente desde logo no artigo 5º. Com efeito, a lei apenas reconhece a possibilidade de ser atribuída a utilidade turística a empreendimentos que resultem de um direto investimento, traduzido quer na construção de empreendimentos novos, quer na remodelação, beneficiação ou reequipamento totais ou parciais, quer na realização de obras conducentes ao aumento da capacidade em, pelo menos, 50%.*

*Por esse motivo, o legislador entendeu atribuir benefícios fiscais em sede de imposto de sisa e do seio, às empresas proprietárias que realizam o esforço do investimento. Pretendeu o legislador impulsionar este setor de atividade, prevendo isenção/redução de pagamento de sisa/selo, mediante determinadas condições, a quem vai criar estabelecimentos turísticos, e não a quem se limita a vender frações pertencentes a empreendimentos já instalados. Este é o entendimento e interpretação perfilhados pela DCCI e que decorre do elemento histórico, racional/teleológico, mas também literal das normas jurídicas em apreço.*

*Na verdade, quando o legislador diz, no n.º 1 do artigo 20º, destino à instalação”, tal significa que se trata apenas de aquisições de prédios efetuadas com o intuito de neles construir/melhorar empreendimentos turísticos, e não, como pretende a reclamante, de aquisição de prédios/frações integradas em empreendimentos já construídos e instalados.*

*Da mesma forma, quando o legislador utiliza a expressão “seja observado” o prazo fixado para a abertura ao público do empreendimento, sugere a ideia de mais uma condição que é imposta ao promotor do investimento (empresa proprietária), no sentido de que esta, para além de ter de ver reconhecida a utilidade turística ao empreendimento que construiu ampliou/melhorou, terá ainda de cumprir o prazo que foi estipulado para a abertura do mesmo ao público.*

*O próprio artigo 20º, no seu n.º 2, estabelece a única situação em que a isenção da sisa e a redução do imposto do selo, também ocorre, para além das situações já referidas: quando a empresa proprietária for uma sociedade de locação financeira e, no hábito deste contrato de locação que previu a aquisição do empreendimento, vende à empresa exploradora os prédios/frações.*

*Portanto, fora destes casos, não está prevista qualquer isenção da sisa (atual IMT). Assim, quando é efetuada a aquisição de uma fração que integra um empreendimento turístico, já instalado, esta operação não está isenta de sisa/IMT, por inexistência de norma jurídica que a preveja.*

*Consequentemente, entendemos que se torna irrelevante o facto da fração em causa continuar afeta à exploração turística, já que é a operação em si mesma (o facto tributário em causa) que cai fora da previsão estabelecida no artigo 20º do Decreto-Lei n.º 423/83, que reconhece a isenção do pagamento do imposto da sisa/ IMT (Neste sentido os pareceres emitidos pela DSIMT, de fls. 79 a 88 dos autos).*

*Consequentemente, a pretensão da reclamante está votada ao insucesso.*

### **III - PROPOSTA DE DECISÃO**

*Nos termos do presente Parecer, propõe-se que a reclamação seja (...) Indeferida».*

K) Em 11/08/2011, sobre o antecedente parecer recaiu o seguinte despacho (fls. 42 da reclamação):

*«Concordo.*

*Indefiro nos termos propostos*

*2011/08/11*

*O Diretor de Finanças,»*

*L) O Impugnante, devidamente notificado, não exerceu o direito de audição (cfr. fls. 96 e 97 da reclamação graciosa);*

*M) Em 21/09/2011, foi proferido o despacho de indeferimento da reclamação graciosa, donde se extrai (fls. 98): «Concordo.*

*Torno definitivo o projeto de despacho de indeferimento de 2011/07/28 Faro, 21 de setembro de 2011»*

N) O despacho a que se refere a alínea anterior foi notificado ao Impugnante por carta registada expedida em 21/09/2011, cfr. fls. 100 e 101 da reclamação.

O) No âmbito da reclamação graciosa 108201104002539 foi prestada a informação de fls. 77 e 78, que aqui se dá por integralmente reproduzida e donde resulta com interesse para a decisão:

«(...)

6 — O reclamante vem solicitar a restituição da totalidade do IMT, bem como a importância respeitante a 4/5 do Imposto do Selo, pagos pelos documentos acima mencionados.

7 — Conforme dispõe o art.º 20º do decreto Lei n.º 423/83 de 05/12, “são isentas de sisa (agora IMT)... as aquisições de prédios ou frações autónomas com destino à instalação de empreendimentos qualificados de utilidade turística, ainda que tal qualificação, seja atribuída a título prévio” pelo que, ficam assim excluídos os empreendimentos qualificados de utilidade turística já instalados que não sejam objeto de remodelação ou ampliação sendo nesta exclusão que se enquadra a fração adquirida pelo reclamante ao empreendimento B....., Lda, pelo que não pode, o adquirente beneficiar da redução do Imposto do Selo (Verba 1.1), conforme previsto no decreto, acima referido.

E tudo quanto me cumpre informar:

Serviço de Finanças de Loulé 1, 27 de julho de 2011»

P) Em 27/07/2011, foi proferido o seguinte projeto de despacho de indeferimento da reclamação graciosa (fls. 29 da reclamação):

«No uso da competência que me é conferida pela Delegação de Competências efetuada pelo Sr. Diretor de Finanças de Faro de harmonia com o estipulado no art.º 35º do CPPT e art.º 62º da LGT, publicada pelo aviso (extrato) n.º 2791/2010, DR. 2 Série, n.º 27, de 9/02/2010, tendo em conta a informação e parecer que antecede, e que faz parte do projeto de despacho, com o qual concordo, indefiro o pedido.

Notifique-se o reclamante, para no prazo de 10 dias dizer o que tiver por conveniente, remetendo-lhe cópia da informação e parecer que antecede.»

Q) A Impugnante, devidamente notificada, não exerceu o direito de audição (cfr. fls. 79);

R) Em 12/09/2011, foi proferido o despacho de indeferimento da reclamação graciosa, donde se extrai (fls. 81 da reclamação):

«Do projeto de despacho constante de fls. 76 a 78 dos autos, foi o reclamante notificado, na pessoa do seu mandatário, Dra. ...., para o exercício do Direito de Audição nos termos da alínea b) do n.º 1 e n.º 4 e 5 do art.º 60º Lei Geral Tributária, através do ofício 6848, datado de 26-07-2011, sob o registo dos CTT n.º RM30918376 3 PT, não tendo até à presente data sido exercido o mesmo.

Assim, no uso da competência que me é conferida pela Delegação de Competências efetuada de harmonia com o estipulado no art.º 35º do CPPT e art.º 62º da LGT, pelo Sr. Diretor de Finanças de Faro, publicada pelo extrato n.º 2791/2010, DR. 2. Série, n.º 27. De 9/02/2010, mantenho e torno definitivo o referido despacho, indeferindo o pedido.

Notifique-se a reclamante nos termos do art.º 36º do CPPT, através de carta registada com aviso de receção, enviando-lhe cópia da decisão, e comunicando-lhe que o presente ato é suscetível de impugnação judicial, a interpor no prazo de quinze dias (quinze dias (n.º 2 do art.º 102º do CPPT) ou de recurso hierárquico a interpor no prazo de 30 (trinta) dias (n.º 1 do artigo 76º do CPPT).»

S) O despacho a que se refere a alínea anterior foi notificado à Impugnante em 14/09/2011, cfr. fls. 82 da reclamação graciosa em apenso.

T) Na reclamação graciosa 1082201104002547 apresentada pela Impugnante mulher, foi prestada a informação de fls. 76 e 77 da reclamação que aqui se dá por integralmente reproduzida para todos os legais efeitos, donde resulta com interesse para a decisão:

6 — O reclamante vem solicitar a restituição da totalidade do IMT bem como a importância respeitante a 4/5 do Imposto do Selo, pagos pelos documentos acima mencionados.

7 — Conforme dispõe o art.º 20º do decreto Lei n.º 423/83 de 05/12, “são isentas de sisa (agora IMT) ... as aquisições de prédios ou frações autónomas com destino à instalação de empreendimentos qualificados de utilidade turística, ainda que tal qualificação, seja atribuída a título prévio “, pelo que, ficam assim excluídos os empreendimentos qualificados de utilidade turística já instalados que não sejam objeto de remodelação ou ampliação, sendo nesta exclusão que se enquadra a fração adquirida pelo reclamante ao empreendimento B..... Lda., pelo que não pode, o adquirente beneficiar da isenção de imposto, conforme previsto no decreto, acima referido.

E tudo quanto me cumpre informar:

Serviço de Finanças de Loulé 1, 06 de julho de 2011»

U) Em 22/07/2011, o Diretor de Finanças de Faro proferiu o projeto de despacho de indeferimento, cfr. reclamação;

V) A Impugnante, devidamente notificada, não exerceu o direito de audição, cfr. reclamação;

X) Em 22/09/2011, foi proferido o despacho de indeferimento da reclamação graciosa, donde se extrai (cfr. reclamação graciosa em apenso):

«Concordo.



*Torno definitivo o projeto de despacho de indeferimento de 2011/07/28 Faro, 2011/09/22*

Z) O despacho a que se refere a alínea anterior foi notificado à Impugnante por carta registada expedida em 22/09/2011, cfr. reclamação graciosa em apenso.

AA) No âmbito da reclamação graciosa 1082201104002555 foi prestada a informação de fls. 77 e 78, que aqui se dá por integralmente reproduzida e donde resulta com interesse para a decisão:

«(...)

6 — *O reclamante vem solicitar a restituição da totalidade do IMT, bem como a importância respeitante a 4/5 do Imposto do Selo, pagos pelos documentos acima mencionados.*

7 — *Conforme dispõe o art.º 200. do decreto Lei n.º 423/83 de 05/12,...” são isentas de sisa (agora IMT).. as aquisições de prédios ou frações autónomas com destino à instalação de empreendimentos qualificados de utilidade turística, ainda que tal qualificação, seja atribuída a título prévio “, pelo que, ficam assim excluídos os empreendimentos qualificados de utilidade turística já instalados que não sejam objeto de remodelação ou ampliação sendo nesta exclusão que se enquadra a fração adquirida pelo reclamante ao empreendimento B....., Lda., pelo que não pode, o adquirente beneficiar da redução do Imposto do Selo (Verba 1.1), conforme previsto no decreto, acima referido.*

*E tudo quanto me cumpre informar:*

*Serviço de Finanças de Loulé 1, 27 de julho de 2011»*

BB) Em 27/07/2011, foi proferido o seguinte projeto de despacho de indeferimento da reclamação graciosa (fls. 76 da reclamação):

*«No uso da competência que me é conferida pela Delegação de Competências efetuada pelo Sr. Diretor de Finanças de Faro de harmonia com o estipulado no art.º 35º do CPPT e art.º 62º da LGT, publicada pelo aviso (extrato) n.º 2791/2010, DR. 2ª Série, n.º 27, de 9/02/2010, tendo em conta a informação e parecer que antecedem, e que faz parte do projeto de despacho, com o qual concordo, indefiro o pedido.*

*Notifique-se o reclamante, para no prazo de 10 dias dizer o que tiver por conveniente, remetendo-lhe cópia da informação e parecer que antecedem.»*

CC) A Impugnante, devidamente notificada, não exerceu o direito de audição (cfr. fls. 79 do processo de reclamação graciosa);

DD) Em 12/09/2011, foi proferido o despacho de indeferimento da reclamação graciosa, donde se extrai (cfr. reclamação graciosa):

*«Do projeto de despacho constante de fls. 79 a 78 dos autos, foi a reclamante notificada, na pessoa do seu mandatário, Dra. ...., para o exercício do Direito de Audição nos termos da alínea b) do n.º 1 e n.º 4 e 5 do art.º 60º da Lei Geral Tributária, através do ofício 6847, datado de 27-07- 2011, sob o registo dos CTT n.º RM309183471PT, não tendo até à presente data sido exercido o mesmo.*

*Assim, no uso da competência que me é conferida pela Delegação de Competências efetuada de harmonia com o estipulado no art.º 35º do CPPT e art.º 62º da LGT, pelo Sr. Diretor de Finanças de Faro, publicada pelo extrato n.º 2791/2010, DR 2ª. Série, n.º 27. De 9/02/2010, mantenho e torno definitivo o referido despacho, indeferindo o pedido.*

*Notifique-se a reclamante nos termos do art.º 36º do CPPT, através de carta registada com aviso de receção, enviando-lhe cópia da decisão, e comunicando-lhe que o presente ato é suscetível de impugnação judicial, a interpor no prazo de quinze dias (quinze) dias (n.º 2 do art.º 102º. do CPPT) ou de recurso hierárquico a interpor no prazo de 30 (trinta) dias (n.º 1 do artigo 76º do CPPT).»*

EE) O despacho a que se refere a alínea anterior foi notificado à Impugnante em 14/09/2011, cfr. reclamação graciosa em apenso.

FF) A petição inicial foi apresentada em 29/09/2011, via e-mail, cfr. fls. 3.

VI. A única questão a conhecer no presente recurso é a de saber se a transmissão a que se refere a alínea A) do probatório supra estava ou não isente de impostos municipal de sisa e de imposto de selo.

Segundo a tese da recorrente, a transmissão não beneficiaria de tal isenção uma vez que in casu, não existindo ampliação ou melhoramento em mais de 50%, o reconhecimento dos benefícios respeitantes à isenção de IMT e redução de Imposto de Selo dependem de se considerar que a aquisição dos impugnantes se destinou a instalar um empreendimento qualificado de utilidade turística como o exige o art.º 20º, n.º 1 do Decreto-Lei n.º 423/83 de 05/12.

Isto porque, no conceito de instalação de alojamento, inclui-se o licenciamento da construção de novas instalações, a remodelação, beneficiação ou ampliação de instalações já existentes, com as condicionantes que possam ser impostas pelos diferentes instrumentos de ordenamento do território e a concessão da autorização de utilidade para fins turísticos.

Ora o despacho de confirmação da utilidade turística foi requerido e emitido em nome da alienante B....., Lda. para o empreendimento denominado “C.....” do qual a fração “AD” aqui em causa faz parte, tendo sido aquela alienante que construiu e apetrechou o conjunto de bens de modo a que lhe pudesse ser atribuída a utilidade turística, ou seja, instalou o empreendimento.

A recorrida, por sua vez, entende que a retroação prevista no despacho ministerial de atribuição da utilidade turística a título definitivo ao empreendimento visa estender os efeitos dessa atribuição a todas as relações jurídicas que tiveram lugar entre o momento em que se inicia o processo e o reconhecimento a título definitivo da utilidade turística.

Deste modo, os benefícios resultantes do art.º 20 do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de dezembro, não são apenas aplicáveis às situações que resultem de investimento direto, seja na construção de empreendimentos novos, beneficiação, remodelação ou reequipamento de empreendimentos já existentes, pelo que a interpretação da Recorrente é restritiva, infundada e sem qualquer substrato legal, para além de não ter qualquer eco na jurisprudência existente sobre a matéria.

Vejamos então qual destas teses, em nosso entendimento, colhe o apoio legal.

**VII.** A questão da concessão de benefícios fiscais, no caso concreto, sisa e imposto de selo, relativamente a frações autónomas situadas em empreendimentos turísticos foi já tratada por este STA, nomeadamente nos Acórdãos deste Tribunal e Secção, de 02.12.2009 – Recurso n.º 783/09, 09.12.09 – Recurso n.º 907/09, 16.12.2009 - Recurso n.º 936/09 e 20.01.2010 – Recurso n.º 937/09. E neles se concluiu que os benefícios fiscais constantes do artº 20º do DL n.º nº 423/83, de 5 de dezembro se mantiveram, não obstante a alteração dada pelo artº 4º do Decreto-Lei n.º 38/94, de 8 de fevereiro ao n.º 4 do seu artº 16º, sendo que a isenção de sisa e de imposto de selo são de carácter automático, desde que verificados os respetivos requisitos legais.

Nestes autos, porém, o que a recorrente questiona é que a aquisição da fração se enquadre no artº 20º do mesmo diploma, sendo portanto diversa a questão tratada naqueles arestos.

Ora, esta norma, bem como os nºs 1 e 4 do artº 16º do mesmo diploma, dizem, respetivamente, o seguinte:

*“São isentas de sisa e do imposto sobre sucessões e doações, sendo o imposto de selo reduzido a um quinto, as aquisições de prédios ou frações autónomas com destino a instalação de empreendimentos qualificados de utilidade turística, ainda que tal qualificação seja atribuída a título prévio, desde que esta se mantenha válida e seja observado o prazo fixado para a abertura ao público do empreendimento (artº 20º, n.º 1)”*.

*“1. As empresas proprietárias e ou exploradoras dos empreendimentos, aos quais tenha sido atribuída utilidade turística, gozarão, relativamente à propriedade e exploração dos mesmos, dos benefícios fiscais a seguir indicados, nos termos estabelecidos no presente diploma:*

*a) Isenção ou redução das taxas de contribuição predial, de contribuição industrial e do imposto complementar – secções A e B- relativamente aos rendimentos provenientes dos mesmos empreendimentos;*

*b) Isenção ou redução das taxas, por licenças devidas, aos governos civis e à Direção-Geral dos Espetáculos (artº 16º, n.º 1)”*.

*“4. O despacho de atribuição de utilidade turística definirá os benefícios atribuídos em cada caso e os respetivos prazos, mediante despacho conjunto do Ministro da tutela e das Finanças e do Plano, com base em parecer fundamentado da Direção-Geral das Contribuições e Impostos, ouvida a Direção-Geral do turismo” (artº 16º, n.º 4).*

Estando em causa nos autos a isenção com *“as aquisições de prédios ou frações autónomas com destino a instalação de empreendimentos qualificados de utilidade turística, ainda que tal qualificação seja atribuída a título prévio”*, constante do n.º 1 do artº 20º transcrito, cabe então apurar qual o alcance desta expressão.

Para este efeito, importa analisar o que sobre esta matéria diziam diplomas anteriores.

**VII.** A Lei n.º 2073, de 23 de dezembro de 1954, dispunha o artigo 12º Lei 2073, de 23 de dezembro de 1954, o seguinte:

*“As empresas proprietárias e as que venham a explorar os estabelecimentos hoteleiros ou similares classificados de utilidade turística são isentas, relativamente à propriedade e exploração dos mesmos, de contribuição predial e de contribuição industrial, e bem assim de quaisquer impostos e taxas para os corpos administrativos, durante o prazo de 10 anos, contado a partir do primeiro ano de exploração dos estabelecimentos; e beneficiarão, nos quinze anos seguintes, de uma redução de 50 por cento nas mesmas contribuições, impostos e taxas”*.

O artigo 13º do mesmo diploma concedia ainda outros benefícios fiscais, nos seguintes termos:

*“São isentas de sisa e de imposto de sucessões e doações, ficando sujeitas apenas a um quinto do imposto do selo devido, as aquisições de prédios com destino à construção e instalação de estabelecimentos hoteleiros ou similares previamente declarados de utilidade turística, cujas empresas beneficiarão também das isenções estabelecidas no corpo do artigo anterior, desde a aquisição dos prédios até à abertura dos estabelecimentos à exploração, se for observado para esta o prazo fixado pelo Presidente do Conselho.”*

Temos então que estes dois normativos reconhecem certos benefícios fiscais às empresas proprietárias e às empresas exploradoras do estabelecimento hoteleiro, pelo que podemos concluir que

que apenas estavam isentas de sisa (atual IMT) as aquisições, por parte das empresas, de prédios com destino à construção e instalação de estabelecimentos hoteleiros.

A Lei n.º 2081, de 04 de junho de 1956, veio inserir disposições de interpretação e aplicação da Lei n.º 2073, tendo o artº 12º vindo estipular que *“Poderão ser restituídas as importâncias correspondentes à sisa e ao imposto sobre as sucessões e doações e aos quatro quintos do imposto do selo pagos pela aquisição de prédios com destino à construção de estabelecimentos hoteleiros e similares, feita posteriormente à entrada em vigor da Lei n.º 2073, desde que esses estabelecimentos venham a ser declarados de utilidade turística e sejam abertos à exploração no prazo fixado para o efeito pelo Presidente do Conselho.”*

Resulta daqui com toda a clareza que a restituição da sisa poderia ser feita à empresa que adquiriu um prédio para nele construir e instalar um estabelecimento hoteleiro.

O Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações (CIMSISD), através da publicação do DL 41969 de 24 de novembro de 1958, veio dispor no seu artigo 13º, n.º 8 que ficavam isentos da sisa, as aquisições de prédios com destino à construção e instalação de estabelecimentos hoteleiros ou similares, previamente declarados de utilidade turística, nos termos do artigo 13º da Lei n.º 2073, de 23 de dezembro de 1964.

Parece então, de acordo com estas normas, que esta isenção abrange apenas as aquisições de prédios com o fim de nele construir e instalar estabelecimentos hoteleiros, considerados de utilidade turística, deixando de fora a aquisição de prédios quando nele já estejam construídos e instalados os referidos estabelecimentos hoteleiros.

E o mesmo parece resultar do citado n.º 1 do artº 20º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de dezembro, que revogando a Lei n.º 2073, veio determinar o seguinte:

*“São isentas de sisa e do imposto sobre sucessões e doações, sendo o imposto do selo reduzido a um quinto, as aquisições de prédios ou de frações autónomas com destino à instalação de empreendimentos qualificados de utilidade turística, ainda que tal qualificação seja atribuída a título prévio, desde que esta se mantenha válida e seja observado o prazo fixado para a abertura ao público do empreendimento.”*

Entendimento este que parece reforçado com o n.º 2 do mesmo artigo que estabelece que: *“A isenção e a redução estabelecidas no número anterior verificar-se-ão também na transmissão a favor da empresa exploradora, no caso de a proprietária ser uma sociedade de locação financeira e a transmissão se operar ao abrigo e nos termos do contrato de locação financeira que determinou a aquisição do empreendimento pela sociedade transmitente.”*

Portanto, são estes os dois únicos casos em que ocorre a isenção, o que bem se compreende, atenta a finalidade do DL n.º 423/83.

Na verdade, conforme se salienta no Preâmbulo do citado Decreto-Lei,

*“O instituto de utilidade pública tem-se revelado sem dúvida, um dos instrumentos mais eficazes para o desenvolvimento do setor, em particular no que respeita a equipamento hoteleiro e similar, a que foi inicialmente dirigido”.*

E mais adiante:

*“De igual modo, é agora a ocasião oportuna de fazer estender os benefícios a investimentos no campo da remodelação, beneficiação, reequipamento, e ampliação, iniciativas muitas vezes mais úteis e merecedoras de estímulo que as dirigidas a empreendimentos novos”.*

Ora, resulta do diploma que o que se pretende é beneficiar o investimento em empreendimentos turísticos a que venha a ser reconhecida utilidade turística, quer estes sejam novos, quer existentes, mas que sejam objeto de remodelação, beneficiação ou reequipamento, ou que aumentem a sua capacidade (artº 5º).

Assim, o legislador entendeu atribuir benefícios fiscais em sede de imposto de sisa e do selo, às empresas proprietárias que realizam o esforço do investimento, pretendendo impulsionar este setor de atividade, prevendo isenção/redução de pagamento de sisa/selo, mediante determinadas condições, a quem vai criar estabelecimentos turísticos, e não a quem se limita a vender frações pertencentes a empreendimentos já instalados.

Para além do que ficou escrito, em matéria de empreendimentos turísticos o artº 9º do Decreto-Lei n.º 55/2002, de 11 de Março, dá-nos a noção de *“instalação”*, estipulando que *“Para efeitos do presente diploma, considera-se instalação de empreendimentos turísticos o processo de licenciamento, ou de autorização para a realização de operações urbanísticas relativas à construção de edifícios ou suas fracções destinados ao funcionamento daqueles empreendimentos”.*

No caso dos autos, está em causa a transmissão de uma fração situada num empreendimento turístico e destinada a exploração turística e não um investimento, traduzido, quer na construção de empreendimentos novo, quer na remodelação, beneficiação ou reequipamento totais ou parciais, quer na realização de obras conducentes ao aumento da capacidade em, pelo menos, 50%, em empreendimento já existente.

Deste modo a aquisição não se enquadra no n.º 1 do artigo 20º, que através da expressão “*destino à instalação*”, quer significar que se trata apenas de aquisições de prédios ou frações efetuadas com o intuito de neles construir/melhorar empreendimentos turísticos, e não, como pretende a reclamante, de aquisição de prédios/frações integradas em empreendimentos já construídos e instalados, ainda que destinados a exploração turística.

Pelo que ficou dito, a decisão recorrida não pode manter-se porque a transmissão em causa nos autos não se enquadra no n.º 1 do citado artº 20º.

A esta mesma conclusão se chegou, com maior desenvolvimento, no recente Acórdão de 23 de janeiro - Processo n.º 968/12 (julgamento ampliado de recurso – artº 148º do CPTA), desta Secção, para o qual remetemos no que aqui não ficou dito.

**VIII.** Nestes termos e pelo exposto, concede-se provimento ao recurso, revoga-se a decisão recorrida e julga-se improcedente a impugnação com a consequente manutenção das liquidações impugnadas.

Custas pela recorrida

Lisboa, 30 de janeiro de 2013. — *Valente Torrão (relator)* — *Ascensão Lopes* — *Pedro Delgado*.

## Acórdão de 30 de Janeiro de 2013.

### Assunto:

*Recurso de revista excepcional. Requisitos.*

### Sumário:

- I — O recurso de revista consagrado no artigo 150º do CPTA tem natureza absolutamente excepcional. Daí que apenas seja admissível nos precisos e estritos termos em que o legislador o consagrou.*
- II — Este recurso destina-se a viabilizar a reapreciação pelo Supremo Tribunal Administrativo de questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito.*
- III — Não preenche os requisitos atrás enunciados a questão de saber se, tendo o TCA Norte anulado decisão da 1ª instância, que tinha dispensado a prova testemunhal, podia agora aquele tribunal julgar em substituição, invocando não ter o oponente cumprido o seu ónus probatório, quando não lhe tinha sido dada possibilidade de produzir essa prova.*
- IV — Isto porque a decisão recorrida nem sequer se afigura ostensivamente errada, já que a dispensa da prova testemunhal em 1ª instância ocorreu por se ter entendido que o único facto a que as testemunhas foram oferecidas era conclusivo e até podia ser provado por documentos, não tendo o oponente reagido ao despacho que assim decidiu.*

Processo n.º 1010/12-30.

Recorrente: A.....

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Valente Torrão.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

**I.** A....., com os demais sinais dos autos, veio ao abrigo do disposto no artº 150º do CPTA, recorrer do Acórdão TCAN de 08 de Março de 2012, que julgou improcedente a oposição por si deduzida contra a execução fiscal, originariamente instaurada à sociedade “B....., Ld<sup>ª</sup>” e contra si revertida por dívida de IVA e juros compensatórios relativa aos anos de 2002, 2003 e 2004 na quantia de €45.642,62 apresentando, para o efeito, alegações nas quais conclui:

1ª). Os presentes autos tiveram origem na oposição à execução fiscal deduzida pelo ora recorrente, execução fiscal essa originariamente instaurada contra a sociedade “B....., Ld<sup>ª</sup>” e contra o mesmo revertida.

2ª). O ora recorrente deduziu oposição junto do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu tendo, em suma, invocado que é parte ilegítima na presente execução, que não está demonstrada a insuficiência do património da devedora originária para satisfação das dividas em causa, que nunca contribuiu com a sua atuação para que o património da sociedade se tenha tomado insuficiente para pagamento das dividas em causa, que sempre agiu com a diligência de um bom homem de família e que nunca dispôs na sociedade de meios de pagamento para solver as dividas tributárias em causa.

3ª). O ora recorrente indicou prova testemunhal.

4ª). No que respeita a tal prova, por despacho constante dos autos, o Tribunal de primeira instância decidiu não haver necessidade de produção da mesma.

5ª). O Tribunal de primeira instância proferiu douta sentença que julgou a oposição procedente por falta de prova da culpa do revertido e extinta a execução fiscal no que ao mesmo respeita.

6ª). Inconformada com tal decisão, a Fazenda Pública, ora recorrida, interpôs o competente recurso para o Tribunal Central Administrativo Norte.

7ª). O Tribunal a quo entendeu que a decisão proferida em primeira instância incorreu em contra-dição entre os fundamentos e a decisão e em excesso de pronúncia e declarou a nulidade da mesma.

8ª). E, ao abrigo no artigo 715º do C.P.C., conheceu em substituição, julgando improcedente a oposição.

9ª). O Tribunal a quo, funcionando como tribunal de substituição, aditou officiosamente matéria à decisão sobre a matéria de facto relativa ao conteúdo do despacho de reversão, contudo e no que respeita ao facto de não ser imputável ao oponente a falta do pagamento das dividas em causa, constatando nos autos que não foi realizada a inquirição das testemunhas indicadas para provar tal facto, julgou improcedente a oposição porque o recorrente “*não provou, que a falta de pagamento de tais quantias não lhe seja imputável.*”

10ª). O Tribunal não está de forma alguma obrigado a proceder à inquirição das testemunhas indicadas pelas partes, mas o que não pode acontecer é julgar improcedente a oposição com o fundamento de que o oponente não logrou provar não lhe ser imputável a falta de pagamento, se, como é o caso dos autos lhe foi negada a possibilidade de provar tal facto.

11ª). A decisão assim proferida viola as mais elementares regras processuais no que respeita ao direito de defesa e ação, direito esse constitucionalmente consagrado.

12ª). Na verdade, o Tribunal recorrido reduziu a análise da questão dos autos, em substituição do Tribunal de 1ª instância, à questão alegada pelo oponente de que não foi por culpa sua que o património da devedora originária se tomou insuficiente.

13ª). Da análise da decisão proferida em 1ª instância e conforme consta da decisão recorrida, sobre tal questão a “1ª instância não se debruçou”.

14ª). O Tribunal recorrido entendeu que os autos contêm todos os elementos, não porque efetivamente os contém, mas porque a produção da prova testemunhal foi indeferida pelo Tribunal de 1ª instância, não tendo tal decisão sido posta em crise.

15ª). Ao analisar a questão da alegada ilegitimidade para a execução, por falta de verificação dos pressupostos, “*qual seja o de que não foi por culpa sua que o património da devedora originária se tomou insuficiente*”, o Tribunal recorrido entendeu que tal factualidade é controvertida e é essencial para a boa e correta decisão da causa.

16ª). Não lhe podendo ser indeferida a realização dessa prova e mantida essa decisão pelo tribunal de recurso por entender que o oponente não se opôs à mesma e depois ser proferida decisão fundamentada na falta de prova por parte do oponente de que não lhe é imputável a falta de pagamento das quantias em causa.

17ª). O Tribunal recorrido ao analisar a questão da alegada ilegitimidade do oponente e perante a ausência de prova testemunhal determinada pela primeira instância, poderia e deveria ter sindicado a decisão relativa ao indeferimento da produção da prova testemunhal e decidido pela necessidade da sua realização.

18ª). O Tribunal recorrido não poderia deixar de sindicado a decisão relativa à produção da prova testemunhal, não podendo considerar que tal decisão, uma vez que não foi colocada em crise pelo oponente, não poderia ser sindicada pelo tribunal de recurso caso este entendesse ser a mesma imprescindível para prova da matéria controvertida relevante à boa decisão da causa e/ou no caso de a produção da prova testemunhal se mostrar imprescindível para que o oponente possa demonstrar que não lhe é imputável a falta de pagamento dos valores em causa.

19ª). A decisão recorrida violou assim e além do mais o disposto nos artigos 113º, 114º e 115º do CPPT, 73º e 74º da LGT, 118º, n.º 3 do CPTA, 511º, 715º e 712º, n.º 4, do CPC, aplicáveis ex vi da alínea e) do art.º 2º do CPPT).

20ª). O ora recorrente interpõe o presente recurso na medida em que entende que a questão de o Tribunal a quo ter decidido em substituição com fundamento em o oponente não ter provado não lhe ser imputável a falta de pagamento, quando havia sido negada ao mesmo a produção de prova testemunhal, sem que tenha sindicado a decisão relativa à necessidade de produção de prova testemunhal,

é não só uma questão que se reveste de uma importância fundamental atenta a sua relevância jurídica e social mas ainda porque a admissão do recurso é claramente necessária para uma melhor aplicação do direito.

21<sup>a</sup>). A decisão proferida pelo Tribunal recorrido é ostensivamente errada, juridicamente insustentável, incorre em manifesto erro no que respeita aos poderes e deveres do tribunal recorrido quando anula uma decisão e decide em substituição e está em clara contradição com o supra invocado Acórdão deste Venerando Tribunal de 16.11.2011.

22<sup>a</sup>). A decisão recorrida ao decidir como decidiu, entendendo que está “*na posse de todos os elementos*” porquanto o tribunal recorrido havia determinado a não produção de prova e o oponente não colocou em crise tal decisão e, nessa medida ao não ponderar da necessidade ou não da prova testemunhal incorreu ainda em manifesta violação do direito de defesa das partes, violando, além do mais, o disposto nos artigos 113º, 114º e 115º do CPPT, 73º e 74º da LGT, 118º n.º 3 do CPTA, 511º do CPC e fez uma errada interpretação no que respeita seu poder/dever de sindicar essa decisão, decisão e interpretação essas inconstitucionais por violação do disposto no artigo 20º n.º 1 e 5 da CRP e 268º n.º 4 da CRP.

23<sup>a</sup>). Termos em que deve o presente recurso proceder, anulando a decisão recorrida, substituindo-a por outra que ordene o Tribunal recorrido a sindicar a decisão da não produção de prova testemunhal.

**II. Em contra alegações veio a recorrida Fazenda Publica concluir:**

1<sup>a</sup>). O Recorrente pretende que esse Venerando Tribunal aprecie a questão da legalidade de aplicação do artº. 715º, 2 do C.P.C. (conhecimento em substituição) quando se mostre necessária a realização de prova testemunhal previamente dispensada por despacho transitado em julgado.

2<sup>a</sup>). Pretende também que essa questão se suscita múltiplas vezes nos tribunais superiores e que, em consequência, ela apresenta uma importância fundamental pela sua relevância jurídica e social.

3<sup>a</sup>) Defende, por último, que o presente recurso é absolutamente necessário para uma melhor aplicação do direito uma vez que o TCAN decidiu de forma ostensivamente errada e insustentável.

4<sup>a</sup>). O acórdão recorrido entendeu, efetivamente, que podia decidir a oposição em substituição do tribunal recorrido porque o probatório fixado era definitivo e não podia ser alterado.

5<sup>a</sup>). Essa decisão não diverge da jurisprudência dominante que entende que o conhecimento em substituição só pode ter lugar quando toda a matéria de facto se mostre devidamente assente.

6<sup>a</sup>). Saber se, no caso concreto, o probatório fixado teve em atenção todos os elementos de prova disponíveis, se deviam ser fixados outros factos, se a matéria dada como provada é efetivamente suficiente para uma boa decisão de direito, são questões que se confinam aos autos, que não ultrapassam os limites da situação sub judice e que, portanto, não apresentam especial relevância jurídica ou social.

7<sup>a</sup>). Acresce que só se pode considerar que o recurso é claramente necessário para uma melhor aplicação quando a solução jurídica dele proveniente constituir um exemplo e uma orientação para situações futuras.

8<sup>a</sup>). Ora a decisão que vier a ser emitida no caso em apreço nunca terá tal virtualidade uma vez que as questões a decidir se reduzem às circunstâncias muitas específicas dos autos que não são diretamente reproduzíveis noutros.

9<sup>a</sup>). Atento o exposto, não se mostram preenchidos os requisitos previstos no arº. 150º do C. P.T.A. para a admissão do recurso de revista excecional.

**SEM PRESCINDIR**

10<sup>a</sup>). O despacho que dispensou a audição de testemunhas mostra-se transitado em julgado.

11<sup>a</sup>). A Recorrente não recorreu oportunamente contra o mesmo muito embora nele se referisse expressamente que os autos continham os elementos necessários à decisão e que se ia proceder de imediato ao conhecimento do pedido.

12<sup>a</sup>). Não se compreende, portanto, como só agora entende que os autos não dispõem dos elementos necessários a uma perfeita decisão e vem defender que se mostra necessária a audição de testemunhas.

13<sup>a</sup>). Mas, mesmo que fosse possível derrogar o caso julgado formal existente nos autos - hipótese que se coloca por mera hipótese e sem prescindir -, não seria possível a pretendida inquirição de testemunhas.

14<sup>a</sup>). Com efeito, o Recorrente, na petição inicial, não alegou factos concretos que permitam ilidir a sua presunção de culpa, refugiando-se em proposições vagas e conclusivas.

15<sup>a</sup>). O défice existente nos autos não é, pois, um défice de prova mas sim um défice de alegação.

16<sup>a</sup>). O acórdão do TCAN, que entendeu que se mostrava assente e sem possibilidade alteração a matéria de facto necessária à boa decisão da causa não merece, pois, qualquer censura.

**III. O MP emitiu parecer de fls. 184/184vº, no sentido que o recurso interposto deve ser objecto de uma apreciação preliminar nos termos do 150º, n.º 5 do CPTA, contudo não é de admitir o recurso interposto.**

**IV. Colhidos os vistos legais cabe agora decidir.**

V. Com interesse para a decisão, foram dados como provados no acórdão recorrido os seguintes factos:

a) No auto de execução n.º 3700200401007246, instaurados contra a sociedade “B....., Lda”, visa-se a cobrança coerciva da quantia de € 45.642,62, proveniente de IVA e Juros compensatórios relativa aos anos 2002, 2003 e 2004.

b) A executada “B....., Lda”, não possuiu bens ou rendimentos susceptíveis de penhora;

e) Por despacho de 08 de Março de 2006, as execuções reverteram contra os responsáveis subsidiários, entre eles o ora oponente, A.....;

d) O Oponente foi citado dos despachos de reversão em 15 de Março de 2006;

e) A presente Oposição deu entrada na Repartição de Finanças de Viseu, em 16 de Abril de 2006;

f) Do despacho de reversão, com interesse para a decisão, consta, para além do mais: (vide fls. 14 e 15)

A informação fáctica antes referida fundamenta-se no seguinte:

- Na cédula do Registo Comercial a partir de 2002-05-03, consta como único sócio gerente - autos fls. 37 a 41;

- Averiguações a que procedi a através das quais conclui ser o referido gerente quem acompanhava a actividade da empresa, supervisionando a sua acção.

Ao abrigo do disposto na norma do artigo 712º, n.º 1, alínea a), do CPC, foi ainda aditada a seguinte matéria de facto:

g) Teor do despacho de reversão referido em F):

«Através da análise da instrução do presente processo, constata-se a insuficiência de bens pertencentes à originária devedora B....., Lda.»

As informações oficiais prestadas referem o seguinte relativamente à mesma firma:

1. Iniciou a sua actividade em 1998-03-26 mas ainda não cessou para efeitos de IVA, nem se verificou a sua dissolução nem cessou para efeitos de IRC — autos a fls. 23;

2. Não possui bens imóveis penhoráveis conforme — autos fls. 43 e 51;

3. Os veículos identificados nos autos a fls. 44, são do ano de 1999, com valor comercial reduzido e, um deles ....., já não pertence à executada, conforme informações obtidas junto do Registo Automóvel — Loja do Cidadão;

4. Do activo imobilizado corpóreo — máquinas e andaimes, que nos foram mostrados pelo sócio-gerente, Sr. A....., quanto às máquinas estão avariadas e já não funcionam, e os andaimes estão sem estado de uso há algum tempo encontrando-se em estado deteriorado e ferrugentos, sem interesse para o processo em termos de valor comercial;

5. Outra máquina de projectar reboco, está em estado regular encontra-se penhorada noutro processo executivo, para garantia por ter sido interposta impugnação;

6. Durante o período todo período, que diz respeito às dívidas que deram origem a este processo executivo e seus apensos, foi seu gerente de facto e de direito A....., único que em homenagem ao disposto nos artigos 23º e 24º da Lei Geral tributária, nos parece dever ser identificado como subsidiário responsável relativamente à referida firma, por toda a dívida exequenda que está na base da instauração desta execução fiscal e seu apenso:

- IVA e juros compensatórios dos anos de 2002, 2003 e 2004, no montante de 45.642,62 €;

A informação fáctica antes referida fundamenta-se no seguinte:

- Na cédula do Registo Comercial a partir de 2002.05.23, consta como único sócio gerente autos fls. 37 a 41;

- Averiguações a que procedi e através das quais conclui ser o referido gerente quem acompanhava a actividade da empresa, supervisionando a sua acção;

Perante esta informação, a conclusão imediata foi e é a de que a responsabilidade por tudo quanto tenha ocorrido na empresa durante o referido período de tempo, não poderá ser personalizada em outrem que não o identificado sócio - gerente.

Projectado esse sentido de decisão, foi, por despacho de 24 de Janeiro findo, produzido fls. 53 que antecede, determinado que se desse cumprimento ao disposto nos n.º 3 e 4 do artigo 60º da lei Geral Tributária (LGT), tendo em vista a observância do n.º 4 do artigo 23º da mesma LGT.

Assim se cumpriu, não tendo o interessado e virtual revertido feito o uso do seu direito de audição prévia, para o que o respectivo prazo já expirou.

Face ao exposto, nada mais resta do que decidir que, constatada a inexistência de bens da originária devedora, tendo como fundamento legal o disposto no artigo 153º, n.º 2, alínea a) do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), ORDENO A REVERSÃO DA EXECUÇÃO contra o subsidiário responsável antes identificado - artigos 23º e 24º da Lei Geral Tributária (LGT) já referido «relativamente a toda a dívida exequenda que esteve na origem da instauração deste processo e todos os seus apensos, atento tudo o que antes ficou dito e à presunção da sua culpa prevista neste normativo legal e que o mesmo não contraria» (cfr. fls. 14 e 15 dos autos).

VI. Como acima se referiu, o presente recurso foi interposto ao abrigo do disposto no artº 150º do CPTA, pelo que importa, antes de mais, apreciar se estão verificados os pressupostos legais para a sua admissão.

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

Tal preceito prevê, assim, a possibilidade recurso de revista excecional para o STA quando esteja em causa a apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito.

Razão por que a jurisprudência tem reiteradamente sublinhado a excepcionalidade deste recurso, referindo que ele só pode ser admitido nos estritos limites fixados no preceito, sob pena de se desvirtuarem os fins tidos em vista pelo legislador.

Por conseguinte, este recurso só é admissível se for claramente necessário para uma melhor aplicação do direito ou se estivermos perante uma questão que pela sua relevância jurídica ou social se revista de importância fundamental, sendo que esta importância fundamental tem de ser detetada, não perante o interesse teórico ou académico da questão, mas perante o seu interesse prático e objetivo, medido pela utilidade da revista em face da capacidade de expansão da controvérsia ou da sua vocação para ultrapassar os limites da situação singular.

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

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

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

Deste modo, e como repetidamente tem sido afirmado pela jurisprudência, o que em primeira linha está em causa no recurso excecional de revista não é a solução concreta do caso subjacente, não é a eliminação da nulidade ou do erro de julgamento em que porventura caíram as instâncias, de modo a que o direito ou interesse do recorrente obtenha adequada tutela jurisdicional, pois que para isso existem os demais recursos, ditos ordinários.

VI.2. Refere o ora recorrente que interpõe o presente recurso porque a questão de o Tribunal *a quo* ter decidido em substituição com fundamento em o oponente não ter provado não lhe ser imputável a falta de pagamento, quando havia sido negada ao mesmo a produção de prova testemunhal, sem que tenha sindicado a decisão relativa à necessidade de produção de prova testemunhal, é não só uma questão que se reveste de uma importância fundamental atenta a sua relevância jurídica e social mas ainda porque a admissão do recurso é claramente necessária para uma melhor aplicação do direito.

Por outro lado, tal decisão é ostensivamente errada, juridicamente insustentável e incorre em manifesto erro no que respeita aos poderes e deveres do tribunal recorrido quando anula uma decisão e decide em substituição.

A decisão recorrida ao decidir como decidiu, entendendo que está “*na posse de todos os elementos*” porquanto o tribunal recorrido havia determinado a não produção de prova e o oponente não colocou em crise tal decisão e, nessa medida ao não ponderar da necessidade ou não da prova testemunhal incorreu ainda em manifesta violação do direito de defesa das partes, violando, além do mais, o disposto



nos artigos 113º, 114º e 115º do CPPT, 73º e 74º da LGT, 118º, n.º 3 do CPTA, 511º do CPC e fez uma errada interpretação no que respeita seu poder/dever de sindicar essa decisão, decisão e interpretação essas inconstitucionais por violação do disposto no artigo 20º n.º 1 e 5 da CRP e 268º n.º 4 da CRP.

Vejamos então se se verificam os pressupostos de admissibilidade do recurso.

**VI.2.1.** Desde logo se vê que não ocorre, no caso concreto, uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental.

Não se vê que a questão revele especial ou elevada complexidade (seja em razão da dificuldade das operações exegéticas a efetuar, seja de um enquadramento normativo especialmente intrincado, complexo ou confuso, seja da necessidade de compatibilizar diversos regimes legais, princípios e institutos jurídicos) ou quando a sua análise suscite dúvidas sérias ao nível da jurisprudência e/ou da doutrina.

Por outro lado, também não estamos perante um caso que apresente contornos indiciadores de que a utilidade da decisão extravasa os limites do caso concreto e das partes envolvidas no litígio, representando uma orientação para a resolução desses prováveis futuros casos, e se detete um interesse comunitário significativo na resolução da questão.

Finalmente, parece também não poder concluir-se que o recurso é necessário para uma melhor aplicação do direito.

Na verdade, como acima se referiu, a clara necessidade da revista para uma melhor aplicação do direito há de resultar da repetição ou possibilidade de repetição noutros casos e necessidade de garantir a uniformização do direito, estando em causa matérias importantes tratadas pelas instâncias de forma pouco consistente e/ou contraditória, impondo-se a intervenção do órgão de cúpula da justiça como condição para dissipar dúvidas e alcançar melhor aplicação do direito.

Este recurso não visa, por isso, a correcção de concreto erro de julgamento, ainda que o mesmo até possa ser evidente, antes se exigindo a verificação de uma questão bem caracterizada e passível de se repetir em casos futuros e quando a decisão nas instâncias esteja ostensivamente errada ou seja juridicamente insustentável, ou se suscitem fundadas dúvidas por se verificar uma divisão de correntes jurisprudenciais ou doutrinárias, gerando incerteza e instabilidade na resolução dos litígios, tornando-se objetivamente útil a intervenção do STA na qualidade de órgão de regulação do sistema.

No caso concreto nem sequer se evidencia também que a decisão se encontre ostensivamente errada, nem que a mesma tenha violado direito de defesa do oponente por ter considerado estar “*na posse de todos os elementos*” sem ter sido permitido ao recorrente produzir a prova testemunhal oferecida e que foi recusada pelo tribunal tributário.

Com efeito, na sequência do despacho de fls. 38 foi o recorrente notificado pelo tribunal tributário para indicar a matéria sobre a qual pretendia produzir a prova testemunhal arrolada a fls. 8. O recorrente respondeu que pretendia ouvir as testemunhas sobre o facto 7º da petição do seguinte teor: “*Contudo sempre o gerente actuou com diligência de um bom homem de família. Nesta conformidade, nunca o gerente dispôs na sociedade de meios de pagamento para solver as obrigações tributárias citadas*”.

Em face desta resposta, o Mmº Juiz do tribunal tributário proferiu despacho do seguinte teor: “*... não se vislumbra necessidade de prova testemunhal para a matéria aí vertida, a qual assume natureza essencialmente conclusiva e no restante é susceptível de ser apreendida pelo tribunal através de documentos*”. (fls. 43)

O recorrente não reagiu a este despacho.

E este despacho, à mingua de oportuna e eficaz impugnação jurisdicional, que ao ora Requerente haveria de competir, conheceu trânsito em julgado – cfr. notificação feita ao recorrente e art.º 677º do CPC, subsidiariamente aplicável -, trânsito em julgado que agora, neste processo, não é susceptível de, válida e eficazmente, ser posto em causa, precisamente pela parte que, podendo fazê-lo, o não controverteu ou questionou atempadamente.

Daí que agora não possa também válida e eficazmente reequacionar-se a eventual utilidade da produção da prova que, por ele e nos seus termos, foi afastada.

E foi este também o entendimento que o controvertido acórdão, sobre o ponto, sufragou antes de concluir, como cumpria para poder proceder ao julgamento em substituição, que os autos forneciam todos os elementos necessários à decisão que veio a proferir – cfr. arts.º 715º e 712º do CPC, subsidiariamente aplicáveis e oportunamente convocados.

Sendo assim, a tese do acórdão recorrido de que estavam fixados os factos é aceitável, até porque em face do despacho transcrito de nada adiantaria para os autos ouvir as testemunhas. Não vemos então que o presente recurso seja necessário para a melhor aplicação do direito no sentido que o artº 150º do CPTA confere a esta expressão.

Pelo que ficou dito entende-se não estarem verificados os requisitos acima enunciados para a admissão do recurso.

**6.** Nestes termos e pelo exposto, por falta dos pressupostos legais, não se admite o presente recurso de revista.

Custas pela Recorrente.

Lisboa, 30 de janeiro de 2013. — *Valente Torrão* (relator) — *Dulce Neto* — *Alfredo Madureira*.

**Acórdão de 30 de Janeiro de 2013.****Assunto:**

*Oposição à execução fiscal. Responsável subsidiário. Coimas. artigo 8.º n.º 1 do RGIT. (Não) Inconstitucionalidade.*

**Sumário:**

- I — Atento a que o juízo do Tribunal Constitucional de não inconstitucionalidade do artigo 8.º do RGIT se assume hoje como a orientação jurisprudencial mais recentemente consolidada, que da decisão de não aplicação do artigo 8.º do RGIT com fundamento em inconstitucionalidade cabe recurso obrigatório do Ministério Público para aquele Tribunal e ainda em face ao disposto no artigo 8.º n.º 3 do Código Civil justifica-se que não se reitere o juízo de inconstitucionalidade do artigo 8.º n.º 1 do RGIT.*
- II — O recurso jurisdicional tem necessariamente de improceder quando nele não se impugna um dos vários fundamentos em que se alicerça a decisão recorrida.*

Processo n.º 1036/12-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A..... e Outro.

Relatora: Ex.<sup>ma</sup> Sr.<sup>a</sup> Cons.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Isabel Marques da Silva.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- Relatório -

1 – A Fazenda Pública recorre para este Supremo Tribunal da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, de 27 de Janeiro de 2012, na parte em que julgou procedente a oposição deduzida por A..... e B....., com os sinais dos autos, à execução fiscal n.º 3166200501022628 e apensos, originariamente instaurada contra a Sociedade C....., Lda., e contra eles revertida, para cobrança coerciva de dívidas por coimas fiscais, IVA e IRS referentes aos anos de 2006 e 2007, no valor de 117.485,94 euros, para o que apresentou as conclusões seguintes:

*I – Não pode a Fazenda Pública conformar-se com a douta sentença proferida em primeira instância que declarou a inconstitucionalidade material da responsabilidade subsidiária em matéria de coimas.*

*II – Pois na esteira da mais recente jurisprudência emanada do Plenário do Tribunal Constitucional, que decidiu, no seu Acórdão n.º 437/11 de 3 de Outubro, não julgar inconstitucional a norma do art. 8.º n.º 1 do RGIT, quando interpretado no sentido que consagra uma responsabilidade pelas coimas que se efectiva pelo mecanismo da reversão da execução fiscal, contra gerentes ou administradores da sociedade devedora;*

*III – Entendimento, esse entretanto perflhado pela Jurisprudência mais recente do Supremo Tribunal Administrativo, da qual podem referir-se, a título de exemplo, o Acórdão de 23/11/2011, proferido no Proc. 0122/11, e o Acórdão de 14/12/2011, proferido no Proc. n.º 0797/10.*

*IV – Face ao exposto, consideramos, salvo o devido respeito, que não poderá ser recusada a aplicação da norma contida no n.º 1 do art. 8.º do RGIT com fundamento na sua inconstitucionalidade.*

2 – Não foram apresentadas contra-alegações.

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

*A recorrente acima identificada vem sindicar a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, exarada a fls. 77/86, em 27 de Janeiro de 2012.*

*A sentença recorrida julgou parcialmente procedente oposição deduzida contra a execução fiscal instaurada, por reversão, tendo em vista a cobrança coerciva de, nomeadamente, dívidas de coimas, no entendimento de que os recorridos são parte ilegítima na execução fiscal, uma vez que a recorrente não provou que foi por culpa daqueles que o património da devedora originária se tornou insuficiente para pagar as coimas (fls. 84 – linhas 12 a 16) e face à inconstitucionalidade material do artigo 8.º do RGIT, por violação do princípio constitucional da intransmissibilidade das penas.*

*A recorrente termina as suas alegações de recurso com as conclusões de fls. 103, que, como é sabido, delimitam o objecto do recurso, nos termos do estatuído nos artigos 684.º/3 e 685.º-A/1º do CPC, e que aqui se dão por inteiramente reproduzidas.*

*Os recorridos não contra-alegaram.*

*É de realçar que a recorrente, apenas, sindicou a sentença recorrida quanto à questão da inconstitucionalidade do artigo 8.º do RGIT.*

*A sentença recorrida, invocando jurisprudência do STA e do Tribunal Constitucional, considerou a inconstitucionalidade material (violação dos artigos 30.º/3 e 32.º/2/10 da CRP), do artigo 8.º do RGIT, no sentido de que ali se prevê a responsabilidade subsidiária por coimas, efectivada através do PEF contra as pessoas aí mencionadas, por violação do princípio da intransmissibilidade das penas, da presunção de inocência e da violação dos direitos de audiência e defesa, concluindo que o PEF não é o meio processual adequado para a cobrança de dívidas emergentes de responsabilidade civil extra-contratual nem é possível a reversão para a cobrança de dívidas não tributárias com esse fundamento.*

*O tribunal Constitucional, em PLENÁRIO (Acórdão 437/2011, de 3 de Outubro, disponível no sítio da Internet [www.tribunalconstitucional.pt](http://www.tribunalconstitucional.pt)), já ultrapassou esta questão, decidindo que o artigo 7.º-A do RJFNA (equivalente ao actual artigo 8.º da LGT), aprovado pelo DL 20-A/90, de 15 de Janeiro não sofre de inconstitucionalidade, na parte em que se refere à responsabilidade civil subsidiária dos administradores e gerentes pelos montantes correspondentes às coimas aplicadas a pessoas colectivas em processo de contra-ordenação.*

*A possibilidade de execução fiscal por coimas e outras sanções pecuniárias decorrentes da responsabilidade civil determinada nos termos do RGIT está, agora, prevista no artigo 148.º/1/c) do CPPT, na redacção introduzida pela Lei 3-B/2010, de 24 de Abril (neste sentido ver Acórdão do STA, de 11 de Julho de 2012 – P. 0824/11, disponível no sítio da Internet [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)).*

*Trata-se norma de natureza processual.*

*Nos termos do disposto no artigo 12.º/3 da LGT as normas processuais são de aplicação imediata, sem prejuízo das garantias, direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos dos contribuintes.*

*A responsabilidade subsidiária regulada no artigo 24.º da LGT efectiva-se por via do mecanismo de reversão no processo inicialmente instaurado contra o devedor originário/principal, nos termos do artigo 23.º da citada LGT.*

*Ora, o despacho de reversão foi exarado em 30 de Março de 2011, tendo os oponentes/recorridos sido citados em 26 de Maio de 2011 e 4 de Abril de 2011, sendo certo que a Lei 3-B/2010 entrou em vigor em 29 de Abril de 2010.*

*Portanto, antes da efectivação da responsabilidade subsidiária por via da reversão não existiam quaisquer garantias ou interesses legítimos na esfera jurídica do recorrido, que só surgem com a efectivação daquela.*

*Assim sendo, como nos parece ser, à data da reversão, o PEF era o meio processual adequado para a Administração Fiscal proceder à cobrança coerciva do montante das coimas decorrentes da responsabilidade civil determinada nos termos do artigo 8.º do RGIT (não se desconhece posição contrária sustentada pelo ilustre Juiz Conselheiro Jorge Lopes de Sousa, in CPPT, anotado, 6.ª edição – 2011, III volume, página 41, no sentido de que a alínea c) do artigo 148.º do CPPT, na redacção introduzida pela Lei 3-B/2010, não prevê a cobrança de dívidas de responsabilidade civil através do processo de execução fiscal e, bem assim, os acórdãos do STA de 2012.02.23 – P. 01147/09 e de 2012.04.19 – P. 01216/09, disponíveis no sítio da Internet [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt))*

*A sentença recorrida merece, assim, censura, na parte sindicada.*

*Não obstante é de manter a sentença recorrida, quando julga procedente a oposição na parte relativa às dívidas de coimas, uma vez que a recorrente não logrou demonstrar que foi por culpa dos recorridos que o património da devedora originária se tornou insuficiente para pagar a dívida.*

***Termos em que deve ser dado provimento ao presente recurso jurisdicional, revogando-se a sentença recorrida, na parte em que recusa a aplicação da norma do artigo 8.º/1 do RGIT, por alegada inconstitucionalidade material.***

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

- Fundamentação -

4 – Questão a decidir

É a de saber se é de confirmar o julgado recorrido quanto à inconstitucionalidade material do artigo 8.º do regime Geral das Infracções Tributárias, atento a que o Tribunal Constitucional, em plenário, já decidiu no sentido na não inconstitucionalidade da norma.

5 – Matéria de facto:

A) No Serviço de Finanças de Sintra – 4, foi instaurado contra a sociedade «C....., Lda.» o processo de execução fiscal n.º 1562201107000081 e aps. para cobrança coerciva de dívidas provenientes de IVA, IRS e Coimas Fiscais, referentes aos anos de 2006 e 2007, no montante de € 117.485,94. (Doc. fls. 301 e 303 do processo de execução fiscal apenso)

B) Os Oponentes foram nomeados gerentes da sociedade executada originária no contrato de constituição desta, facto registado pela Ap. 01/19890829, obrigando-se a sociedade de qualquer gerente com a assinatura daqueles. (Doc. fls. 292/293 do processo de execução fiscal apenso)

C) No dia 04.03.2011, no âmbito do processo de execução fiscal a que alude a alínea A) do probatório foi emitida informação da qual se extrai designadamente o seguinte:

*“Conforme diligências efectuadas após ter sido extraído mandado de penhora e consultadas as várias aplicações informáticas de consulta a Bens penhoráveis (CEAP), verifiquei não existirem bens*

susceptíveis de penhora, com excepção de 5 veículos que já se encontram penhorados neste processo, cujas datas de matrículas levam a considerar que tenham um valor comercial bastante reduzido. Mais informo que os documentos nunca foram entregues, não tendo este Serviço conhecimento do estado e do paradeiro desses veículos.

Pela consulta à “visão do contribuinte”, situação cadastral do IVA, verifica-se que a sociedade não está cessada em sede de IVA.

Pela consulta à certidão da Conservatória do Registo Comercial de Sintra, verifica-se que ao tempo que se verificou os factos tributários/nascimento das dívidas, como também ao período de cobrança voluntária em que os impostos deveriam ter sido pagos, foram sócios gerentes:

IVA, IRS e Coimas Fiscais dos anos de 2004 a 2007 Período de Gerência

B..... 1989-07-19 até à presente

A..... 1989-07-19 até á presente»

(Doc. fls. 294 do processo de execução fiscal apenso)

D) No dia 04.03.2011, o Chefe do serviço de Finanças de Sintra – 4 com base na informação a que alude a alínea C) do probatório determinou a preparação dos processos para efeitos de reversão das execuções contra os oponentes. (Doc. fls. 294 do processo de execução fiscal apenso)

E) No dia 30.03.2011, foi elaborada informação, na qual se dá nota “Por se verificar que não existirem bens susceptíveis de penhora, julgo de se prosseguir a reversão contra os responsáveis subsidiários.” (Doc. fls. 310 do processo de execução fiscal apenso)

F) No dia 30.03.2011, o chefe do serviço de Finanças de Sintra – 4 proferiu o seguinte despacho: “Estando concretizada a audição dos gerentes, prossiga-se com a reversão da execução fiscal contra A....., nif ..... e B....., NIF ....., na qualidade de responsáveis subsidiários. Atenta a fundamentação infra, a qual tem de constar da citação, proceda-se à citação dos executados por reversão nos termos do art. 160.º do Código de Procedimento e de processo Tributário, com fundamento prescrito no art. 24.º, n.º 1, alínea b) da LGT, para pagar no prazo de trinta (30) dias a quantia que contra um reverteu.» (Doc. fls. 310 do processo de execução fiscal apenso)

G) No dia 26.05.2011, o Oponente A..... foi citado no âmbito do processo de execução fiscal identificado na alínea A) do probatório (Doc. fls. 338/340 e fls. 341 junta ao processo de execução fiscal apenso)

H) No dia 04.04.2011, o Oponente B..... foi citado no âmbito do processo de execução fiscal identificado na alínea A) do probatório (Doc. fls. 321/325 do processo de execução fiscal apenso)

I) A devedora originária continua a exercer a sua actividade e possui equipamentos e bens em stock no valor de €30.000.00. (Depoimento da testemunha .....)

6 – Apreciando.

#### 6.1 Da julgada inconstitucionalidade do artigo 8.º do RGIT.

A sentença recorrida, a fls. 77 a 86 dos autos, julgou procedente a oposição deduzida pelo ora recorridos quanto às coimas tributárias objecto da execução e improcedente quanto às demais dívidas exequendas, fundamentando a ilegitimidade dos oponentes quanto às dívidas por coimas na falta de demonstração, por parte da Administração tributária, da culpa dos gerentes na insuficiência do património da sociedade para pagamento daquelas dívidas, sendo que, nos termos do artigo 8.º do RGIT, o ónus de tal prova impendia sobre a Administração tributária, e bem assim na inconstitucionalidade material da responsabilidade subsidiária em matéria de coimas, por ofensa do princípio constitucional da intransmissibilidade das penas, como decidido pelo Supremo Tribunal Administrativo e pelo Tribunal Constitucional no Acórdão n.º 24/2011, de 12/01/2011 (cfr. sentença recorrida a fls. 84 e 85 dos autos).

Discorda do decido quanto à *inconstitucionalidade material da responsabilidade subsidiária em matéria de coimas* a Fazenda Pública, alegando que *na esteira da mais recente jurisprudência emanada do Plenário do Tribunal Constitucional, que decidiu, no seu Acórdão n.º 437/11 de 3 de Outubro, não julgar inconstitucional a norma do art. 8.º n.º 1 do RGIT, quando interpretado no sentido que consagra uma responsabilidade pelas coimas que se efectiva pelo mecanismo da reversão da execução fiscal, contra gerentes ou administradores da sociedade devedora, entendimento esse entretanto perfilhado pela Jurisprudência mais recente do Supremo Tribunal Administrativo, da qual podem referir-se, a título de exemplo, o Acórdão de 23/11/2011, proferido no Proc. 0122/11, e o Acórdão de 14/12/2011, proferido no Proc. n.º 0797/10, não poderá ser recusada a aplicação da norma contida no n.º 1 do art. 8.º do RGIT com fundamento na sua inconstitucionalidade* (cfr. as conclusões das alegações de recurso *supra* transcritas).

Tem razão a Fazenda Pública na sua alegação.

Como se disse no recente Acórdão deste Supremo Tribunal de 9 de Janeiro de 2013, proferido no recurso n.º 1187/12, a posição maioritária deste Supremo Tribunal sempre foi em sentido divergente do entendimento agora sufragado pelo Tribunal Constitucional. Não obstante, atento a que o juízo do Tribunal Constitucional de não inconstitucionalidade do artigo 8.º do RGIT, tomado em formação plenária, se assume hoje como a orientação jurisprudencial mais recentemente consolidada e a decisão

de não aplicação do artigo 8.º do RGIT com fundamento em inconstitucionalidade obriga a recurso obrigatório do Ministério Público para aquele Tribunal, deve decidir-se, atento ao disposto no artigo 8.º n.º 3 do Código Civil, em conformidade com essa jurisprudência constitucional e pelos fundamentos constantes do seu acórdão plenário n.º 561/2011 (proferido no rec. n.º 506/09 e publicado em DR, 2.ª série, n.º 243, 21 de Dezembro de 2011, pp. 49547 e ss), julgar não inconstitucional a norma do artigo 8.º n.º 1 do RGIT, havendo, nesta parte, que censurar a sentença recorrida, que perfilhou orientação diversa no que à inconstitucionalidade material do artigo 8.º n.º 1 do RGIT respeita.

Não obstante, a improcedência deste fundamento não determina o provimento do recurso da Fazenda Pública, pois que o juízo de ilegitimidade dos oponentes quanto às coimas assentou igualmente no facto de a Administração tributária não ter demonstrado a culpa destes na insuficiência do património societário, sendo certo que, ao contrário do que se passa em relação às dívidas abrangidas pela alínea b) do n.º 1 do artigo 24.º da lei Geral Tributária, o artigo 8.º n.º 1 do RGIT não consagra qualquer presunção de culpa dos administradores ou gerentes, cabendo, pois, à administração tributária o ónus da prova de tal culpa como pressuposto necessário da efectivação dessa responsabilidade.

Ora, em relação a este outro fundamento autónomo de ilegitimidade os oponentes, a decisão recorrida nem foi sindicada, nem merece qualquer censura, sendo, pois de manter.

É que tendo a sentença dois fundamentos autónomos, qualquer deles suficiente para justificar a decisão de procedência da oposição, o recorrente teria de syndicar com êxito ambos os fundamentos para obter êxito no recurso, pois que se atacar apenas um deles – como no caso dos autos -, subsiste o outro fundamento que, por si só, é suficiente para suportar a decisão tomada, razão pela qual o recurso tem necessariamente de improceder.

O recurso não merece, pois, provimento.

- Decisão -

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

Custas pela recorrente.

Lisboa, 30 de Janeiro de 2013. — *Isabel Marques da Silva* (relatora) — *Lino Ribeiro* — *Dulce Neto*.

## Acórdão de 30 de Janeiro de 2013.

### Assunto:

*Oposição à execução fiscal. Erro na forma de processo. Caso julgado. Duplicação da colecta.*

### Sumário:

- I — Se os oponentes invocaram como fundamento da oposição à execução a existência de “duplicação de colecta”, a par de ilegalidades várias das liquidações sindicadas, não há erro na forma do processo que obste ao conhecimento do mérito desse fundamento de oposição (artigos 204.º n.º 1, alínea g) e 205.º do CPPT).*
- II — O facto de se ter invocado como fundamento de impugnação deduzida pelos mesmos sujeitos a “dupla tributação” não obsta, em razão da excepção de “caso julgado”, a que na oposição possa ser conhecido o fundamento de “duplicação de colecta”, pois que se trata de conceitos diferentes e os sujeitos actuam numa e outra acção em diversa qualidade jurídica.*

Processo n.º 1037/12-30.

Recorrentes: A..... e B.....

Recorrida: Fazenda Pública.

Relatora: Ex.<sup>ma</sup> Sr.<sup>a</sup> Cons.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Isabel Marques da Silva.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- Relatório -

1 – A..... e B....., com os sinais dos autos, recorrem para este Supremo Tribunal da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, de 23 de Maio de 2012, que, na oposição por eles deduzida

contra as execuções fiscais n.º 0361201101012037 e n.º 0361201101012029, instauradas pelo Serviço de Finanças de Braga- 1 para cobrança coerciva de Imposto do Selo, por erro na forma do processo insusceptível de convalidação em impugnação por esta ter sido também deduzida e já julgada, com trânsito em julgado da decisão, anulou todo o processo, absolvendo a Fazenda Pública da instância.

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

*I — A sentença recorrida decide anular todo o processo e, em consequência, absolver a Fazenda Pública da instância;*

*II — A sentença recorrida não se pronuncia sobre o mérito do fundamento alegado na Oposição pelos “Recorrentes” de “duplicação de colecta”;*

*III — Na verdade, a “duplicação de colecta” está expressamente prevista como fundamento de Oposição à execução no artigo 204.º n.º 1 alínea h) do Código de Procedimento e de Processo Tributário;*

*IV — Deveria a Meritíssima Juíza do Tribunal a quo ter-se decidido do mérito daquele fundamento, ao não fazê-lo, fere de vício a sentença recorrida.*

*Nestes termos e nos demais de direito que V. Ex.as doutamente suprirão, deve o presente recurso ser julgado procedente, revogando-se a douta sentença recorrida e substituindo-se por outra que decida sobre o mérito do fundamento de oposição à Execução de “duplicação de colecta” alegado pelos Recorrentes na Oposição.*

2 – Não foram apresentadas contra-alegações.

3 – O Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal emitiu o parecer de fls. 173 dos autos, no qual conclui que *parece que bem se decidiu, sendo de julgar o recurso como não provido.*

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

- Fundamentação -

4 – Questão a decidir

É a de saber se bem andou a decisão recorrida ao abster-se de conhecer do mérito da oposição quanto à alegada “duplicação de colecta”

5 – Apreciando.

#### 5.1 Do mérito do recurso

A decisão recorrida, a fls. 126 a 130 dos autos, absteve-se de conhecer do mérito da causa e absolveu a Fazenda Pública da instância, *anulando todo o até agora processado, nos termos do artigo 98.º, n.º 4, do Código de Procedimento e de Processo Tributário e dos artigos 199.º n.º 1, 288.º, n.º 1, alínea b), 493.º, n.º 2, e 494.º, alínea b) do Código de Processo Civil, aplicáveis subsidiariamente por força da alínea e) do artigo 2.º do primeiramente referido, considerando ainda prejudicado o conhecimento das demais questões prévias e excepções dilatórias suscitadas nos autos* (cfr. sentença, a fls. 129), por ter julgado verificado erro na forma do processo insusceptível de convalidação, por já ter sido deduzida (e julgada definitivamente) impugnação judicial deduzida com os mesmos fundamentos.

Para assim julgar, considerou a decisão recorrida que *como resulta evidente dos fundamentos de facto e de direito que modelam a causa de pedir dos oponentes, e do próprio pedido tal como por eles vem expressamente formulado, a pretensão em apreciação nos presentes autos vem apenas dirigida contra a legalidade, em concreto, das liquidações do imposto do selo que incidiu sobre a aquisição, por usucapião, do prédio objecto da escritura de justificação celebrada em 9 de Dezembro de 2004, mas que a ilegalidade no caso concreto da dívida exequenda, como a que é trazida a juízo pelos oponentes, não pode ser conhecida em sede de oposição à execução fiscal, salvo se a lei não assegurar meio judicial de impugnação ou recurso contra os actos de liquidação em causa (...), o que não é manifestamente o caso, uma vez que os referidos meios de reacção contenciosa se encontram previstos na lei e foram, aliás, postos oportunamente à disposição dos oponentes que, servindo-se deles, deduziram oposição judicial contra as liquidações do imposto em execução, e com os mesmos fundamentos de que agora se socorrem* (cfr. decisão recorrida, a fls. 127 e 128 dos autos).

No que ao alegado vício de “duplicação de colecta” respeita, considerou a decisão recorrida que *não pode, outrossim, haver lugar à apreciação, nestes autos de oposição, do vício que os oponentes qualificam como de “duplicação de colecta”, desde logo porque o conhecimento do mérito do mesmo se encontra precludido pela excepção de caso julgado decorrente da decisão acima referida, que sobre ele se pronunciou, mas, acrescentou, que sempre se dirá, de todo o modo, que este vício tal como invocado, dados os contornos em que vem fundado, não encontra subsunção na previsão da alínea g) do n.º 1 do artigo 204.º, conjugada com a do artigo 205.º n.º 1, do Código de Procedimento e de Processo Tributário, porquanto como se pode extrair do teor do articulado dos oponentes, estes não vêm invocar a existência de uma cobrança ilegal de um mesmo tributo (ou de tributo de igual natureza), referente ao mesmo facto tributário e ao mesmo período de tempo; antes se insurgem contra a tributação da aquisição da titulada pela escritura de justificação que outorgaram, sustentando para tanto que a “transmissão” em causa teria sido já tributada, em sede de imposto sobre sucessões e doações, por virtude da doação que anteriormente teve lugar e, nesta conformidade, o vício suscitado, tal como vem configurado pelos oponentes, seria susceptível de afectar a própria legalidade da liquidação do imposto do selo, mas não a existência actual da dívida exequenda e ou a sua exigibilidade, pelo que*

não pode esta causa de pedir, à qualificação da qual o tribunal está vinculado (artigo 664.º do Código de processo Civil), servir também ela de fundamento à oposição ora em apreciação (cfr. decisão recorrida, a fls. 128 dos autos).

Discordam do decidido os recorrentes, embora apenas quanto ao vício de duplicação de colecta (cfr. as conclusões das alegações, *supra transcritas*), alegando que a *sentença recorrida não se pronuncia sobre o mérito do fundamento alegado na Oposição pelos “Recorrentes” de “duplicação de colecta”, que está expressamente prevista como fundamento de Oposição à execução no artigo 204.º n.º 1 alínea h) (sic) do Código de Procedimento e de Processo Tributário e que deveria a Meritíssima Juíza do Tribunal a quo ter-se decidido do mérito daquele fundamento, ao não fazê-lo, fere de vício a sentença recorrida.*

Vejamos.

Resulta claramente justificado na decisão recorrida as razões pelas quais não se conheceu do *mérito do fundamento alegado na Oposição pelos “Recorrentes” de “duplicação de colecta”,* a saber, o facto de a impugnação deduzida pelos mesmos sujeitos, e transitada em julgado, já se ter sobre ela pronunciado e a circunstância de que o alegado vício qualificado pelos oponentes como de “duplicação de colecta” não corresponder à sua definição legal para efeitos de oposição à execução fiscal.

E embora nenhum dos fundamentos da decisão de não conhecimento do mérito da alegada “duplicação de colecta” tenha sido concretamente atacado pelos ora recorrentes – pois que nas suas alegações não refutam nem a existência de excepção de caso julgado quanto ao fundamento de “duplicação de colecta”, nem procuram justificar a razão pela qual deve entender-se que a situação dos autos é susceptível de configurar o fundamento de “duplicação de colecta” para efeitos de oposição à execução fiscal -, certo é que alegam com acerto que a *duplicação de colecta* constitui fundamento de oposição expressamente previsto na lei (cfr. a alínea g) do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT), não havendo, pois, quanto a este fundamento, erro na forma do processo, devendo haver pronúncia de mérito sobre a verificação ou inverificação de tal fundamento.

Não há excepção caso julgado que obste à apreciação da verificação ou inverificação de “duplicação de colecta”, pois que não decorre da petição de impugnação e sentença proferida nesses autos (a fls. 105 a 121 dos autos) que tal fundamento tenha sido invocado e apreciado na impugnação (o que invocaram na impugnação foi a existência de “dupla tributação” – cfr. o artigo 32.º da petição de impugnação, a fls. 110 dos autos, que, como é sabido, se não confunde com a “duplicação de colecta”), para além de que na impugnação e na oposição os sujeitos actuam em qualidades jurídicas diversas, não havendo, pois, a requerida identidade de sujeitos, pressuposto da excepção de caso julgado (o Acórdão deste Supremo Tribunal de 19 de Setembro último, proferido no recurso n.º 472/12).

Claro está que se o Tribunal “a quo” concluir que a situação dos autos não cabe na definição legal de duplicação de colecta para efeitos de oposição à execução, constante do artigo 205.º do CPPT, terá de julgar a oposição improcedente. Não pode é abster-se de conhecer tal fundamento, pois que, ao contrário do julgado, não é manifesto que nessa fase processual pudesse conhecer do mérito. E não pode este Supremo Tribunal conhecer do mérito deste em substituição do tribunal “a quo”, pois que não se encontra fixado o necessário probatório, e sem que este se encontre fixado não deve concluir-se no sentido de que é manifesta a improcedência do fundamento invocado.

Têm, pois, os oponentes o direito de ver apreciado em concreto o mérito do fundamento invocado de “duplicação de colecta”, havendo, em consequência, que dar provimento ao recurso, revogar a decisão recorrida no segmento impugnado, baixando os autos ao tribunal recorrido para conhecimento do mérito da oposição quanto à alegada duplicação de colecta, se a tal nada mais obstar.

O recurso merece provimento.

- Decisão -

6 - Termos em que, face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, em conceder provimento ao recurso, revogando a decisão recorrida no segmento impugnado, baixando os autos ao tribunal “a quo” para que prossigam, se a tal nada mais obstar.

Sem custas, pois a Fazenda Pública não contra-alegou.

Lisboa, 30 de Janeiro de 2013. — *Isabel Marques da Silva* (relatora) — *Lino Ribeiro* — *Dulce Neto*.

## Acórdão de 30 de Janeiro de 2013.

### Assunto:

*Mais-Valias. Usucapião. Justificação notarial.*

**Sumário:**

- I — O artigo 5.º do Dec. Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro, deve ser interpretado no sentido de que não são tributados em sede de IRS os ganhos obtidos com a transmissão onerosa de prédio urbano adquirido como rústico antes da entrada em vigor do Código do IRS e que ainda conservava essa natureza no momento da entrada em vigor deste Código, pese embora tenha adquirido, posteriormente, a natureza de urbano e sido alienado como tal.*
- II — Tratando-se de aquisição por usucapião, a não sujeição a IRS dos ganhos obtidos com a alienação do prédio rústico depende da prova de que na data da entrada em vigor do CIRS o alienante já podia invocar a usucapião, ainda que a escritura de justificação notarial tenha sido efectuada em data posterior.*

Processo n.º 1072/12-30.

Recorrente: A.....

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Lino Ribeiro.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. A....., devidamente identificado, recorre da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria que julgou parcialmente procedente a impugnação da liquidação do IRS do ano de 2004, na parte em que se procedeu à tributação das mais-valias na venda de um prédio urbano.

Nas respectivas alegações, conclui o seguinte:

a) Partindo da factualidade dada como provada na douta sentença recorrida, entende o recorrente que estão preenchidas as premissas para aplicação do regime transitório da categoria G, previsto no artigo 5º do D.L. n.º 442-A/88 de 30 de Novembro,

b) Com efeito, dispõe a supra referida norma que não há lugar a tributação de mais-valias em sede de IRS, se os ganhos derivados da alienação de bens, que não eram sujeitos a mais-valias no âmbito do Decreto-Lei 46373/65 de 9/06, forem relativos a prédios adquiridos antes da entrada em vigor do CIRS. E, dispõe o n.º 2 da mesma norma que cabe ao contribuinte a prova de que os bens foram adquiridos em data anterior à entrada em vigor do CIRS.

c) Ora, no caso *sub judice* estão preenchidas as duas condições e feita a prova da data da aquisição para se verificar a exclusão da tributação, uma vez que o prédio foi adquirido antes de 1989 (facto provado 2.) e os ganhos derivados da alienação de prédios rústicos, não eram tributados no revogado Código do Imposto das Mais-Valias (Decreto - Lei n.º 46373/65 de 9 de Junho).

d) Por outro lado, é na própria norma do regime transitório (n.º 2 do art. 5º citado) que se estabelece acerca da prova da data de aquisição do bem, para aferir da aplicabilidade do mesmo à situação concreta.

e) Esta é, pois, uma norma especial que derroga eventual normal geral prevista no CIRS quanto à data relevante da aquisição.

f) Logo, atendendo aos factos dados como provados na douta decisão recorrida, a prova da data da aquisição anterior à data da entrada em vigor do CIRS, que se exigia ao contribuinte, foi cumprida.

g) Entende o recorrente que o recurso ao disposto nos artigos 45º e 46º do CIRS, para aferição da data de aquisição do imóvel vendido, não é acertado.

h) Em primeiro lugar, porque os artigos 45º e 46º do CIRS disciplinam a matéria relativa ao valor de aquisição (a título gratuito e a título oneroso) para determinação dos ganhos sujeitos a IRS, e não a data da aquisição dos bens.

i) Em segundo lugar, não há no CIRS qualquer norma que defina, estabeleça ou, sequer, presuma, o momento da aquisição relevante para efeitos de cálculo de mais-valias.

j) E em terceiro lugar, porque o recurso à analogia ou interpretação analógica não é permitido nas normas de incidência fiscal.

l) A aquisição por usucapião reporta os seus efeitos à data da aquisição verbal/não titulada ou início da posse, nos termos dos art.ºs 1287º e 1288º do Código Civil.

m) Donde, a usucapião é uma forma originária de aquisição do direito de propriedade cujo início coincide com a posse, conforme dispõe a alínea c) do art. 1317º do CC, e a escritura de justificação representa tão só a titulação de um direito já existente, e é o meio próprio para justificar a posse.

n) Dado que a lei tributária, no caso do CIRS, não distingue entre as várias modalidades de aquisição do direito de propriedade, nem o momento do início da aquisição, deve aceitar-se todos e quaisquer modos de aquisição segundo o direito civil, pois que é subsidiariamente aplicável por força do art. 2.º da LGT. Em reforço deste entendimento veja-se o Acórdão do TCA Sul, processo 2695/99 de 21/11/2000.



o) Pelo que, o recorrente discorda da justificação apontada na douta decisão recorrida, que invoca o artigo 45º do CIRS (e por remissão deste para o CIMSISDD por ser este o diploma em vigor à data da celebração da escritura de usucapião) para apontar a data de aquisição relevante para efeitos fiscais, a data da escritura de justificação.

o) Aliás, em 1995, na data da outorga da escritura de justificação notarial (facto provado 2.), estava em vigor o CIMSISDD, diploma que impunha a tributação das transmissões “qualquer que seja o título por que se operem”, nos termos do seu art. 1º, mas cuja incidência não abarcava as aquisições por usucapião como acontece hoje com o CIS.

q) De todo o exposto conclui-se que a data da aquisição do prédio se iniciou com a posse, e não no momento da titulação do direito de propriedade com a escritura de justificação, e, como tal, os ganhos obtidos com a alienação do referido prédio não estão sujeitos a tributação por se enquadrar no regime transitório da categoria G, previsto no art. 5º do DL. n.º442-A/88.

r) Finalmente, acrescenta-se que, ao caso, é irrelevante o facto do prédio rústico ter dado origem (juntamente com outro) a um prédio urbano objecto da venda declarada, isto porque, por aplicação de regime de exclusão do referido artigo 5º do D. L. n.º 442-A/88, só tem de aferir-se a natureza do bem no momento da entrada em vigor do CIRS e não à data da alienação.

s) Pelo que, a douta sentença recorrida na parte em que julgou parcialmente improcedente a impugnação, violou o disposto nos n.º 1 e 2 do art.º 5º do D.L. 442-.A/88 de 30/11.

1.2. Não houve contra-alegações

1.3. O Ministério Público emitiu parecer no sentido do provimento do recurso com fundamento em que «a aquisição por usucapião controvertida teve por objecto um prédio rústico (terra de sementeira), reportando-se os seus efeitos à data da posse, iniciada mais de 20 anos antes da escritura de justificação notarial celebrada em 22 de Maio de 1995».

2. A sentença deu como assente os seguintes factos:

1. No ano de 1988, B..... participou à matriz um prédio urbano, que foi inscrito, sob a seguinte descrição: R/C destinada a comércio; R/C com 2 divisões destinado a habitação 1º Andar com 6 divisões destinado a habitação; 2º Andar com 3 divisões, destinado a habitação; Superfície Coberta: 162 m2; Valor patrimonial: € 5.207,15, inscrito com o artigo 1207 (informação de fls. 88 do apenso cujo conteúdo se dá por reproduzido).

2. No dia 22 de Maio de 1995, foi celebrada escritura de justificação nos termos da qual A..... e mulher, B..... se declararam proprietários do prédio rústico, inscrito na matriz da mesma freguesia e concelho, sob o art. 7656, com o valor patrimonial de € 49,88 (informação de fls. 88 do apenso cujo conteúdo se dá aqui por reproduzido).

3. O prédio é composto por terra de serradura com 1060 m2, em S. Sebastião, freguesia ....., concelho de Ourém, a confinarm do Norte com estrada, Sul herdeiros de C....., Nascente herdeiros de D..... e poente E..... (fls. 18 e 19 cujo conteúdo se dá por reproduzido).

4. Mais declararam que *há mais de vinte anos sem a menor oposição de ninguém* exercem a posse sobre o referido prédio (fls. 19 cujo conteúdo se dá por reproduzido).

5. Através de declaração mod.1 do IMI (registo n.º 162517 de 2004-02-19), foi participado à matriz por B....., um prédio urbano resultante da anexação dos artigos atrás referidos, (1207+7656) com a indicação de “Prédio, melhorado, Modificado, Reconstruído”, com área total de terreno de 1.060,00 m2 (idem cujo conteúdo se dá por reproduzido);

6. Este prédio foi inscrito na respectiva matriz sob o artº 2003, composto de R/C (com 2 pisos) para comércio, com o valor patrimonial de € 31.510,00 e R/C1 (com 3 pisos) para habitação com o valor patrimonial de € 128.940,00 (idem, cujo conteúdo se dá por reproduzido).

7. Declarou-se ainda que a conclusão das obras se deu em 3/1/2004 (fls. 102 dos autos cujo conteúdo se dá por reproduzido).

8. Em 9/6/2004, os sujeito passivos alienaram o imóvel a F....., sendo o U-2003 pelo preço de e €285.000,00 (fls. 88 do apenso cujo conteúdo se dá por reproduzido).

9. Relativamente à fracção “A” (arrecadação na cave) do art. 5523, a mesma foi adquirida em 1/8/2003 pelo valor de € 3.500,00 e foi alienada em 9/6/2004 por igual valor a G.....

10. Por ser a primeira transmissão na vigência do CIMI, o prédio foi avaliado com base nas regras previstas nesse código, atribuindo-se o valor patrimonial tributário de € 5.450,00.

11. A correcção foi efectuada tendo em vista a sujeição a tributação dos ganhos obtidos com a venda do imóvel., na parte proporcional correspondente ao acréscimo de área ampliada, ou seja 898m2.

12. Este acréscimo resultou da subtracção à área de 1060m2 do artigo 2003 a área de 162m2 do artigo 1207 (fls. 84 do apenso cujo conteúdo se dá por reproduzido)

13. Desde 1988, ano da inscrição do U-1207 na matriz, que o mesmo sempre teve a área de implantação de 427,50m2 e não 162m2.

14. Só que esta área não estava averbada na matriz por o impugnante não ter título aquisitivo do R-7656.

3. Em 2004, o recorrente vendeu um prédio urbano que foi inscrito na matriz nesse ano, sob o artigo 2003, e que resultou da anexação de dois prédios, um urbano, inscrito na matriz sob o artigo 1207 e outro rústico, inscrito na matriz sob o artigo 7656.

A administração tributária considerou que essa alienação gerou ganhos na esfera patrimonial do recorrente, procedendo ao cálculo da tributação em sede de IRS.

A sentença anulou parcialmente a liquidação, com o argumento de que “*embora o impugnante tenha demonstrado a aquisição por usucapião em data anterior a 1989, não pode beneficiar, para efeitos fiscais, do artigo 1288º do Código Civil, com referência ao n.º 1 do art. 5º do Decreto-Lei n.º 442-A/88 de 30 de Novembro. E como tal, há lugar à tributação em sede de IRS pelos ganhos realizados com a alienação do art. 7656. Já a alienação da parte correspondente ao art. U-1207, por estar inscrito na matriz em nome do impugnante desde 1988, não está sujeito a tributação*”.

O recorrente discorda deste entendimento, porque: (i) está provado que o prédio rústico veio à sua posse em data anterior a 1989, sendo irrelevante que a escritura de justificação notarial da aquisição por usucapião tenha sido celebrada em 1995, pois não serve de “título aquisitivo” do direito de propriedade; (ii) e que em 1/1/1989 o prédio era rústico, sendo irrelevante que posteriormente tenha adquirido a natureza de prédio urbano.

Para efeitos de tributação em IRS, categoria G, o ganho obtido com a venda em 2004 do prédio urbano inscrito na matriz sob o artigo 2003, impõe-se responder a duas questões: (i) que implicação teve a alteração da natureza do prédio ocorrida em 2004; (ii) em que data se considera que o prédio rústico foi adquirido.

Dispõe o artigo 9.º, n.º 1, alínea a) do CIRS que constituem incrementos patrimoniais, desde que não considerados rendimentos de outras categorias, as «*mais-valias*», constituindo estas, nos termos do n.º 1, alínea a) do artigo 10.º, os ganhos obtidos que, não sendo considerados rendimentos empresariais e profissionais, de capitais ou prediais, resultem de «*alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis*».

Todavia, para evitar a retroactividade da lei fiscal, o art. 5º do DL n.º 442-A/88, de 30/11 estabeleceu a seguinte norma transitória:

“*Os ganhos que não eram sujeitos ao imposto de mais-valias, criado pelo Código aprovado pelo DL n.º 46.373, de 9/6/65, bem como os derivados da alienação a título oneroso de prédios rústicos afectos ao exercício de uma actividade agrícola ou da afectação destes a uma actividade comercial ou industrial, exercida pelo respectivo proprietário, só ficam sujeitos a IRS se a aquisição dos bens ou direitos a que respeitam tiver sido efectuada depois da entrada em vigor deste Código*”.

Ora, tendo sido alienado um prédio urbano que na data da entrada em vigor do CIRS – 1/1/1989 – tinha a natureza de prédio rústico, a primeira questão que se levanta é a de saber se a modificação da natureza do prédio após aquela data afasta a aplicação daquela norma transitória.

Sobre esta questão pode afirmar-se que se formou jurisprudência consolidada no sentido de que, «*à luz do disposto no artigo 5.º do Dec. Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro, não são tributados em sede de IRS os ganhos obtidos com a transmissão onerosa de prédio urbano adquirido como rústico antes da entrada em vigor do Código do IRS e que ainda conservava essa natureza no momento da entrada em vigor deste Código, pese embora tenha adquirido, posteriormente, a natureza de urbano (terreno para construção) e sido alienado como tal*» (cfr. acs. do STA de 29/3/05, rec. n.º 01213, de 6/6/2007, rec. n.º 0179/07, de 29/10/08, rec. n.º 0539/08, de 4/2/2009, rec. n.º 0872/08, de 13/2/2008, rec. n.º 0763/07, de 27/1/2010, rec. n.º 0969/09, de 2/6/2010, rec. n.º 0998/09, de 12/1/2012, rec. n.º 0529/11).

E assim tem que ser porque, como se argumenta no referido acórdão n.º 0179/07, «o afastamento pelo art. 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88 da tributação em IRS, a título de mais-valias, dos ganhos obtidos com a transmissão de terrenos que, à data da entrada em vigor do CIRS, eram qualificados como terrenos agrícolas (e, por isso, estavam fora do âmbito de incidência do Código do Imposto de Mais-Valias) compreende-se pelo facto de, tendo-se optado pelo cálculo dos ganhos tributáveis a título de mais-valias com base na diferença entre o valor da aquisição e o valor da transmissão, a tributação em IRS da valorização de terrenos agrícolas que haviam sido adquiridos antes da sua entrada em vigor incluiria, parcialmente, a aplicação retroactiva do novo regime de tributação a ganhos obtidos com a valorização dos prédios rústicos, pois forçosamente se iriam tributar, além dos ganhos correspondentes à valorização gerada na vigência do novo Código, também alguns correspondentes à valorização que, como prédios rústicos, pode ter tido ocorrido antes da sua entrada em vigor. Ora, essa aplicação retroactiva de normas de incidência tributária, que, a partir da revisão constitucional de 1997 é absolutamente proibida pela nova redacção dada ao art. 103.º, n.º 3, da CRP, só era tolerável anteriormente em situações especiais em que estivesse em causa o interesse geral (essencialmente neste sentido, pode ver-se o acórdão do Tribunal Constitucional n.º 216/90, de 20-6-1990, processo n.º 203/89, publicado no *Boletim do Ministério da Justiça* n.º 398, página 2ª7.), que não se vislumbram em matéria de tributação de mais-valias».

Portanto, estando provado que parte do prédio urbano que foi alienado em 2004 tinha natureza rústica na data da entrada em vigor do CIRS, pois resultou da anexação do prédio rústico, de natureza

agrícola, inscrito sob o art. 7656 com o prédio urbano inscrito sob o artigo 1207, é de concluir que, em face do disposto no art. 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, os ganhos obtidos com a sua transmissão não se inserem no âmbito de incidência do IRS, isto no caso a sua aquisição ter ocorrido em data anterior à entrada em vigor desse imposto.

A questão mais complexa, para efeitos de interpretação do artigo 5º, consiste pois em determinar o *momento* em que, para efeitos fiscais, se pode considerar que o recorrente adquiriu o direito de propriedade sobre o prédio rústico.

A escritura de *justificação notarial* da aquisição por usucapião ocorreu em 22/5/1995, mas o *início da posse* ocorreu em data anterior a 1/1/1989. Naquela escritura os justificantes declararam que «há mais de vinte anos sem a menor oposição de ninguém exercem a posse sobre o referido prédio».

A controvérsia reside aqui: enquanto a sentença julgou que a transmissão da propriedade ocorreu com a justificação notarial, o recorrente entende que se verificou com o início da posse.

O artigo 5º acima transcrito não dá uma resposta directa ao problema, uma vez que faz uma delimitação negativa da incidência objectiva do IRS por referência às alienações onerosas de prédios afectos a fins agrícolas cuja «*aquisição dos bens ou direitos a que respeitam tiver sido efectuada depois da entrada em vigor deste Código*», mas sem distinguir as modalidades que pode revestir tal aquisição. Como o contribuinte se pode tornar titular do direito de propriedade por *aquisição originária* ou por *aquisição derivada*, poder questionar-se se a norma contempla, e em que condições, as duas formas de aquisição de direitos.

Já se referiu que a *ratio legis* do artigo 5º foi evitar que o novo regime de tributação de ganhos obtidos com a valorização de prédios rústicos tivesse efeitos retroactivos. Com o novo CIRS, todas as transmissões onerosas de imóveis passaram a ser tributadas como rendimentos da categoria G (incrementos patrimoniais), incluindo alienações que até aí não estavam abrangidas pelo revogado Código de Imposto de Mais Valias (CIMV). Para evitar a retroactividade do novo regime, estabeleceu-se que para serem tributadas tais transmissões era necessário que os bens abrangidos fossem adquiridos e alienados dentro da vigência da nova lei, com excepção daqueles que já eram antes tributados por força do CIMV, ou seja, os terrenos para construção, os quais passariam agora a ser tributados nos termos do CIRS.

Mas a racionalidade que inspira a norma transitória é ponto de referência para um outro recorte: não estão sujeitos ao IRS os ganhos das alienações de prédios rústicos que não seriam sujeitas ao imposto de mais-valias se tivessem sido efectuadas antes da entrada em vigor do CIRS. Se em 1/1/89 o alienante não podia transmitir validamente o prédio, também não poderiam existir ganhos que, pela proibição constitucional da retroactividade, tivessem que ficar subtraídos ao novo imposto. Daí que a expressão normativa «*aquisição de bens e direitos*» tenha que ser interpretada no sentido de aquisição que legitime ao titular poder dispor validamente do bem ou direito adquirido.

Pelo artigo 1.º do CIMV, aprovado pelo DL 46373, de 9/6/65, o imposto de mais-valias incidia sobre os ganhos realizados através de, entre outros actos, transmissão onerosa de terreno para construção, qualquer que fosse o título por que se operasse, quando dela resultassem ganhos não sujeitos aos encargos de mais-valia previstos no artigo 17.º da Lei 2030, de 22/6/48, ou no artigo 4.º do DL 41616, de 10/5/58, e que não tivessem a natureza de rendimentos tributáveis em contribuição industrial. Portanto, se a alienação não tivesse por objecto um terreno para construção, o ganho com ela obtido não constituía mais-valia e por conseguinte, sob pena de retroactividade, assim deve continuar a ser no novo regime de tributação. Daí que se compreenda a exigência de que a «*aquisição do bem ou do direito*» alienado tenha ocorrido *antes de 1/1/1989*. Só nessa situação é que é se impõe assegurar a confiança e expectativa jurídica do contribuinte em dispor do prédio sem que os ganhos obtidos estejam sujeito a imposto.

Mas, se na aquisição derivada é fácil saber em que momento o alienante adquiriu o direito transmitido, pois há sempre uma causa que justifica a aquisição, o chamado “título de aquisição”, na aquisição originária a *causa adquirendi* brota de elementos psíquicos e físicos, como acontece na usucapião, em que se permite, independentemente do título e da boa fé, a aquisição do direito pela posse continuada durante certo período de tempo.

Na aquisição mediante usucapião, ou seja, a dependente da posse, pública e pacífica (cfr. arts. 1293º, a) 1297º, e 1300º, n.º 1 do CCv), pode acontecer que o *início da posse* ocorra antes de 1/1/1989, mas o momento em que *finda o prazo* para a invocar se verifique em data posterior. À primeira vista interessa distinguir os dois momentos, pois a lei civil, nos artigos 1288º e alínea c) do art. 1317º, considera como momento relevante da aquisição do direito da propriedade por usucapião o do início da posse.

Assim, aplicando a retroactividade da usucapião ao caso dos autos, dir-se-ia que em 1/1/1989 o recorrente já era titular do direito de propriedade do prédio que vendeu em 2004. Com efeito, na escritura de justificação notarial de 1995 declarou que possuía o dito prédio há mais de 20 anos, o que significa que o início da posse se deu antes de 1/1989. E assim sendo, adquirindo o prédio antes dessa data, estava coberto pela norma do artigo 5º do diploma que aprovou o IRS, com a consequente não sujeição a imposto dos ganhos obtidos com a alienação.

Simplesmente, para efeito da aplicação do artigo 5º, não se pode fazer tal raciocínio, como pretende o recorrente, porque era necessário provar que na data da entrada em vigor do CIRS a usucapião já tivesse sido invocada ou pudesse ser invocada. Se a usucapião não pode ser invocada, também não é possível alienar o prédio por falta de facto ou título aquisitivo. E se a alienação não pode ser realizada antes de 1/1/1989, também não se coloca a questão da aplicabilidade da norma do artigo 5º que, como referimos, só tem razão de ser para as alienações que, se fossem efectuadas antes daquela data, não estariam sujeitas a mais-valias.

Como se sabe, a usucapião, para ser eficaz, necessita de ser invocada, judicial ou extrajudicialmente. Referem Pires de Lima e Antunes Varela que não há «uma aquisição *ipso jure*, mas uma faculdade de adquirir atribuída ao possuidor, ou aos credores deste, ou a terceiros com interesse na aquisição» (cfr. *Código Civil Anotado, Vol. III*, pág. 56). A ineficácia *ope legis* da usucapião, que resulta dos artigos 1293º e 303º do CCV, significa que pela posse não se adquirem direitos, mas apenas que faculta ao possuidor a sua aquisição, pelo que precisa sempre de ser invocada por aquele a quem aproveita.

O recorrente invocou a usucapião através da escritura de *justificação notarial*, que é o meio privilegiado para o fazer no plano extrajudicial. Como se pode ler no documento de fls. 88, tratou-se de uma justificação para obter a primeira inscrição, isto é, *para estabelecimento do trato sucessivo*, relativamente a um prédio não descrito. Esta modalidade de justificação notarial «consiste na declaração, feita pelo interessado, em que este se afirma, com exclusão de outrem, titular do direito que se arroga, especificando a causa da sua aquisição e referindo as razões que o impossibilitam de a comprovar pelos meios normais, devendo, quando for alegada a usucapião baseada na posse não titulada, ser mencionadas expressamente as circunstâncias de facto que determinaram o início da posse, bem as que consubstanciam e caracterizam a pose geradora a usucapião (cfr. Neto Ferreira e Zulmira Neto da Silva, *Manual de Direito Notarial*, 4ª ed. Coimbra, 2008, pág. 490).

Embora pensada e estruturada para suprir a falta de documentos e não a falta de direitos, a justificação notarial também é um meio através do qual se invoca a usucapião. Quando a usucapião não foi previamente invocada e é necessário estabelecer o trato sucessivo, a escritura de justificação cumpre um duplo objectivo: o de invocar extrajudicialmente a usucapião; e o de obter o “título formal” que sirva de suporte à feitura do registo. Neste caso, a escritura de justificação não visa apenas dar forma a declarações de ciência ou de verdade, confirmativas de que no passado ocorreram actos de posse, mas também representa o exercício do direito potestativo de usucapir, e nessa medida, se pode configurar como um “quase-negócio jurídico”.

Contrariamente ao estabelecido nos artigos 89º e 91º do Código de Notariado, a escritura de justificação notarial não indica “as circunstâncias de facto que determinaram o início da posse”. E desconhecendo-se as circunstâncias concretas que estiveram na origem da posse, incluindo o momento em que se iniciou, não se pode afirmar que em 1/1/1989 o recorrente podia exercer o direito de usucapir e obter o “título formal” para efeitos de registo. Nada prova que nessa data já estivesse esgotado o prazo de 20 anos de posse declarado na escritura de justificação notarial.

Ora, se não há prova que nessa data a usucapião podia servir de *causa adquirendi*, também não há *justa causa traditionis* que possa ser reconhecida pelo ordenamento jurídico como apta e suficiente a justificar a passagem do domínio entre sujeitos. É que, não valendo entre nós a regra «posse vale título», era necessário que o recorrente em 1/1/89 tivesse legitimidade para transferir validamente o direito de propriedade sobre o prédio possuído. Mas, como não se prova que o prazo para usucapir estava consumado nessa data, não se pode falar em “título” ou “modo de aquisição” (art. 1316º do Ccv) para que o prédio lhe pudesse ser atribuído em domínio pleno.

Como referimos, a razão de ser da não sujeição a imposto das mais-valias obtidas com a aquisição de bens e direitos em data anterior à entrada em vigor do CIRS foi a de impedir que a valorização que os prédios rústicos obtiveram até então fosse tributada em IRS, pois se tivessem sido alienados naquela data não estariam sujeitos a imposto. Simplesmente, no caso dos autos, não se pode admitir que naquela data o recorrente estivesse munido de um “título idóneo” para transmitir ou constituir um direito real correspondente à posse do prédio. Se não se esgotou o prazo de usucapião, não era um “adquirente”, seja *a domino* ou *non domino*, e por isso faltava-lhe um título plenamente eficaz para poder transferir o prédio rústico. E assim sendo, também não poderiam existir quaisquer ganhos que, em razão da data de aquisição, tivessem que ficar excluídos de tributação.

A sentença recorrida seguiu por caminho diverso, ao considerar a aquisição originária uma “transmissão gratuita” que apenas se concretizou com a escritura de justificação notarial. Para tal, invoca-se a jurisprudência constante do acórdão do STA de 6/6/2007, segundo a qual «o conceito de transmissão adoptado pelo CIRS, para efeitos de tributação a título de mais-valias, coincide com o utilizado para efeitos de incidência de imposto sobre sucessões e doações, como se conclui do art. 45º do CIRS». Mas, nem o acórdão se refere a uma situação de aquisição originária, mas sim à sucessão *mortis causa*, que é uma aquisição derivada translativa, nem a aquisição originária era uma “transmissão” para efeitos do imposto de sucessões e doações (cfr. art. 3º do CIMSISD).

Apenas com o Código de Imposto de Selo, integrado na “reforma da tributação do património” aprovada pelo DL n.º 287/2003 de 12 de Novembro, é que a aquisição por usucapião passou a ser ficcionada como uma “transmissão gratuita”: os n.ºs 1 e 3 do artigo 1.º e alínea b) do n.º 2 do artigo 2.º *estabelecem que (i) «o imposto do selo incide sobre todos os actos, contratos, documentos, títulos, papéis e outros factos previstos na Tabela Geral, incluindo as transmissões gratuitas de bens».* (ii) para efeitos da verba 1.2 da Tabela Geral, são consideradas transmissões gratuitas, designadamente, as que tenham por objecto «direito de propriedade ou figuras parcelares desse direito sobre bens imóveis, incluindo a aquisição por usucapião»; (iii) e que «nas demais transmissões gratuitas, incluindo as aquisições por usucapião, o imposto é devido pelos respectivos beneficiários».

Neste imposto, aplicável apenas aos factos tributários ocorridos após 1/1/2004 (cfr. n.º 5 do ar. 31.º do DL n.º 287/2003), a obrigação tributária considera-se constituída, «nas aquisições por usucapião, na data em que transitar em julgado a acção de justificação judicial, for celebrada a escritura de justificação notarial ou no momento em que se tornar definitiva a decisão proferida em processo de justificação nos termos do Código do Registo Predial» (cfr. alínea r) do artigo 5.º, na redacção pela Lei n.º 64-A/2008 de 31/12).

Ou seja, o legislador situa a aquisição por usucapião no momento em que se detecta o aumento de riqueza equivalente ao “substrato económico” do direito novo que surge no património do usucapiente. É por isso que o facto tributário não coincide com o momento em que se iniciou a posse ou com o momento em que findou o prazo prescricional, mas com o momento em que há um acto público que justifica a aquisição. Só com a justificação judicial ou notarial é que nasce a obrigação de imposto de selo, por ser esse momento que se revela a capacidade contributiva do usucapiente. Como refere a jurisprudência deste Tribunal, «tal aquisição, consonantemente com o princípio da expressão formal dos actos tributários, em imposto de selo, só ocorre no momento em que se torna definitivo o documento que titula essa aquisição ou “transmissão”» (cfr. Ac. do STA, de 13/10/2010, rec. n.º 0431/10 e de 14/7/2010, rec. n.º 01073/09, e de 7/3/2012, rec. n.º 0833/11).

Mas, embora indicador de que a aquisição originária em direito fiscal pode ter um significado diferente daquele que reveste no direito privado, especialmente no que se refere à retroactividade da usucapião (art. 1288.º do Ccv), no caso dos autos o facto tributável não é a aquisição por usucapião, mas os ganhos obtidos com a transmissão onerosa do imóvel. Como os ganhos relativos a alienações de prédios rústicos adquiridos antes da entrada em vigor do CIRS continuaram a não ser sujeitos a imposto, o que realmente importa saber é se naquela data o alienante já havia adquirido ou estava em condições para adquirir o direito de propriedade sobre o prédio alienado.

Aqui, o que revela é o facto de no momento da entrada em vigor do CIRS o disponente já se encontrar na situação de poder invocar a usucapião, ainda que o título formal para registo fosse obtido após aquela data. É que, como referimos, a escritura de justificação notarial não é mais do que um expediente técnico simplificado posto pela lei à disposição dos interessados para o efeito de dar real consistência prática ao princípio do trato sucessivo (art.ºs 34.º e 116.º do Código do Registo Predial) e, conforme se decidiu no acórdão de uniformização de jurisprudência n.º 1/2008 do STJ (ac. de 4.12.07, publicado no DR, I Série, de 31.3.08), a inscrição do direito de propriedade no registo com base em escritura de justificação não dá origem à presunção do art. 7.º a favor do justificante.

Ora, o que falta nos autos é a demonstração de que em 1/1/89 o recorrente já estava legitimado, através da usucapião, a dispor validamente do prédio que alienou em 2004. E daí que, por fundamentos diversos, a sentença recorrida tenha que ser mantida.

4. Pelo exposto, acordam em negar provimento ao recurso.

Custas pelo recorrente.

Lisboa, 30 de Janeiro de 2013. — *Lino Ribeiro* (relator) — *Dulce Neto* — *Isabel Marques da Silva*.

## Acórdão de 30 de Janeiro de 2013.

### Assunto:

*IMI. 2.ª Avaliação. Valor Patrimonial Tributário. Área bruta dependente.*

### Sumário:

*I — Nos termos do disposto no artigo 40.º, n.º 3, do CIMI, áreas brutas dependentes são áreas cobertas e fechadas de uso exclusivo, caracterizadas por serem desprovidas*

*de autonomia económica, estando ao serviço e servindo de apoio das zonas de ocupação principal.*

- II — *Uma área de estacionamento localizada numa fracção autónoma com um espaço comercial destinado a hipermercado, armazéns do hipermercado, posto de transformação, escritórios, etc., constitui área bruta dependente da mesma, não obstante o mesmo figurar na escritura de propriedade horizontal como espaço comum de todo o edifício.*
- III — *É que se o mesmo está afecto ao uso, a título gratuito, pelos clientes que acedam ao “Edifício comercial” e, em especial, ao hipermercado inserido na referida fracção, trata-se de uma situação em que o título constitutivo da propriedade horizontal não pode ser decisivo, devendo prevalecer a afectação material e destinação económica que é dada ao estacionamento.*
- IV — *O referido estacionamento não pode perder o carácter de uso exclusivo, nos termos e para os efeitos do n.º 3 do artigo 40º do CIMI, apenas pelo facto de o seu uso estar afecto ou ser cedido, por quem tem poder de disposição para tal, seja a título gratuito seja oneroso, para atrair clientela aos espaços comerciais em geral e sobretudo aos inseridos naquela fracção.*
- V — *Se o critério usado pela comissão de avaliação para encontrar a área bruta dependente foi, não a totalidade do estacionamento, mas o correspondente à permilagem que aquela fracção tem, trata-se de um critério adequado, objectivo e transparente que não colide com o princípio da legalidade nem da separação de poderes.*

Processo n.º 1111/12-30.

Recorrente: A....., S. A.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relatora: Ex.<sup>ma</sup> Sr.<sup>a</sup> Cons.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Fernanda Maçãs.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

### I-RELATÓRIO

1. A....., S. A., com os sinais dos autos, impugnou, no Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, o acto de fixação do valor patrimonial do prédio P1.496-A da freguesia de ....., concelho de Guimarães, no valor de €12.529,410.00, no âmbito do procedimento de segunda avaliação, no Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga que, por sentença proferida em 12 de Dezembro de 2012, julgou a impugnação improcedente.

2. Não se conformando com tal decisão, A....., S. A., interpôs recurso para o Tribunal Central Administrativo Norte, apresentando as suas **Alegações**, com as seguintes **Conclusões**:

“A. O presente recurso vem interposto da sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga que julgou improcedente a Impugnação Judicial apresentada pela ora Recorrente contra o acto de fixação do valor patrimonial tributário do prédio P1.496-A da freguesia de ....., concelho de Guimarães, efectuado no âmbito de um procedimento de segunda avaliação, que veio alterar os valores da área bruta dependente declarados pela Impugnante no Modelo 1 do IMI de 7.139,00m<sup>2</sup> para 23.190.00m<sup>2</sup>.

B. Na impugnação apresentada a Recorrente assacou dois vícios distintos ao acto de fixação do valor patrimonial tributário impugnado, a saber:

- a) Violação do dever de fundamentação;
- b) Erro de cálculo da área bruta dependente.

C. Entende a ora Recorrente que a douta sentença recorrida assenta em erro de julgamento, por considerar que a área do estacionamento integra a área bruta dependente da fracção autónoma A, na área proporcional à permilagem desta fracção.

D. A questão que efectivamente importa dirimir no presente recurso é a de saber, por um lado, se o estacionamento inserido no centro comercial “.....” e de uso comum a todas as lojas e não apenas à fracção A (hipermercado) deve ou não ser qualificado como área bruta dependente da fracção autónoma A, na área proporcional à sua permilagem.

E. E, por outro lado, se o critério de cálculo utilizado pela Administração Fiscal no apuramento da área bruta dependente da fracção autónoma A se afigura ou não correcto.

F. De acordo com a noção de área bruta dependente constante do artigo 40º, n.º 3 do Código do IMI, apenas as áreas cobertas e fechadas de uso acessório e exclusivo à fracção a avaliar, podem ser consideradas como área bruta dependente da mesma.

G. No caso em apreço, o estacionamento não é de uso exclusivo da fracção autónoma A, pois o mesmo é “oferecido” para uso de todos os clientes que se deslocam ao centro comercial “.....”

H. Sendo assim, é por demais evidente que o aludido estacionamento não poderia ter sido qualificado pela Administração Fiscal como área bruta dependente da fracção autónoma A, sob pena de violação do disposto no n.º 3 do artigo 40.º do Código do IMI.

I. A consideração indevida do estacionamento na área bruta dependente da fracção autónoma A conduz, inevitavelmente, à fixação de um valor patrimonial muito superior ao valor de mercado da referida fracção, o que desde logo contraria os objectivos enunciados pelo próprio legislador aquando da criação do Código do IMI.

J. Acresce que a área do estacionamento considerada na área bruta dependente da fracção autónoma A foi calculada em função da permissão desta fracção.

K. Este critério de cálculo decorre do Manual de Avaliação de Prédios Urbanos (versão 4.0) de Abril de 2009, elaborado pela Administração Fiscal.

L. Sucede que, nem no Código do IMI, nem em qualquer outra norma legal consta que a permissão deve ser utilizada para efeitos de apuramento da área bruta dependente de uma fracção autónoma.

M. Pelo que, não poderia a Administração Fiscal ter utilizado tal critério sob pena de violação do princípio da legalidade a que se encontra adstrita, nos termos do disposto no n.º 2 do artigo 266.º da CRP e no artigo 55.º da LGT, bem como do princípio da separação de poderes com consagração constitucional no artigo 11.º da CRP.

N. Acresce que, de acordo com a doutrina e jurisprudência dos Tribunais Superiores, as circulares, os ofícios-circulados e as restantes as instruções administrativas, como é o caso deste Manual, não são fonte de direito e por isso não vinculam os particulares.

O. Ora, face ao exposto, a Recorrente não pode aceitar que o Tribunal a quo tenha preferido o critério adoptado pela Administração Fiscal àquele que resultava de uma aplicação imediata da lei.

Termos em que o presente recurso deverá ser julgado procedente por provado e, em consequência, revogada a decisão recorrida com todas as demais consequências legais, o que desde já se requer.”

### 3. Não foram apresentadas **Contra-alegações**.

4. Remetidos os autos ao TCAN, aí foi proferido acórdão onde aquele Tribunal se julgou incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do recurso. Requerida a remessa do processo ao STA, foram os autos presentes a este STA.

5. O Digno Representante do Ministério Público, junto do STA, emitiu duto parecer, no sentido de que “... com a aplicação efectuada foi violado o princípio da legalidade, atento que na dita norma [art. 40.º, n.º3, do CIMI] o mesmo não resulta erigido, pelo menos, como determinante, ao contrário do que parece ter sido entendido. Concluindo, parece que o recurso é de proceder”.

## II- FUNDAMENTOS

### 1- DE FACTO

A Sentença, sob recurso, deu como provada a seguinte matéria:

“1. Na Conservatória do Registo Predial de Guimarães encontra-se registado a favor da impugnante, pela descrição 1124/20050622-A, da freguesia de ....., a fracção autónoma designada pela letra A, com a seguinte composição: - ESPAÇO A UM — destinado a hipermercado, armazéns do hipermercado, posto de transformação, escritórios e instalação de pessoal, sitas no piso 0, e depósitos de água e grupo de bombagem sitas no piso menos um - cfr. doc. n.º 2 constante de fls. 15 dos autos cujo teor se tem por integralmente reproduzido para os devidos efeitos legais.

2. Em 18 de Fevereiro de 2008 a Câmara Municipal de Guimarães emitiu o alvará de licenciamento de construção n.º 175/08 em nome de B....., SA, referente ao prédio descrito na Conservatória sob o n.º 01124 da freguesia de ...../Guimarães, onde se declara que o referido prédio tem as seguintes características:

Cércea autorizada: **15 m**

Nº de Pisos: **2** acima da cota da soleira e **1** abaixo da mesma.

Área de construção: **124.536 m<sup>2</sup>**

Volume de construção: **419.685 m<sup>3</sup>**

Uso a que se destina a construção: **Edifício comercial** — cfr. doc. n.º 3 junto com a pi e constante de fls. 17 dos autos cujo teor se tem por integralmente reproduzido para os devidos efeitos legais.

3. No documento designado “..... - Propriedade Horizontal -Memória Descritiva” ficou a constar, entre outros o seguinte:

“(....)

- a cave, denominada piso - 1, destinada a estacionamento, a qual está interligada a um piso intermédio denominado piso 0A;

- o piso 0, destinado a unidades comerciais e de serviços (o qual inclui/pode incluir afectação a restauração ou bebidas), onde se localiza o hipermercado;

- o piso 1, destinado a unidades comerciais e de serviços, o qual inclui o uso das lojas destinadas a restauração e bebidas e ao núcleo de cinemas, que inclui o espaço do Retail Park servido por um parque de estacionamento exterior.

Existe ainda um espaço denominado piso - 2 que corresponde a um caminho de evacuação de pessoas do estacionamento localizado no piso - 1.

(...)

## 2- identificação das fracções

**FRACÇÃO A** — unidade autónoma destinada a área de venda do hipermercado Jumbo e Box com área bruta privativa de 11.000 m<sup>2</sup>, armazéns do hipermercado Jumbo e Box, posto de transformação, escritórios e instalação de pessoal com a área bruta dependente de 5.284 m<sup>2</sup>, sitas no piso 0, e ainda a depósitos de água e grupo de bombagem com uma área bruta dependente de 192 m<sup>2</sup> sita no piso menos um, área essa denominada por “Espaço A1” e que faz parte integrante desta fracção, com área bruta de construção acima do solo de **16.284,00 m<sup>2</sup>**, com valor patrimonial de **€ 9.104.553,64** para a qual se fixa um valor relativo de **337,2057** por mil do valor total do prédio. (...)

## 3. Partes comuns

(...)

-estacionamentos e circulação para veículos;

(...)— cfr. fls. 18 a 23 do PA cujo teor se tem por integralmente reproduzido para os devidos efeitos legais.

4. Em 3 de Novembro de 2009 a Câmara Municipal de Guimarães emitiu o Alvará n.º 975/2009 (Processo Obras n.º 703/05), a favor da impugnante onde foi autorizada a utilização das fracções A a AD para comércio ou serviços — cfr. fls. 23 a 26 do PA cujo teor se tem por integralmente reproduzido para os devidos efeitos legais.

5. A área da fracção A referida em 1. e 3. é de 18.139,00 m<sup>2</sup> — cfr. fls. 23 verso dos autos cujo teor se tem por integralmente reproduzido para os devidos efeitos legais.

6. No dia 03.11.2009 a impugnante participou ao Serviço de Finanças de Guimarães 1, através do modelo I do IMI o “Prédio Novo”, em propriedade horizontal, referente ao artigo P1496, tendo declarado os seguintes elementos (Anexo II):

-área total do terreno: 64.989,00 m<sup>2</sup>

-área de implantação do edifício: 45.348,00 m<sup>2</sup>

-área bruta privativa: 39.114,00 m<sup>2</sup>

Elementos da fracção A;

-área bruta privativa: 11.000,00 m<sup>2</sup>

-área bruta dependente: 7.139,00 m<sup>2</sup>

-permilagem: 337,2057 — cfr. doc. de fls. 13 a 16 do PA cujo teor se tem por integralmente reproduzido para os devidos efeitos legais.

7. O prédio atrás referido foi avaliado em 04.12.2009 tendo resultado, ao que a estes autos interessa, o seguinte:

### ELEMENTOS DE PRÉDIO EM REGIME DE PROP. HORIZ.

Nº Pisos do artigo . . . . .	3	3
Área total do terreno . . . . .	64.989,0000 m <sup>2</sup>	64.989,0000 m <sup>2</sup>
Área de implantação do edifício . . . . .	45.348,0000m <sup>2</sup>	45.348,0000m <sup>2</sup>
Área bruta privativa total . . . . .	39.114,0000m <sup>2</sup>	34.114,0000m <sup>2</sup>
Área de terreno integrante das fracções . . . . .		0,0000m <sup>2</sup>
Coordenadas X, Y . . . . .	182.499,00	497.697,00

### ELEMENTOS DA FRACÇÃO

Fracção . . . . .		A
Andar . . . . .		HIP
Afectação . . . . .	Comércio	Comércio
Nº de pisos da fracção . . . . .	2	2
Tipologia/Divisões . . . . .	1	1
Área do terreno integrante. . . . .	0,0000m <sup>2</sup>	0,0000m <sup>2</sup>
Área bruta privativa. . . . .	11.000,0000m <sup>2</sup>	11.000,0000m <sup>2</sup>
Área bruta dependente. . . . .	7.139,0000m <sup>2</sup>	23.190,0000m <sup>2</sup>
Permilagem . . . . .	337,2057	337,2057
Tipo de coeficiente de localização. . . . .		Comércio
Coeficiente de localização. . . . .		0,85

(...)

### VALOR PATRIMONIAL TRIBUTARIO

$V_t^* = V_c \times A \times C_a \times C_i \times C_q \times C_v$

$12.529.410 = 609,00 \times 14.616,1764 \times 1,20 \times 0,85 \times 1,380 \times 1,00$



$V_t$  = valor patrimonial tributário,  $V_c$  = valor de base dos prédios edificados,  $A$  = área bruta de construção mais a área excedente à área de implantação,  $CA$  = Coeficiente de afectação,  $CI$  = coeficiente de localização,  $C_q$  = coeficiente de qualidade e conforto,  $C_v$  coeficiente de vetustez, sendo  $A = (A_a + A_b) \times C_{aj} + A_c + A_d$ , em que  $A_a$  representa a área bruta privativa,  $A_b$  representa as áreas brutas dependentes,  $A_c$  representa a área do terreno livre até ao limite de duas vezes a área de implantação,  $A_d$  representa a área do terreno livre que excede o limite de duas vezes a área de implantação, /  $A_a + A_b$   $\times C_{aj} = 100 \times 1,0 + 0,90 \times (500 - 100) + 0,85 \times (1000 - 500) + 0,80 \times (A_a + A_b - 1.000,0000)$   
 Tratando-se de terrenos para construção,  $\hat{A}$  = área bruta de construção integrada de  $A_b$ .

\* Valor arredondado, nos termos do n.º 2 do art. 38.º do CIMI- cfr. fls. 2 e 3 do PEF e doc. n.º 1 junto com a pi e constante de fls. 13 dos autos, cujo teor se tem por integralmente reproduzidos para os devidos efeitos legais.

8. Em 21.12.2009 a impugnante foi notificada, através do ofício n.º 6319488 do VPT (Valor Patrimonial Tributário) atribuído em resultado da 1.ª avaliação efectuada à fracção autónoma do prédio constituído em regime de propriedade horizontal, inscrito na matriz predial urbana sob artigo P1 496 A, tendo sido fixado o VPT de € 12.529,410,00 — cfr. fls. 7 do PEF cujo teor se tem por integralmente reproduzido para os devidos efeitos legais.

9. Em 20.01.2010 a impugnante, porque discordou do valor da 1.ª avaliação, pediu a 2.ª avaliação, invocando, em síntese, a sua discordância com o VPT atribuído porquanto não é perceptível nem se consegue aferir qual a base legal utilizada para a fixação das áreas atendíveis para cálculo do VPT no que se refere a área bruta dependente - cfr. fls. 4 a 6 do PEF cujo teor se tem por integralmente reproduzido para os devidos efeitos legais.

10. No pedido de 2.ª avaliação a impugnante indicou como seu representante o Dr. C..... que veio a ser substituído pela Dr.ª D..... - cfr. fls. 16 a 19 do PEF cujo teor se tem por integralmente reproduzido para os devidos efeitos legais.

11. Em 28.06.2010 foi efectuada a 2.ª avaliação do prédio referido em 1 - cfr. fls. 31 PEF cujo teor se tem por integralmente reproduzido para os devidos efeitos legais.

12. Os valores fixados na segunda avaliação são os mesmos da primeira avaliação - cfr. fls. 1 a 3, 34 e 35 do PEF e doc. n.º 1 junto a fls. 13 dos autos cujo teor se tem por integralmente reproduzido para os devidos efeitos legais.

13. A comissão de avaliação reuniu na data acima referida (28.06.2010), tendo elaborado o Termo de avaliação constante de fls. 31 do PEF cujo teor se tem por integralmente reproduzido para os devidos efeitos legais.

14. Ao termo de avaliação atrás referido foi anexo um laudo, composto por três folhas manuscritas, frente e verso, onde ficaram consignadas as razões da discórdia da representante da impugnante, conforme resulta de fls. 32 a 34 do PEF cujo teor se tem por integralmente reproduzido para os devidos efeitos legais.

15. As razões da discórdia da representante da impugnante, atento o laudo atrás mencionado, são as seguintes:

“...  
 1- O prédio onde se localiza a fracção autónoma objecto de avaliação foi submetido ao regime de propriedade horizontal conforme consta da escritura de propriedade horizontal que foi junta ao presente processo.

2- Da referida escritura de propriedade horizontal verifica-se que a fracção autónoma designada pela letra A tem a seguinte descrição: Espaço A um - destinado a hipermercado, armazéns do hipermercado, posto de transformação, escritórios e instalação de pessoal, sitas no piso 0 e depósitos de água e grupo de bombagem sitas no piso menos um.

2.1- E ainda referido na mencionada escritura de propriedade horizontal que é de uso exclusivo da fracção A:” colunas, pilares, paredes, quer dividam ou não a fracção e todas as partes restantes que constituem a estrutura entre a cota 115.00 e a cota 122.00; instalações gerais de água, a canalização geral de escoamento de águas pluviais e esgotos do hipermercado, localizados fora da área da fracção, bem como a cisterna de consumo localizada no piso menos um; instalações de electricidade, aquecimento, gás e comunicações do hipermercado localizadas fora da área da fracção; instalações e equipamentos de ar condicionado e instalações e equipamentos contra incêndios e semelhantes, do hipermercado, localizadas fora da área da fracção; o cais de carga e descarga (com 1.663 m2 o qual constituiu área bruta dependente) e as vias de acesso exclusivo.

2.2-. Como partes comuns de todo o edificio foram, entre outras, considerados os estacionamento e circulações para veículos, na mesma escritura da propriedade horizontal

3- Ora de acordo com a opinião dos Exmos. Senhores peritos, a área bruta dependente da fracção autónoma designada pela letra A é formada pela área técnica do piso-1, armazéns, hiper, áreas técnicas (PT), cais de carga e descarga, escritórios, tudo com a área total de 7.139,00 m2, que corresponde à

área participada na declaração modelo 1 do IMI e ainda à área proporcional à permissão da fracção no estacionamento, o que tudo perfaz a área de 23.190m<sup>2</sup>.

4- Não pode a A....., SA concordar com o entendimento dos senhores peritos no que diz respeito à área do estacionamento integrar a área bruta dependente da fracção A, já que este entendimento viola o disposto nos artigos 2º n.º 4 e 40º n.º 3 do CIMI.

5- Com efeito de acordo com o art. 2º n.º 4 do CIMI, cada fracção autónoma de um edifício em regime de propriedade horizontal é havida como constituindo um prédio e, por isso, avaliada autonomamente.

5.1- Por outro lado, de acordo com a noção de área bruta dependente constante no artigo 40º n.º 3 do CIMI, apenas as partes comuns de uso exclusivo da fracção a avaliar, deverão ser qualificadas como área bruta dependente.

5.2- De acordo com a propriedade horizontal do edifício onde se insere a fracção objecto desta avaliação, o estacionamento é parte comum e não está afecto ao uso exclusivo da fracção A, seja no seu todo, seja em parte, seja na parte em que é proporcional à permissão desta fracção, logo, nos termos da lei, não pode ser considerado como área bruta dependente da mesma.

6- Acresce que, os Exmos. Senhores peritos consideraram que a área de estacionamento que constituiu área bruta dependente da fracção A é calculada na proporção da permissão desta fracção.

No entanto, nem no CIMI nem em qualquer outro dispositivo legal é referido que a permissão deverá ser tida em linha de conta para calcular a área bruta dependente de uma fracção autónoma, pelo que, este critério utilizado pelos senhores peritos é aleatório e discriminatório sem qualquer apoio legal.

7- Em face do exposto, a posição dos senhores peritos de considerarem o estacionamento do edifício como área bruta dependente da fracção A da respectiva permissão é ilegal pois viola expressamente o disposto nos artigos 2º n.º 4 e 40º n.º 3 ambos do CIMI” — cfr. fls. 31 a 33 do PEF cujo teor se tem por integralmente reproduzido para os devidos efeitos legais.

16. Em 20.09.2009 foi a impugnante notificada da segunda avaliação — cfr. fls. 37 do PEF cujo teor se tem por integralmente reproduzido para os devidos efeitos legais.

17. Em 13.10.2009 deu entrada neste Tribunal a presente impugnação judicial — cfr. fls. 2 dos presentes autos cujo teor se tem por integralmente reproduzido para os devidos efeitos legais.”

## 2. 2. Das questões a apreciar e decidir

**AA....., S. A.**, ora recorrente, notificada do valor da 2ª avaliação do artigo urbano P1 496º-A, da freguesia de ....., concelho de Guimarães, no valor de 12.529.410,00 €, apresentou, no Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, impugnação judicial, pedindo a sua anulação, com fundamento em erro de cálculo e de utilização dos valores para a determinação do VPT e falta de fundamentação.

Por sentença proferida por aquele Tribunal, em 12 de Dezembro de 2011, foi julgada improcedente a referida impugnação judicial, com base, entre outros, nos seguintes fundamentos:

### A) Quanto ao invocado erro de cálculo

- “(...) Os peritos avaliadores têm de sustentar as suas decisões avaliativas através da exibição quantitativa da fórmula aplicada, sem quaisquer considerações subjectivas, consoante se reza no mencionado preâmbulo do CIMI.

- “(...). Como supra se disse, o VPT é apurado por aplicação da fórmula vertida no artigo 38º do CIMI:  $VP = VC \times A \times Ca \times CI \times Cq \times Cv$

- “(...) As partes estão de acordo em qualificar a área bruta privativa.

A divergência coloca-se em relação à área bruta dependente.

A área correspondente, proporcionalmente, ao estacionamento no prédio em regime de propriedade horizontal onde a fracção A se insere não poderia ser considerada como área bruta privativa, mas teria de ser área bruta dependente uma vez que tal área de estacionamento é um “plus” relativamente à fracção e, não resultando directamente da finalidade da dita fracção é-lhe acessório.

- “(...) atento o espaço comercial em causa, só por via do recurso à permissão é permitido apurar o valor daquela área dependente, sem por em causa os objectivos de transparência e objectividade que se apregoam no CIMI. Por essa razão, quer no Manual de Avaliação de prédios urbanos (versão 5.0) da Direcção dos Serviços de Avaliação (DSA) de Maio de 2011, quer no Manual de Avaliação da DSA (versão 4.0) de Abril de 2009, considera-se, no que respeita à área, na situação de áreas dependentes comuns (como sucede com as áreas de estacionamento) de prédios em regime de propriedade horizontal, será de calcular em função da permissão da fracção autónoma.

- “(...) Temos, pois, que, o valor patrimonial encontrado não merece censura por se encontrar fixado de acordo com os parâmetros legais, não padecendo de erro de facto nem de direito.”

### B) Quanto ao invocado vício de falta de fundamentação

- In casu a Comissão de avaliação, tendo em conta o modelo 1 do IMI, avaliou o prédio referido em 1 do probatório, socorrendo-se da fórmula a que alude o art. 38º do CIMI, onde se expressa que “a

determinação do valor patrimonial tributário dos prédios urbanos para habitação, comércio, indústria e serviços resulta da seguinte expressão:  $V_t = V_c \times A \times C_a \times C_l \times C_q \times C_v$ .”

• Os autos dão ainda conta que após ter reclamado da 1ª avaliação, a impugnante participou, através da sua representante, no segundo processo avaliativo, tendo, por isso, tido acesso ao itinerário cognoscitivo e valorativo seguido para fixar o VPT, designadamente no que respeita à área bruta dependente. — cfr. ponto 10, 14, 15 e 16 dos factos provados.

• “(...) Daquilo que vai dito e provado, constata-se que a impugnante não desconhece nem desconhecia as razões que sustentaram a fixação da área bruta dependente em 23.190,00m<sup>2</sup>.

Evidencia-se, pois, que a impugnante conhecia os motivos que levaram a Comissão de avaliação a fixar em 23.190,00 m<sup>2</sup> a área bruta dependente, tanto assim que conseguiu contra-argumentar.

“(…) A impugnação judicial deduzida terá, pois, de naufragar”.

Contra este entendimento se insurge a recorrente, argumentando, em síntese, que:

• “(...) a douta sentença recorrida assenta em erro de julgamento por considerar que a área do estacionamento integra a área bruta dependente da fracção autónoma A, na área proporcional à permissão desta fracção;

• “(...) No caso em apreço, o estacionamento não é de uso exclusivo da fracção autónoma A, pois o mesmo é “oferecido” para uso de todos os clientes que se deslocam ao centro comercial “.....”;

• “(...) Sendo assim, é por demais evidente que o aludido estacionamento não poderia ter sido qualificado pela Administração Fiscal como área bruta dependente da fracção autónoma A, sob pena de violação do disposto no n.º 3 do artigo 40.º do Código do IMI;

• “(...) Sucede que, nem no Código do IMI, nem em qualquer outra norma legal consta que a permissão deve ser utilizada para efeitos de apuramento da área bruta dependente de uma fracção autónoma;

• “(...) Pelo que, não poderia a Administração fiscal ter utilizado tal critério sob pena de violação do princípio da legalidade a que se encontra adstrita, nos termos do disposto no n.º 2 do artigo 266.º da CRP e no artigo 55.º da LGT, bem como do princípio da separação de poderes com consagração constitucional no artigo 11.º da CRP”.

Em face das conclusões das alegações da recorrente que, nos termos do disposto nos arts. 684º, n.º 3, e 685º-A/1, do CPC, delimitam o âmbito e o objecto do presente recurso, a questão central a dirimir traduz-se em saber se a sentença recorrida incorre em erro de julgamento ao considerar que a área do estacionamento integra a área bruta dependente da fracção autónoma A, na área proporcional à permissão daquela fracção.

### 3. Noção de área bruta dependente

1. No caso *sub judice*, o prédio onde se localiza a fracção autónoma objecto de avaliação foi submetido ao regime da propriedade horizontal, de cuja escritura resulta que aquela fracção autónoma designada pela letra “A” tem a seguinte descrição: - “Espaço A1- destinado a hipermercado, armazéns do hipermercado, posto de transformação, escritórios e instalação de pessoal, sitas no piso 0 e depósitos de água e grupo de bombagem sitas no piso 0 e depósitos de água e grupo de bombagem sitas no piso menos um”.

É ainda referido na mencionada escritura que “(...) é de uso exclusivo da fracção A:” colunas, pilares, paredes, quer dividam ou não a fracção e todas as partes restantes que constituem a estrutura entre a cota 115.00 e a cota 122.00; instalações gerais de água, a canalização geral de escoamento de águas pluviais e esgotos do hipermercado, localizados fora da área da fracção, bem como a cisterna de consumo localizada no piso menos um; instalações de electricidade, aquecimento, gás e comunicações do hipermercado localizadas fora da área da fracção; instalações e equipamentos de ar condicionado e instalações e equipamentos contra incêndios e semelhantes, do hipermercado, localizadas fora da área da fracção; o cais de carga e descarga (com 1.663 m<sup>2</sup> o qual constituiu área bruta dependente) e as vias de acesso exclusivo.

Como partes comuns de todo o edifício “foram, entre outras, considerados os estacionamentos e circulações para veículos, na mesma escritura da propriedade horizontal”.

Para a Comissão de Avaliação, a área bruta dependente da fracção autónoma designada pela letra “A” é formada pela área técnica do piso-1, armazéns, hiper, áreas técnicas (PT), cais de carga e descarga, escritórios, tudo com a área total de 7.139,00 m<sup>2</sup>, que corresponde à área participada na declaração modelo 1 do IMI e ainda à área proporcional à permissão da fracção no estacionamento, o que tudo perfaz a área de 23.190m<sup>2</sup>.

Contra este entendimento se insurge a recorrente, argumentando, em síntese, que estando o estacionamento inserido num centro comercial e de uso comum a todas as lojas e não apenas à fracção “A” (hipermercado) não pode o mesmo ser qualificado como área bruta dependente da fracção autónoma “A”, e sobretudo na área proporcional à sua permissão.

Não entendeu assim a sentença recorrida, concluindo que a referida avaliação não merece censura, porquanto, segundo o Mmº Juiz “a quo” “(...) A área correspondente, proporcionalmente, ao estacionamento no prédio em regime de propriedade horizontal onde a fracção A se insere não poderia ser considerada como área bruta privativa, mas teria de ser área bruta dependente uma vez que tal área

de estacionamento é um “plus” relativamente à fracção e, não resultando directamente da finalidade da dita fracção é-lhe acessório”.

O espaço destinado a estacionamento, tal como as garagens e estacionamento, embora não se possam qualificar como fins comerciais e de serviços, eles imprimem um plus a essa função e por essa razão não são contabilizados na sua totalidade mas unicamente numa proporção que o legislador definiu como 0,30.

Significa isto que a área bruta dependente apenas adiciona uma valorização, tendo um papel secundário ou instrumental relativamente à função principal.

De facto, a existência de um estacionamento junto ou no mesmo edifício onde se encontre um espaço comercial e de serviços como a dos presentes autos, em que existe um hipermercado, armazéns do hipermercado, posto de transformação, escritórios e instalação de pessoal, terá de considerar-se como área dependente na proporção da permissão pois que tal área é oferecida, inclusive, aos visitantes que acedem aquele espaço, sendo-lhe acessório.(...)”.

Em face do exposto, adianta-se, desde já, que a razão está do lado da sentença recorrida, que subscrevemos no essencial.

Vejamos.

2. Como ficou dito, a questão central gira em torno de saber se andou bem a Comissão de Avaliação ao classificar a área de estacionamento como área bruta dependente da fracção A na percentagem da respectiva permissão.

O Código do IMI enuncia de forma detalhada os factores e coeficientes em que assenta a determinação do valor patrimonial dos imóveis urbanos.

Assim, o art. 38º do CIMI estatuiu a seguinte fórmula legal, a que os técnicos avaliadores têm de obedecer na fixação do VPT dos imóveis urbanos:

$$VT = VC \times A \times Ca \times Cl \times Cq \times Cv$$

Na qual temos:

-Vc é o valor base dos prédios edificados que corresponde ao custo médio de construção por metro quadrado (actualmente fixado em 482,40 EUR), adicionado do valor do terreno, que corresponde a 25% daquele custo - actualmente, o Vc corresponde a 603 EUR

-A é o coeficiente relativo à área bruta de construção e ao terreno que excede a área de implantação, que varia entre 0,005 e 1, e corresponde à soma dos valores relativos à área bruta privativa e às áreas brutas dependentes, corrigidas pelo coeficiente de ajustamento de áreas, acrescidas dos valores referentes à área do terreno livre, dividido entre a parte que não excede o dobro da área de implantação e a restante;

- Ca é o coeficiente de afectação, que varia entre 0,08 e 1,20, consoante o imóvel se destine a estacionamento, armazéns, indústria, habitação, comércio ou serviços;

- Cl é o coeficiente de localização que varia entre 0,35 e 3, consoante o imóvel esteja isolado em meio rural ou se situe numa zona de elevado valor no mercado imobiliário;

- Cq é o coeficiente de qualidade e conforto, que varia entre 0,5 e 1,7, consoante o tipo de imóvel e as suas características, sendo valorizadas na habitação, por exemplo, as moradias e os andares em condomínio fechado, as piscinas, campos de ténis e outros equipamentos de lazer, e no comércio, indústria e serviços, a localização em centro comercial ou edifício de escritórios, o sistema de climatização ou a existência de elevador ou escadas rolantes. Em ambos os casos, constituem indicadores de desvalorização, por exemplo a inexistência de instalações sanitárias (e cozinha, no caso das habitações), a inexistência de rede de água, electricidade, gás ou esgotos, ou a ausência de elevador em edifícios com mais de 3 pisos;

-Cv é o coeficiente de vetustez, que varia entre 0,40 e 1, em função do número de anos decorridos desde a data de emissão da licença de habitação ou da conclusão das obras de edificação (nos prédios ampliados aplica-se a cada parte, o coeficiente respectivo de acordo com a idade de cada parte).

Dos coeficientes mencionados podemos destacar os denominados coeficientes macro, de enquadramento ou de contexto, tais como o valor base e o coeficiente de localização porque “não dependem especificamente de cada prédio individual que vai ser avaliado, mas do contexto urbano em que se insere”(1). A par destes temos coeficientes, tais como a área, o coeficiente de afectação, o coeficiente de qualidade e conforto, e o coeficiente de vetustez, que dizem respeito a características intrínsecas dos prédios.

Relativamente ao coeficiente da área bruta (A), o art. 40º CIMI, sob a epígrafe «Tipos de áreas dos prédios edificados» tem o seguinte conteúdo:

“Artigo 40º

#### **Tipos de áreas dos prédios edificados**

1 - A área bruta de construção do edifício ou da fracção e a área excedente à de implantação (A) resultam da seguinte expressão:

$$A = (Aa + Ab) \times Caj + Ac + Ad$$

em que:

**Aa** representa a área bruta privativa;

**Ab** representa as áreas brutas dependentes;

**Caj** representa o coeficiente de ajustamento de áreas;

**Ac** representa a área de terreno livre até ao limite de duas vezes a área de implantação;

**Ad** representa área de terreno livre que excede o limite de duas vezes a área de implantação.

2 - A área bruta privativa (**Aa**) é a superfície total medida pelo perímetro exterior e eixos das paredes ou outros elementos separadores do edifício ou da fracção, incluindo varandas privativas fechadas, caves e sótãos privativos com utilização idêntica à do edifício ou da fracção, a que se aplica o coeficiente 1.

3 - As áreas brutas dependentes (**Ab**) são as áreas cobertas e fechadas de uso exclusivo, ainda que constituam partes comuns, mesmo que situadas no exterior do edifício ou da fracção, cujas utilizações são acessórias relativamente ao uso a que se destina o edifício ou fracção, considerando-se, para esse efeito, locais acessórios as garagens, os parqueamentos, as arrecadações, as instalações para animais, os sótãos ou caves acessíveis e as varandas, desde que não integrados na área bruta privativa, e outros locais privativos de função distinta das anteriores, a que se aplica o coeficiente 0,30.

4-(...)"

Atendendo à noção legal constante do n.º 3 do art. 40º do CIMI, as áreas brutas dependentes são espaços sem autonomia económica, que constituem áreas de apoio à utilização principal, ou seja, áreas acessórias, que estão ao serviço e são subsidiárias das zonas de ocupação principal e lhes servem de apoio<sup>(2)</sup>.

Segundo JOSÉ MARIA F. PIRES, na definição do conceito de área bruta dependente, a lei estabelece alguns requisitos essenciais, a saber:

“i) Em primeiro lugar o requisito da subsidiariedade. Estas áreas têm de estar ao serviço de uma qualquer área bruta privativa. A sua utilização deve ser dependente e não principal;

ii) Em segundo lugar têm que ser áreas cobertas e fechadas. Não basta que essas áreas sejam meramente cobertas, têm que ser fechadas;

iii) Em terceiro lugar devem ser áreas de uso exclusivo. A sua utilização tem que ter carácter exclusivo, não podendo, por isso, ser de utilização comum ou em conjunto com outros titulares. (...)”

Aplicando o exposto ao caso em análise, não está em causa o preenchimento dos primeiros dois requisitos, em especial não oferece dúvida que o espaço relativo ao estacionamento é desprovido de autonomia própria encontrando-se ao serviço das zonas de ocupação principal, por se tratar de um edifício onde se localiza um espaço comercial e de serviços, tais como um hipermercado, armazéns do hipermercado, posto de transformação, escritórios e demais serviços.

O requisito questionado respeita tão só ao facto de a Comissão de Avaliação ter considerado que a área de estacionamento constitui área bruta dependente da fracção “A”.

Quando JOSÉ MARIA F. PIRES refere que o conceito de área bruta dependente apenas abrange áreas de uso exclusivo, esclarece que aquele conceito de exclusividade significa que as mesmas não podem ser de utilização comum ou em conjunto com outros titulares.

No caso dos autos a recorrente limita-se a alegar que o estacionamento não é de uso exclusivo da fracção “A” porque é oferecido para uso de todos os clientes que se deslocam ao centro Comercial “.....” e não porque seja de utilização comum ou em conjunto com outros titulares.

Como ficou consignado na sentença recorrida, “dúvidas não existem que o estacionamento é uma valorização para as pessoas que acedem àquele espaço (fracção “A”), inserido no “.....”, onde a gratuidade do estacionamento é oferecida aos clientes como forma de promover a procura daquele espaço, designadamente ao hipermercado jumbo, tal como se pode ver no site do “.....”.

Assim sendo, verifica-se que o referido espaço está especialmente afecto ao uso por parte dos clientes que acedem ao hipermercado inserido na fracção “A”, uma vez que aquela infra-estrutura, ao propiciar aos potenciais clientes a possibilidade de estacionamento gratuito, constitui factor importante para potenciar a afluência de clientela.

No fundo, embora aquela área de estacionamento esteja descrita na escritura de propriedade horizontal como parte comum de todo o edifício, tratando-se de um “Edifício comercial”, acaba por funcionar como um parqueamento colectivo<sup>(3)</sup> que vai estar afecto ao uso do mesmo pelos clientes que acedem a todas as áreas comerciais e, em especial, às inseridas na fracção “A”.

Neste sentido, realça-se na sentença recorrida que “(...) apesar do estacionamento ser uma parte comum, face à disponibilização que é feita aos clientes do ....., de estacionamento gratuito, está a mesma a ser afectada, essencialmente, ao uso do mesmo, designadamente aos clientes que acedem ao hipermercado inserido na fracção A e por isso bem andou a comissão de avaliação e a administração ao considerar aquela área de estacionamento proporcional à permissão, acessória (área dependente) daquela fracção ou daquele “ESPAÇO A UM””.

Estamos, deste modo, perante uma situação, como se pode ler a dado passo na sentença recorrida, em que o título constitutivo da propriedade horizontal não pode ser decisivo, devendo prevalecer a realidade e destinação económica que é dada ao estacionamento.

Neste sentido, ficou consignado no Acórdão do STJ, de 28/9/1999, que “Deixam de ser comuns as coisas que estejam afectas ao uso exclusivo de um dos condóminos, para tal bastando uma afectação material, uma destinação objectiva (...), não se exigindo que ela conste do respectivo título constitutivo”<sup>(4)</sup>.

Finalmente, não procede o argumento da recorrente segundo o qual “o estacionamento não é de uso exclusivo da fracção autónoma A, pois o mesmo é “oferecido” para uso de todos os clientes”.

Na verdade, se terceiros (clientes) utilizam aquele espaço é porque são autorizados para tal o que tem subjacente o poder de disposição para a definição do destino da afectação do estacionamento inserido na fracção A. Mas se assim é, então o referido estacionamento não pode perder o carácter de uso exclusivo, nos termos e para os efeitos do n.º 3 do art. 40º do CIMI, apenas pelo facto de o seu uso estar afecto ou ser cedido, por quem tem poder para tal, seja a título gratuito seja oneroso, para atrair clientela aos espaços comerciais em geral e sobretudo aos inseridos naquela fracção.

3. Quanto ao critério utilizado pela comissão de avaliação para encontrar aquela área, afigura-se que também não assiste razão à recorrente.

Como se pode ler na sentença recorrida, “(...)”*O critério utilizado pela comissão de avaliação para encontrar aquela área foi, não a totalidade do estacionamento, mas o correspondente à permissão que aquela fracção tem, sendo por isso um critério objectivo e não aleatório.*

Na verdade, acrescenta-se na sentença recorrida “*atento o espaço comercial em causa, só por via do recurso à permissão é permitido apurar o valor daquela área dependente, sem por em causa os objectivos de transparência e objectividade que se apregoam no CIMI.*(...) Trata-se de “*um critério adequado para distribuir sejam as despesas comuns sejam as despesas de conservação, sejam as de aferição da área bruta dependente relativamente à fracção que valorizam ou de que são acessório, na devida proporção*”.

No mesmo sentido se pronunciam J. SILVÉRIO MATEUS/L.CORVELO DE FREITAS<sup>(5)</sup>, quando observam que “no caso dos parqueamentos colectivos, a avaliação deve ter em conta a área resultante da aplicação das respectivas permissões”.

Não assiste, desta forma, razão à recorrente quando argumenta que a utilização do Manual de Avaliação dos prédios urbanos da Direcção dos Serviços de Avaliação é violador do princípio da legalidade, nos termos do disposto no art. 266º, n.º 2, da CRP e art. 55º da LGT, uma vez que o critério da permissão ali utilizado não é inovador, limitando-se a receber o que consta do regime da propriedade horizontal regulado no Código Civil (cfr. arts. 1417º ss.).

Também não se vê em que medida seja violado o princípio da separação de poderes, porquanto a Administração Tributária, ao limitar-se a aplicar regras que derivam daquele regime legal, não está a usurpar atribuições do poder legislativo.

Em face do que vai exposto, a sentença recorrida não merece qualquer censura, devendo ser confirmada.

Não tendo acolhimento as alegações da recorrente, improcede o presente recurso.

### III- DECISÃO

Termos em que, os Juízes Conselheiros da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, negar provimento ao recurso.

Custas pela Recorrente.

Lisboa, 30 de Janeiro de 2013. — *Fernanda Maçãs* (relatora) — *Casimiro Gonçalves* — *Francisco Rotheres* (Vencido. O conceito de “uso exclusivo” para definição do conceito de “área bruta dependente”, tal como definido no acórdão, não se encontra verificado).

(1) J.M.FERNANDES PIRES, Lições sobre o Património e do Selo, Almedina, Coimbra, p.45.

(2) Cfr. JOÃO RICARDO CATARINO/VASCO BRANCO GUIMARÃES, Lições de Fiscalidade, Almedina, Coimbra, 2012, p. 335.

(3) Neste sentido, referem J. SILVÉRIO MATEUS/L.CORVELO DE FREITAS que a “área bruta dependente (Ab), com menor relevância no caso da habitação constituída em propriedade horizontal, abrange, ainda assim, alguns espaços comuns, como os parqueamentos colectivos e espaços de utilização exclusiva de cada condómino como sejam os parqueamentos individualizados, as garagens individuais e as arrecadações” (Cfr. Os Impostos sobre o Património Imobiliário, O Imposto do Selo, Anotados e Comentados, Engifisco, 2005, p. 201).

(4) Também no sentido da afectação material “ab initio” de uma parte do prédio que se presume comum, nos termos do disposto no art. do Cciv. ser bastante para afastar aquela presunção, cfr. o Acórdão da Relação de Lisboa, de 3/5/1973 (CJ, Ano I, Tomo II, 1993, p. 161).

(5) Ibidem.

## Acórdão de 30 de Janeiro de 2013.

### Assunto:

*Recurso jurisdicional de revista - artigo 150º do CPTA - Pressupostos de admissibilidade.*

### Sumário:

- I — O recurso de revista consagrado no artigo 150.º do CPTA tem natureza absolutamente excepcional. Daí que apenas seja admissível nos precisos e estritos termos em que o legislador o consagrou.*
- II — Destina-se a viabilizar a reapreciação pelo Supremo Tribunal Administrativo de questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito.*
- III — A requerida reapreciação da questão da interpretação dos n.º 3 e 4 do artigo 39.º do CPPT e a reavaliação da subsunção dos factos apurados e definitivamente assentes ao direito aplicável, operada pelo sindicado aresto não assume relevância fundamental nem se apresenta como necessária à melhor aplicação do direito, uma vez que se mostra, aquela, conforme ao entendimento sufragado pela jurisprudência e, esta, não demandou nem requereu operações exegéticas de complexidade ou dificuldade superior ao comum.*

Processo n.º 1133/12-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrida: A....., S. A.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons.º Dr. Alfredo Madureira.

Recurso de revista – cfr. art.º 150º do CPTA -.

Apreciação preliminar sumária de admissibilidade – cfr. art.º 150º n.º 5 do CPTA -.

Em conferência, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

A Autoridade Tributária e Aduaneira inconformada agora com o acórdão do TCASul que lhe negou provimento ao recurso ordinário que havia interposto e confirmou a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra e assim manteve a decretada procedência da impugnação judicial antes deduzida pela A....., SA, nos autos convenientemente identificada, dele veio requerer revista, nos termos dos arts. 144º e 150º do CPTA.

Sustenta em síntese e fundamentalmente que se verificam os requisitos legais de admissibilidade do recurso de revista para eventual reapreciação da questão emergente do questionado julgado e que enunciou pela forma seguinte:

*“... para efeitos de notificação por via postal com aviso de recepção, quando não é cumprida pelo distribuidor do serviço postal a anotação prevista no n.º 4 do art.º 39º do CPPT, essa menção, não seja considerada um requisito essencial à notificação, porque não é de responsabilidade da Administração Tributária. E a notificação seja considerada efectuada no dia em que se mostre assinado o aviso de recepção, nomeadamente, quando a AT procedeu à correcta notificação do Sujeito Passivo, para o seu domicílio fiscal e a carta é recebida por pessoa autorizada para tal, quer no domicílio do SP, quer quando é levantada nos serviços postais.”*

Uma vez que, alega,... tal questão assume relevância jurídica ou social, aferida em termos de utilidade jurídica, com capacidade de expansão da controvérsia que ultrapasse os limites da situação singular, decorrendo da interposição do presente recurso, a possibilidade de melhor aplicação do direito, tendo como escopo a uniformização do mesmo direito, dado que esta questão tem uma capacidade de se repetir num número indeterminado de casos futuros.

A Impugnante e ora Requerida contra-alegou oportunamente sustentando a não verificação dos pressupostos de admissão do presente recurso excepcional de revista.

Sustenta em síntese e fundamentalmente que os argumentos apresentados pela Fazenda Pública parecem,... resumir-se a generalidades decalcadas do disposto no artigo 150º do CPTA e de um douto Acórdão do STA (datado de 29.11.2006, no processo n.º 0729/06)...

E que... a Fazenda Pública não chega sequer a concretizar se as questões suscitadas têm relevância jurídica ou social,

Uma vez que a apenas invocada “*capacidade para se repetir num número indeterminado de casos futuros*” não é, naturalmente, um requisito legal de per se para este recurso.

E uma vez que, alega, a questão suscitada pela Requerente é tão só a da interpretação do artigo 39º, n.º 3 do CPPT,

Questão que, pela singularidade das incidências que rodearam toda a situação apreciada em primeira e segunda instância afasta essa previsão.

Sustenta ainda que:

*... não se demonstra que as decisões proferidas pelo TCAS e pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra tenham incorrido em qualquer erro grosseiro ou decisão descabidamente ilógica, ostensivamente errada ou juridicamente insustentável que imponha a admissão do Recurso de Revista como claramente necessária para a melhor aplicação do direito.*

*Tampouco se vislumbra que a questão suscite fundadas dúvidas, nomeadamente por se verificar uma divisão de correntes jurisprudenciais ou doutrinárias, a qual ao gerar incerteza e instabilidade na resolução dos litígios, faça antever objectivamente útil a intervenção do STA na qualidade de órgão de regulação do sistema.*

Já que, como a própria Fazenda Pública reconheceu nas alegações apresentadas a quando da interposição do recurso para o TCAS que a sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra (e mais tarde confirmada pelo Tribunal “*a quo*”) havia sido decidida no mesmo sentido pelo STA.

Para a final concluir pela não verificação dos requisitos legais de admissão do requerido recurso excepcional de revista - artigo 150º n.º 1 do CPTA -.

E o Ex.mo Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal Administrativo, chamado a pronunciar-se – cfr. parecer de fls. 1096 e 1097 -, opinou também pela não verificação dos pressupostos de admissibilidade da requerida revista (cfr. art.º 150º n.º 1 do CPTA) pois que, em seu esclarecido entender,

*estamos perante uma situação pontual e singular, atenta a específica factualidade apurada (...) insusceptível de se repetir num número indeterminado de casos,*

*E que a questão suscitada não é particularmente complexa ou melindrosa do ponto de vista jurídico, nem revestindo uma importância fundamental do ponto de vista social.*

Anota ainda, bem atentamente, que a tese perfilhada pelo acórdão recorrido tem vindo a ser seguida pelo STA (acórdãos de 06.10.2005, processo n.º 500/05 e de 08.09.2010, processo n.º 437/10).

Para, a final, concluir pela não admissibilidade da requerida revista.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

Vejamos então, como cumpre - cfr. art.º 150º n.º 5 do CPTA -, se, *in casu*, se verificam ou não os pressupostos de admissibilidade.

A jurisprudência das duas Secções deste Supremo Tribunal Administrativo (Contencioso Administrativo e Contencioso Tributário) perante o disposto no n.º 1 daquele preceito da lei adjectiva “*Das decisões proferidas em 2ª instância pelo Tribunal Central Administrativo pode haver, excepcionalmente, revista para o Supremo Tribunal Administrativo quando esteja em causa a apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para a melhor aplicação do direito.*”, vem acentuando repetida, uniforme e pacificamente o carácter estritamente excepcional deste recurso jurisdicional de revista,

Pois que se não trata de recurso ordinário de revista, mas antes, como de resto o legislador cuidou de sublinhar na Exposição de Motivos das Propostas de Lei n.º 92/VII e 93/VIII, de uma “*válvula de segurança do sistema*” a utilizar apenas e só nos estritos pressupostos que definiu,

*Quer dizer, quando esteja em causa a apreciação de uma questão que pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para a melhor aplicação do direito.*

E, no preenchimento dos conceitos indeterminados acolhidos pelo legislador, a saber: *relevância jurídica ou social de importância fundamental* da questão suscitada e a *clara necessidade* da admissão do recurso para *uma melhor aplicação do direito*, a jurisprudência deste Supremo Tribunal vem doutrinando e sublinhando que apenas se verifica ocorrer aquela relevância jurídica ou social quando a questão a apreciar seja de complexidade superior ao comum em razão da dificuldade das operações exegéticas a efectuar, de enquadramento normativo especialmente complexo, ou da necessidade de compatibilizar diferentes regimes potencialmente aplicáveis”.

Já no que concerne à *clara necessidade da admissão deste recurso para a melhor aplicação do direito* a jurisprudência sublinha, concordante e uniformemente, que há-de resultar da *capacidade de expansão da controvérsia de modo a ultrapassar os limites da situação singular, designadamente quando o caso concreto revele seguramente a possibilidade de ser visto como um tipo, contendo uma questão bem caracterizada, passível de se repetir em casos futuros e cuja decisão nas instâncias seja ostensivamente errada ou juridicamente insustentável,*



*Ou quando suscite fundadas dúvidas, nomeadamente por se verificar divisão de correntes jurisprudenciais ou doutrinárias, gerando incerteza e instabilidade na resolução dos litígios....*

(Neste sentido, os acórdãos de 31.03.2011 processos n.º 232/11, da 1ª Secção e de 30.12.2012, e processo n.º 182/12, desta Secção de Contencioso Tributário).

E esta jurisprudência tem sido reiterada e uniformemente acolhida em todos os arestos posteriores tirados por esta formação da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal.

E é sobre o requerente que recai o ónus de alegar e intentar demonstrar a verificação dos requisitos legais de admissibilidade deste extraordinário meio processual de sindicância jurisdicional, alegações e demonstração a levar necessariamente ao requerimento inicial ou de interposição – cfr. arts. 676º n.º 2, 684º n.º 1 (in fine) e 2, e 685º-A n.º 1 e 2 do CPC, subsidiariamente aplicável -.

Ora, neste domínio e no caso presente, não pode deixar de acolher-se o entendimento sufragado quer pela Requerida, quer pelo Ex.mo Magistrado do Ministério Público junto deste Tribunal.

Com efeito e como proficientemente evidenciam nas respectivas resposta (contra-alegações) – cfr. fls. 1041 a 1059 209 - e parecer - cfr. fls. 1096 e 1097 - importa concluir pela não demonstração e pela não verificação dos requisitos/pressupostos legais de admissão da requerida revista excepcional – cfr. art.º 150º do CPTA -.

Na verdade, neste domínio e no caso presente, não pode deixar de concluir-se, sem tibiezas ou necessidade de longas divagações, que a Requerente não logrou demonstrar a verificação daqueles requisitos/pressupostos legais de admissão da requerida revista excepcional - cfr. artigo 150º do CPTA e sentido da jurisprudência convocada -.

Como vem de dizer-se e emerge do texto do respectivo requerimento de interposição do presente recurso, a Requerente ATA limita-se a invocar a capacidade de expansão da controvérsia para além dos limites da situação singular e a capacidade de a questão suscitada se repetir num número indeterminado de casos futuros.

E, partindo destas duas singelas e abstractas afirmações/premissas, porventura susceptíveis de verificação efectiva, sem mais, conclui que a questão que identificou e emerge do sentido do decidido pelo questionada acórdão do TCASul é susceptível de ser qualificada, para o efeito jurídico-processual que cumpre, como de importância fundamental, pela sua relevância jurídica ou social,

Sendo, por isso, necessário para a melhor aplicação do direito a admissão da requerida revista.

Conclusão bem precipitada e juridicamente infundada.

Na verdade e para convenientemente se poder ajuizar da necessidade de admissão deste especial recurso de revista para uma melhor aplicação do direito, a invocada capacidade de expansão da controvérsia e possibilidade de repetição em casos futuros, para proceder e ser aqui eficaz, há-de ser vista ou avaliada já perante as questionadas decisões das instâncias.

Estas, para o requerido efeito, haverão de revelar-se *ostensivamente erradas ou juridicamente insustentáveis* ou, no mínimo, susceptíveis alimentar *dúvidas fundadas* que, sobre a questão enunciada, porventura decorram de *divisões de correntes jurisprudenciais ou doutrinárias*.

Ora, nada disto se verifica ocorrer no ajuizado caso, nem a Requerente, sobre estes pontos, alegou o que quer que fosse.

Acresce ainda que, não se tratando de recurso ordinário, mas antes de revista excepcional ou *válvula de segurança do sistema*, a relevância da questão a reapreciar nesta sede há-de emergir ainda e também de uma *especial complexidade das operações exegéticas a efectuar*,

Já perante um *enquadramento normativo especialmente complexo* e que porventura envolva a *necessidade de compatibilizar diferentes regimes legais potencialmente aplicáveis*.

Ora, nada disto se verifica também ocorrer no ajuizado caso dos autos.

Neste, é bem singelo o enquadramento normativo – o art.º 39º n.º 3 e 4 do CPPT –, não ocorre também qualquer necessidade de compatibilizar diferentes regimes legais e a subsunção dos factos apurados e definitivamente assentes ao direito aplicável não demandou nem requereu operações exegéticas de complexidade ou dificuldade superior ao comum.

Acresce ainda, decisivamente, que, como, aliás atentamente, anota o Ex.mo Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal, a tese perfilhada pelo questionado acórdão é uma das soluções plausíveis de direito e constitui jurisprudência repetidamente afirmada também por este Supremo Tribunal, jurisprudência que, aliás, o impugnado aresto expressamente convoca.

E a discordância com o sentido do decidido, por si só, embora susceptível de legitimar/motivar recurso jurisdicional ordinário, se e quando admissível, revela-se antes e para o efeito jurídico processual que cumpre - admissibilidade da revista excepcional - manifesta e processualmente ineficaz.

Pelo exposto, acordam os Juízes desta formação – art.º 150º n.º 5 do CPTA – da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em não admitir a requerida revista.

Custas pela Recorrente Administração Tributária.

Lisboa, 30 de Janeiro de 2013. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Dulce Neto* – *Valente Torrão*.

**Acórdão de 30 de Janeiro de 2013.****Assunto:**

*Incompetência em razão da hierarquia. Pedido de remessa dos autos ao tribunal julgado competente.*

**Sumário:**

*Tendo este STA sido declarado incompetente, em razão da hierarquia, por despacho de Relator, para conhecer do recurso, deve o mesmo ser remetido ao Tribunal declarado competente se, não obstante não estar nos autos o requerimento da recorrente, se ter provado que o mesmo não chegou por motivos técnicos, mas que existe um cabeçalho técnico de mensagem em que se identificava o processo e se requeria a referida remessa no prazo legal.*

Processo n.º 1150/11-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrida: A....., S.A.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons.<sup>o</sup> Dr. Valente Torráo.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. Não se conformando com o despacho do Relator de fls. 796 que mandou remeter os autos ao TCA Sul, tribunal julgado competente para o recurso, veio A....., SA, aqui recorrida, reclamar para a conferência concluindo a sua reclamação nos seguintes termos:

a) Vem o despacho proferido pelo Exmo. Juiz Conselheiro Relator julgar existente e tempestivo o, alegado, pedido de remessa dos presentes autos ao Tribunal Central Administrativo Sul, com fundamento no facto de que, “*não obstante poder ter ocorrido algumas falhas por parte do Exmo. R. F. Pública no envio do pedido de remessa dos autos ao TCA Sul (...), ter havido manifestação clara e atempada do desejo de remessa dos autos àquele Tribunal*”.

b) Da análise do disposto nos artigos 158.º, n.º 1, do Código do Processo Civil, aplicável ex vi artigo 2.º, alínea e), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, e 205.º, n.º 1, da Constituição da República Portuguesa, não foram identificados os fundamentos com base nos quais se considera ter existido uma apresentação tempestiva de um pedido de remessa dos autos, impedindo a recorrida de, por um lado, ficar inteirada dos motivos que conduziram à tomada daquela decisão e, por outro, impugnar convenientemente esses mesmos fundamentos, assim prejudicando as suas possibilidades de defesa contra aquela decisão.

c) Mais: o Exmo. Juiz Conselheiro Relator abstém-se de identificar as razões pelas quais as referidas falhas não implicam a violação do disposto no artigo 18.º, n.º 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário, ou seja, por que razão as referidas falhas não determinam a intempestividade do pedido que terá sido apresentado.

d) Em face da violação das referidas disposições legais, o despacho do Venerando Juiz Conselheiro Relator deverá ser declarado nulo, por falta de fundamentação, de acordo com as disposições conjugadas dos artigos 666.º, n.º 3, e 668.º, n.º 1, alínea b), do Código do Processo Civil, aplicáveis ex vi artigo 2.º, alínea e), do Código de Procedimento e de

e) No que concerne à eventual receção do alegado pedido de remessa dos presentes autos ao Tribunal Central Administrativo Sul, ficou demonstrado que à mensagem eletrónica contendo o alegado pedido de remessa (cfr. fls. 726 dos autos) não foi junto qualquer comprovativo de entrega, junto do Supremo Tribunal Administrativo, não sendo, assim, possível confirmar que a mesma foi enviada pela Recorrente dentro do prazo legalmente definido para aquele efeito -14 dias.

f) Este entendimento encontra-se, aliás, suportado nas informações prestadas, tanto pela Exma. Senhora Escrivã de Direito, do Supremo Tribunal Administrativo, como pelo Instituto das Tecnologias de Informação na Justiça, enquanto administrador do sistema informático do Supremo Tribunal Administrativo, sobre a eventual receção do alegado pedido de remessa, nos termos das quais foi confirmado não existir nos servidores, na suposta data de envio do alegado pedido de remessa, qualquer mensagem eletrónica do remetente em causa.

g) O documento junto aos autos pela Recorrente, através de requerimento de fls. 758/763 dos autos, alegadamente comprovativo do envio da referida mensagem eletrónica, não demonstra que a mesma foi acompanhada de qualquer anexo ou que tenha sequer sido acompanhada do concreto pedido de remessa dos autos ao Tribunal Central Administrativo Sul.

h) Refira-se, por outro lado, que o documento de fls. 758/763 dos autos não contém assinatura eletrônica qualificada e, bem assim, a validação cronológica emitida por uma entidade certificadora, violando, assim, o disposto no artigo 6.º, do Decreto-Lei n.º 290-D/99, de 2 de agosto e as exigências constantes da Portaria n.º 1417/2004, de 30 de dezembro.

i) Não tendo a Recorrente logrado fazer prova de que requereu, efetiva e tempestivamente, a remessa dos presentes autos ao Tribunal Central Administrativo Sul, deverão os documentos por si juntos aos autos ser desconsiderados, confirmando-se, assim, o trânsito em julgado da Sentença proferida no Processo de Reclamação Judicial de Atos do Órgão de Execução Fiscal n.º 1298/10.1 BESNT.

j) Caso assim não se entenda, ou seja, na eventualidade de este douto Tribunal vir a reconhecer a entrega efetiva do referido pedido de remessa - o que, conforme ficou demonstrado, não será possível, pelo que não se concede -, sempre deverá ser considerada intempestiva a pronúncia da Recorrente sobre a questão em análise, dado ter ocorrido posteriormente ao prazo de 10 dias, contados da data da notificação do Despacho de fls. 647, dos autos - momento em que tomou conhecimento do trânsito em julgado da Sentença proferida no Processo de Reclamação Judicial de Atos do Órgão de Execução Fiscal n.º 1298/10.1 BESNT.

k) Deverá, assim, o despacho ora reclamado ser revogado e substituído por outro que confirme não ter existido uma efetiva e tempestiva apresentação de pedido de remessa dos presentes autos ao Tribunal Central Administrativo Sul e, conseqüentemente, o trânsito em julgado da Sentença proferida no Processo de Reclamação Judicial de Atos do Órgão de Execução Fiscal n.º 1298/10.1 BESNT.

Nestes termos e nos demais de direito que V. Exas. doutamente suprirão, requer-se, pelos fundamentos enunciados supra, que sobre a matéria do despacho proferido pelo venerando juiz conselheiro relator a fls. 796 e 796 verso dos autos, recaia um acórdão e, em face dos factos provados nos autos, seja determinada a revogação do despacho proferido pelo juiz Relator, sendo confirmado o trânsito em julgado da sentença proferida no processo de reclamação judicial n.º 1298/10.1.BESNT.

## 2. A recorrente Fazenda Pública respondeu à reclamação nela vindo a concluir:

a) O presente requerimento de reclamação para a conferência, interposto do despacho exarado pelo Exm.º Juiz Conselheiro Relator, a fls. 796 e 796 V., foi apresentado no prazo de 10 dias, após a notificação do referido despacho.

b) Pelo que, a seguir-se o entendimento já veiculado por esse STA, de que nos processos urgentes os prazos processuais a observar se reduzem a metade, por aplicação do disposto no art.º 147º, n.º 2 do CPTA, a reclamação para a conferência, deduzida pelo ora reclamante, é intempestiva devendo ser mandada desentranhar dos autos.

c) Por outro lado, o despacho do Exm.º Relator, a fls.796 e 796V, limitou-se a, na sequência de um requerimento, nesse sentido, anteriormente apresentado pelo Representante da Fazenda Pública, remeter os autos ao TCA SUL.

d) Assim, o despacho ora reclamado não pode deixar, ao confirmar essa remessa dos autos, requerida nos termos do n.º 2 do art.º 18º do CPPT, de considerar-se como de mero expediente, que não tem a virtualidade de ser favorável ou desfavorável para o ora reclamante.

e) E, de acordo com o art.º 679º do CPC, não admitem recurso os despachos de mero expediente nem os proferidos no uso legal de um poder discricionário.

f) Relativamente ao mérito da presente reclamação e quanto à pretendida falta de fundamentação, o ora reclamante não tem qualquer razão, mais que não seja porquanto, na sua presente reclamação, demonstra que ficou completamente ciente do iter cognoscitivo e valorativo que levou à emissão do presente despacho tendo sido capaz de fazer um levantamento de razões para se opor ao decidido.

g) Na verdade, não se pode esquecer que a emissão, desnecessária até, do presente despacho foi despoletada por um incidente, anómalo, decorrente do facto de o processo ter sido devolvido à 1ª Instância não obstante o Representante da Fazenda Pública, junto do STA ter requerido, nos termos do n.º 2 do art.º 18º do CPPT, em 2 de fevereiro de 2012, a remessa dos autos ao TCA Sul, que foi o Tribunal julgado competente para apreciação do recurso jurisdicional.

h) Ora, o despacho de que ora o reclamante reclama é proferido nessa sequência, do mesmo decorrendo que foi aceite essa prova de que foi requerida, tempestivamente, a remessa dos autos ao TCA Sul.

i) Deste modo, o referido despacho está devidamente fundamentado, nada mais se justificando indicar como razão para aceitar essa prova que, aliás, conforme foi vindo a ser produzida nos autos, foi sempre notificada ao ora reclamante, estando assim devidamente acautelado e garantido, nos autos, o princípio do contraditório.

j) Pelo que, o despacho ora reclamado não enferma de qualquer nulidade, nos termos da alínea b) do n.º 1 do art.º 668º do CPC que até nem se aplica ao presente caso por se estar, não perante uma sentença, mas perante um despacho de mero expediente no processo.

l) Por outro lado, continua o ora reclamante a defender que inexistente, nos presentes autos, um pedido da sua remessa ao TCA Sul, pretendendo, por esta via, contrariar toda a prova que foi feita e que é evidente no sentido de que, efetivamente, existe esse pedido de remessa dos autos ao TCA Sul.

m) Quanto ao facto do momento em que é suscitada a questão de os autos terem sido indevidamente remetidos ao Tribunal de 1ª Instância, sempre se dirá que essa questão não tinha um momento próprio e determinado para ser apresentada.

n) Deste modo, ela apenas foi equacionada, pelo Representante da Fazenda Pública junto do STA, que era quem a podia suscitar perante este Tribunal por ser este o Representante com competência para a requerer, logo que teve conhecimento da indevida remessa à 1ª Instância.

o) Mas, ainda assim, também o Representante da Fazenda Pública junto do Tribunal de 1ª Instância informou aquela instância do nosso requerimento apresentado em 19/04/12, cfr. consta de fls. 652 a 655 dos autos.

p) Onde, o presente incidente foi tempestivamente suscitado por não haver qualquer prazo para o fazer e ter sido apresentado o requerimento logo que o Representante da Fazenda Pública, junto do STA, teve conhecimento de que o processo havia sido indevidamente remetido à 1ª Instância sem que tivesse sido conhecido o objeto do recurso jurisdicional e, não obstante o requerimento anteriormente apresentado, em 2 de fevereiro de 2012, requerendo, nos termos do n.º 2 do art.º 18º do CPPT, a remessa dos autos ao TCA Sul.

q) E, não há dúvida de que este requerimento de 2 de fevereiro de 2012, foi tempestivamente apresentado pelo Representante da Fazenda Pública junto do STA, vejam-se os documentos existentes nos autos que foram apresentados pela Fazenda Pública, cfr. fls. 661 e 662, e fls. 760 a 762, e 788 a 790 dos autos, os quais foram devidamente relevados pelo Mmº Conselheiro Relator.

r) E, que tais documentos atestam que o requerimento foi efetivamente apresentado através de meio eletrónico, possível nos termos da lei, confirma-se, também, pelo facto de os próprios serviços informáticos do Ministério da Justiça confirmarem a receção de uma mensagem enviada a partir do endereço ....., com o seguinte conteúdo: “*Envio de peça processual - requerimento de remessa dos autos do STA com o n.º 1150/11 FP/A....., SA - ao TCA Sul*” na data de 02-Feb12 11:19:43, a fls. 732 dos autos.

s) Finalmente, sempre se dirá que essa remessa sempre se imporia, uma vez que o art.º 18º, n.º 2 do CPPT, ao fazer impender sobre o recorrente o ónus de requerer a remessa dos autos ao Tribunal julgado competente, em caso de declaração de incompetência em razão da hierarquia, padece de inconstitucionalidade material, por violação dos princípios da igualdade, da proporcionalidade, do direito de defesa e tutela jurisdicional efetiva (arts. 13º, 18º n.º 2, 20º n.º 1 e 4 266º n.º 2 e 268º n.º 4, todos da CRP).

**3.** Para melhor se compreender o despacho reclamado importa fazer aqui um breve resumo dos factos relevantes para a decisão, a saber:

1º) Por despacho do Relator foi este STA julgado incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do recurso interposto pela Fazenda Pública (v. fls. 636/637).

2º) Não constando dos autos requerimento a pedir a remessa dos autos ao TCA Sul por parte da recorrente, os mesmos foram remetidos ao respetivo tribunal tributário de 1ª instância (v. fls. 642).

3º) Por requerimento de fls. 652 veio a Fazenda Pública invocar ter oportunamente requerido a remessa dos autos ao TCA Sul por via eletrónica, juntando cópia do respetivo requerimento (v. fls. 653/655).

4º) Após realizadas por este STA várias diligências no sentido de se apurar da receção do requerimento em que a recorrente pedia a remessa dos autos ao TCA Sul (v. fls. 665, 670 e 720), verificou-se que deram entrada os cabeçalhos técnicos de mensagem enviada a partir do endereço ..... e que, devido a erro técnico de má formatação, invalidou-se a aceitação da mensagem na rede do Ministério da justiça.

5º) Do referido cabeçalho técnico, de que constitui cópia fls.732, consta o seguinte: “**02-Feb12 11:19:43 ..... 76,803 Envio de peça processual-requerimento de remessa dos autos do processo do STA com o n.º 1150/11, FP A....., SA ao TCA Sul**”.

6º). Na sequência das diligências acima referidas foi pelo Relator proferido o despacho de fls. 796, do seguinte teor:

*“Não obstante poder ter ocorrido alguma falha por parte do Ex.mo R.F. Pública no envio do pedido de remessa dos autos ao TCA Sul, considero ter havido manifestação atempada do desejo de remessa dos autos àquele Tribunal.*

*Sendo assim, remetam-se agora os autos ao TCA Sul.*

*Notifique.”*

## **5. Cumpre decidir**

Antes de mais, importa apreciar da tempestividade da reclamação e da sua admissibilidade.

**5.1.** Refere a recorrente Fazenda Pública que a reclamação é intempestiva uma vez que tratando-se de processo urgente o prazo é reduzido a metade.

A recorrida, por sua vez, efetuou o pagamento de multa ao abrigo do artº 145º, n.º 5 do CPC e veio dizer que, mesmo contando o prazo reduzido a metade, a apresentação da reclamação se deve considerar apresentada no terceiro dia útil posterior ao termo do prazo.

Vejamos então.

A recorrida foi notificada do despacho em causa nos autos em 12.10.2012

A reclamação deu entrada em 22.10.12 seguinte, ou seja no prazo de dez dias.

Mesmo considerando o prazo reduzido a metade, o mesmo terminaria em 17.10. Todavia, tendo a recorrida pago a respetiva multa, e podendo apresentar a peça processual no 3º dia útil posterior ao termo do prazo, é tempestiva, pois o dia 22.10 corresponde a esse dia.

**5.2.** Quanto à admissibilidade da reclamação, invoca a recorrente FP que o despacho reclamado se limitou a, na sequência de requerimento anteriormente apresentado, ordenar a remessa dos autos ao TCA Sul. Este despacho não tem a virtualidade de ser favorável ou desfavorável à recorrida, pelo que deve considerar-se de mero expediente não admitindo, por isso, recurso.

**5.2.1.** A presente reclamação foi admitida ao abrigo do artº 700º, n.º 3 do CPC que estabelece o seguinte:

*“3- Salvo o disposto no artigo 688.º, quando a parte se considere prejudicada por qualquer despacho do relator, que não seja de mero expediente, pode requerer que sobre a matéria do despacho recaia um acórdão; o relator deve submeter o caso à conferência, depois de ouvida a parte contrária”.*

No caso concreto dos autos estava em causa o disposto no artº18º, n.º 2 do CPPT que diz o seguinte:

*“1. A decisão judicial da incompetência territorial implica a remessa oficiosa do processo ao tribunal competente no prazo de 48 horas.*

*2. Nos restantes casos de incompetência pode o interessado, no prazo de 14 dias a contar da notificação da decisão que a declare, requerer a remessa do processo ao tribunal competente”.*

Como não se encontrava nos autos pedido da FP no sentido de remessa dos autos ao TCA Sul - tribunal julgado competente, em razão da hierarquia -, os autos foram remetidos ao tribunal tributário respetivo.

Posteriormente, e após averiguações, o Relator concluiu que havia sido formulado o pedido de envio ao TCA Sul o qual só não chegou ao STA por motivos técnicos, deferindo, por isso, o requerimento de remessa dos autos ao TCA Sul.

Será então que este despacho pode considerar-se de mero expediente?

**5.2.2.** O artº 156º, n.º 4 do CPC define como despachos de mero expediente os que se destinam a prover ao andamento regular do processo, sem interferir no conflito de interesses entre as partes.

É vasta a doutrina sobre este o conceito de despacho de mero expediente.

Assim, para ALBERTO DOS REIS, Código de Processo Civil Anotado, vol. V, pág. 250 *“São de mero expediente os despachos mediante os quais o juiz provê ao andamento regular do processo, de harmonia com a lei e que não são suscetíveis de ofender direitos processuais das partes ou de terceiros”.*

Comentando o artº 156º do CPC, Lebre de Freitas escreveu também, para além do mais, o seguinte (CPC - Vol. I, 2ª edição, 2008, pág. 298):

*“Os despachos de mero expediente, diz-se agora, são aqueles que “destinam-se a promover ao andamento regular do processo, sem interferir no conflito de interesses entre as partes”. É noção mais completa do que a que constava do anterior artº. 679º-2 (“os que se destinam a regular, em harmonia com a lei, os termos do processo”). Já ALBERTO DOS REIS, no CPC anotado cit., V pás. 249 e 250, dizia que “por meio deles o juiz provê ao andamento regular do processo”, não sendo “suscetíveis de ofender direitos processuais das partes ou de terceiros”, isto é, que se tratava de “despachos banais, que não põem em causa interesses das partes, dignos de proteção”.*

A supressão da expressão *“em harmonia com a lei”* não é inocente: procurou-se assim reforçar a nitidez da figura, em detrimento da margem de admissibilidade do recurso dum despacho de mero expediente com fundamento na não observância da lei em que ele se funda (cf. CASTRO MENDES, Direito processual civil cit., III, ps. 44-45), sem prejuízo da sua anulabilidade, nos termos gerais do artº. 201º, por ter sido proferido quando a lei não o consentia ou no momento processual em que o foi (ver, a título exemplificativo, o n.º 3 da anotação ao artº. 155º).

Ora, o despacho em causa não constitui qualquer decisão tácita ou expressa sobre o direito de qualquer dos interessados em causa nos autos, nem afeta a decisão de mérito, limitando-se a ordenar a remessa dos autos ao tribunal considerado competente, ao abrigo do artº 18º, n.º 2 do CPPT.

Porém, não pode afirmar-se que o mesmo é de mero expediente já que ao ser proferido teve de apreciar matéria que não teria de apreciar se se estivesse apenas a seguir a normal tramitação do artº 18º, n.º 2 do CPPT. E a decisão proferida, embora não diretamente pode lesar a parte contrária já que tendo ela ganho a causa, seguindo o recurso, pode vir a perdê-la.

Parece assim, que não pode deixar de aceitar-se que o recurso, neste caso a reclamação, é legalmente admissível.

De todo o modo, ainda que de despacho de mero expediente se tratasse, sempre a reclamação seria admissível tal como é entendimento da doutrina e jurisprudência.

Neste sentido convergem CASTRO MENDES, Recursos 1980, pág. 40, PALMA CARLOS, Dos Recursos, 1970, pág. 11 e o Acórdão da Relação de Coimbra, de 28.06.1988 C. Jur., 1988, 4 pág. 41, afirmando que a *desarmonia* do despacho de mero expediente com a lei permite a interposição do recurso, quer quando o ato foi praticado quando a lei não o consentia, quer porque foi praticado em momento processual não consentido.

Deste modo, porque está invocado que o despacho terá sido proferido ilegalmente por falta de requerimento da recorrente nesse sentido, a reclamação sempre seria de admitir.

**5.2.3.** Um dos fundamentos invocados na reclamação é exatamente o de que o despacho terá sido proferido com ofensa da lei, uma vez que foi ordenada a remessa dos autos ao TCA Sul sem existir requerimento nesse sentido previsto no artº 18º, n.º 2 do CPPT, e no momento em que foi apresentado o segundo requerimento a decisão havia já transitado em julgado.

Relativamente à inexistência de pedido ao abrigo do artº 18º citado, refere a recorrida que ficou demonstrado que à mensagem eletrónica contendo o alegado pedido de remessa dos autos ao TCA Sul, não foi junto qualquer comprovativo de entrega junto do STA, não sendo, por isso, possível confirmar se a mesma foi enviada pela recorrente dentro do prazo legalmente definido para aquele efeito. Aliás, o documento junto a fls. 758/763 pela recorrente não demonstra sequer que a mensagem eletrónica tenha sido acompanhada do concreto pedido de remessa dos autos ao TCA Sul, não contendo sequer a assinatura eletrónica ou a validação cronológica emitida por entidade certificadora.

Deste modo, deverão tais documentos ser desconsiderados e considerada transitada a sentença proferida no processo n.º 1298/10.1BESNT.

Tendo a recorrida sido notificada pelo tribunal tributário do despacho de fls. 247 (20.03.2012), o pedido posterior de remessa é extemporâneo.

Contrapõe a recorrente que o despacho notificado no tribunal tributário era do desconhecimento do RFP no STA e que este, logo que tomou conhecimento da falta de remessa dos autos ao TCA Sul se apressou a dar conhecimento do seu requerimento de 2 de fevereiro de 2012.

Vejamos então.

O despacho que julgou o STA incompetente em razão da hierarquia foi oportunamente notificado às partes.

Para o recurso seguir para o tribunal considerado competente exige o artº 18º, n.º 2 do CPPT, que o recorrente requeira tal remessa no prazo de no prazo de 14 dias a contar da notificação da decisão que declare a incompetência.

No caso dos autos não existe esse requerimento porque, como resulta dos factos acima enunciados, terá existido uma falha técnica impeditiva da receção do requerimento neste STA. Porém, resulta do facto n.º 5º acima referido que do cabeçalho técnico de mensagem enviada pelo RFP este pretendeu atempadamente requerer aquela remessa ao TCA Sul.

Assim, perante a clareza da mensagem "*requerimento de remessa dos autos do STA com o n.º 1150/11 FP/A....., SA - ao TCA Sul*" na data de 02-Feb12 11:19:43", não pode coartar-se à recorrente o direito de ver apreciado o recurso no tribunal competente.

Está, portanto, evidenciado o pedido de remessa ao TCA Sul.

**5.2.4.** Nas conclusões das alíneas g) e h) da reclamação refere a recorrente g) que o documento junto aos autos pela Recorrente, através de requerimento de fls. 758/763 dos autos, alegadamente comprovativo do envio da referida mensagem eletrónica, não demonstra que a mesma foi acompanhada de qualquer anexo ou que tenha sequer sido acompanhada do concreto pedido de remessa dos autos ao Tribunal Central Administrativo Sul.

Acrescenta ainda que o mesmo documento de fls. 758/763 dos autos não contém assinatura eletrónica qualificada e, bem assim, a validação cronológica emitida por uma entidade certificadora, violando, assim, o disposto no artigo 6.º, do Decreto-Lei n.º 290-D/99, de 2 de agosto e as exigências constantes da Portaria n.º 1417/2004, de 30 de dezembro.

Ora, ainda que, efectivamente, possam não ocorrer as formalidades previstas nos citados diplomas, a verdade é que se a lei impõe a substância sobre a forma aos tribunais (o chamado princípio "pro actione" –artº 7º do CPTA), e clarificada que está a situação dos autos e provada também a intenção da recorrente pelo documento enviado pelo ITIJ (v. 732 – Email HistorySearch), não pode deixar de se deferir o pedido atempado da recorrente efectuado através da citada mensagem.

**5.2.5.** A recorrente imputa ainda ao despacho reclamado o vício de falta de fundamentação.

Ora, desde logo se vê que carece de razão nesta parte.

Com efeito, está em causa um despacho de mero expediente que se seguiu a uma série de diligências das quais resultou a junção aos autos de documentos que foram notificados à recorrida.

O despacho considera que o pedido de remessa ao TCA Sul em 02.02.12 foi tempestivo (v. no mesmo sentido o parecer do MºP de fls. 796) após a junção dos respetivos documentos.

A recorrida compreendeu bem a motivação do despacho, já que o impugnou invocando que os documentos apresentados não eram suficientes para se considerar apresentado o pedido de remessa ao TCA Sul, e, por outro lado, o pedido posteriormente efetuado não poderia ser considerado porque a FP foi notificada em 1ª instância e não acusou o facto de os autos terem sido remetidos ao tribunal tributário, apesar de ter sido efetuado anteriormente o pedido de remessa.

Assim, não faz sentido vir alegar que a falta de fundamentação a impediu de impugnar convenientemente o despacho, assim prejudicando as suas possibilidades de defesa contra aquela decisão.

6. Nestes termos e pelo exposto mantém-se o despacho reclamado, com a consequente ordem de remessa dos autos ao TCA Sul.

Custas pela recorrida.

Lisboa, 30 de janeiro de 2013. — *Valente Torrão* (relator) — *Ascensão Lopes* — *Pedro Delgado*.

### Acórdão de 30 de Janeiro de 2013.

#### Assunto:

*Objecto do recurso jurisdicional. Questão nova.*

#### Sumário:

- I — O recurso jurisdicional visa apreciar a decisão recorrida, revogando-a, modificando-a ou confirmando-a, estando vedado ao tribunal de recurso conhecer de questão nova, que nela não tenha sido apreciada, salvo se a mesma for de conhecimento oficioso.*
- II — Não é de conhecimento oficioso e, por isso, não pode ser suscitada no recurso jurisdicional da sentença proferida em 1ª instância, o vício de violação de lei por ofensa da Lei das Comunicações Electrónicas (Lei 5/2004 de 10/2).*

Processo n.º 1152/12-30.

Recorrente: A....., S.A.

Recorrido: Presidente da Câmara Municipal de Ourém.

Relatora: Exm<sup>a</sup>. Sr<sup>a</sup>. Cons<sup>a</sup>. Dr<sup>a</sup>. Dulce Neto.

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

1. A....., S.A., recorre da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria, exarada a fls. 99 e segs., que julgou improcedente a impugnação judicial que deduziu contra a decisão de indeferimento expresso de reclamação graciosa que tivera por objecto o acto de liquidação de taxa pelo licenciamento de instalação de uma infra-estrutura de suporte de estação de radiocomunicações, efectuada pela Câmara Municipal de Município de Ourém, no montante de € 2.500,00.

1.1. Terminou a sua alegação de recurso com as seguintes conclusões:

A. A Lei das Comunicações Electrónicas procedeu à transposição de directivas comunitárias (cfr. o seu artigo 1º) que procuram a “criação de um quadro jurídico que garanta a liberdade de oferta de serviços e rede de comunicações electrónicas, apenas sujeitos às condições previstas na presente Directiva e a restrições de acordo com o n.º 1 do artigo 46º do Tratado (...)” — cfr. o considerando (3) da Directiva 2002/20/CE.

B. Foi pois intenção do legislador — português e europeu — promover e incentivar o desenvolvimento de redes de comunicações electrónicas, para tal assegurando que não fosse possível onerar tributariamente a actividade dos respectivos operadores para lá do que se revelasse estritamente necessário. Por essa razão, na Lei das Comunicações Electrónicas, mais concretamente nos artigos 105º e 106º, foi expressamente previsto um catálogo fechado de taxas que podem incidir sobre a actividade dos operadores.

C. Quanto à instalação de infra-estruturas de suporte à actividade das empresas de comunicações electrónicas, prevê-se apenas a possibilidade de aplicação de uma taxa de direitos de passagem, quando em causa estejam, tão-só, a implantação, a passagem ou atravessamento de sistemas, equipamentos e demais recursos das empresas do sector dos domínios público e privado municipal.

D. Esta orientação foi entretanto mantida no Decreto-Lei n.º 123/2009, de 21 de Maio, que estabelece o regime jurídico aplicável à construção de infra-estruturas aptas à actividade das comunicações electrónicas (cfr. os artigos 12º, 13º e 34º).

E. Ora: resulta do enquadramento jurídico vigente que, relativamente às infra-estruturas de suporte à actividade de comunicações electrónicas, a lei permite apenas a aplicação de uma taxa que seja a remuneração ou contrapartida dos direitos de passagem sobre o domínio público e privado municipal, sendo que essa taxa tem de revestir concretamente o figurino da taxa municipal de direitos de passagem sujeita aos princípios elencados e desenvolvidos no artigo 106º da Lei das Comunicações Electrónicas.

F. Aliás, uma vez que o que a lei estatui é que a única taxa que pode ser cobrada é uma taxa de direitos de passagem (só uma e só nesse figurino legal específico), o facto de a taxa de direitos de passagem ter ou não sido liquidada é totalmente irrelevante para a aplicação do direito: se a taxa que tiver sido liquidada não é uma taxa de direitos de passagem conforme com o regime do artigo 106º da Lei das Comunicações Electrónicas, a mesma é ilegal.

**1.2.** O Município de Ourém apresentou contra-alegações para sustentar a manutenção do julgado.

**1.3.** O Exmo. Procurador-Geral-Adjunto junto deste Tribunal emitiu douto parecer no sentido de que devia ser concedido provimento, revogada a sentença recorrida e proferido acórdão anulatório da taxa liquidada, com a seguinte argumentação:

*«Questão decidenda: legalidade da liquidação da taxa por licenciamento para a instalação de uma infra-estrutura de suporte de estação de radiocomunicações no domínio público municipal*

*A questão supra enunciada foi apreciada pelo STA-SCT em acórdãos que permitiram a formação de jurisprudência consolidada, a qual deve ser mantida pela proficiência da fundamentação e por observância do princípio da interpretação e aplicação uniformes do direito (art. 8º n.º 3 CCivil/acórdãos 6.10.2010 processo n.º 363/10; 30.11.2010 processo n.º 513/10; 12.01.2011 processo n.º 751/10; 1.06.2011 processo n.º 179/11; 29.06.2011 processo n.º 450/11; 2.05.2012 processo n.º 693/11; 27.05.2012 processo n.º 428/12; 14.06.2012 processo n.º 281/12).*

*Nesta conformidade transcreve-se o sumário doutrinário do acórdão proferido em 6.10.2010 processo n.º 363/10:*

*1. A partir da entrada em vigor da Lei das Comunicações Electrónicas, aprovada pela Lei n.º 5/2004, de 10 Fevereiro, apenas se consente aos Municípios taxar as utilidades decorrentes da ocupação e utilização do domínio público municipal com a implementação e funcionamento de estruturas necessárias às redes de comunicações daquela natureza acessíveis ao público através da taxa municipal de direitos de passagem prevista naquela lei, não lhes sendo lícito taxá-las através de tributos ou encargos de outra espécie ou natureza;*

*2. Consequentemente, é ilegal a liquidação de taxa municipal de ocupação da via pública sindicada nos presentes autos, cuja contraprestação específica consiste na utilização do domínio público municipal com instalações e equipamentos necessários à ampliação de redes de televisão por cabo.*

*Embora apreciando um caso de ocupação do domínio público municipal com instalação e equipamentos necessários à ampliação de redes de televisão por cabo, a doutrina do aresto é aplicável, sem reserva, ao caso concreto de instalação de uma infra-estrutura de suporte de estação de rádio comunicações.»*

**1.4.** Colhidos os vistos dos Exm<sup>os</sup> Juizes Conselheiros Adjuntos, cumpre decidir.

**2. Na sentença recorrida deu-se por assente a seguinte factualidade:**

1. A Impugnante requereu ao Município de Ourém a autorização para funcionamento de uma infra-estrutura de suporte a estação de radiocomunicações (vulgo “antena”) a instalar no território do respectivo Concelho, mais concretamente na Estrada da Batalha - Requerimento que consta de uma página e meia (fls. 29 e 30 cujo conteúdo se dá por reproduzido), ao qual anexou documentação variada.

2. Mediante ofício de 18/7/2009 a impugnante foi notificada para apresentar documentação em falta e identificar a localização da pretensão na planta de localização é divergente da localização indicada na planta de implantação (fls. 41 do PA cujo conteúdo se dá por reproduzido).

3. A que a impugnante correspondeu nos termos que constam de fls. 43 e segs. do PA cujo conteúdo se dá por reproduzido.

4. A CMO deferiu o requerido e notificou a Impugnante para efectuar o pagamento de € 2.500,00 pela autorização e licenciamento de infra-estruturas de suporte das estações de radiocomunicações (fls. 60 cujo conteúdo se dá por reproduzido).

5. Quantia que a impugnante pagou em 1/10/2008 (fls. 61 cujo conteúdo se dá por reproduzido).

6. A impugnante reclamou graciosamente (fls. 21 cujo conteúdo se dá por reproduzido).



7. A qual foi indeferida por deliberação de 27/10/2008 (fls. 62 a 64 cujo conteúdo se dá por reproduzido).

8. O indeferimento não foi precedido da audição da impugnante.

3. Como se viu, a presente impugnação judicial foi deduzida contra o acto de indeferimento da reclamação graciosa que a sociedade A....., S.A. deduziu contra a liquidação da taxa pelo licenciamento de instalação de uma infra-estrutura de suporte de estação de radiocomunicações, efectuada pelo Município de Ourém, no valor de € 2.500,00.

Nessa impugnação judicial, a sociedade impugnante invocou, com vista a obter a pretendida anulação desse acto de liquidação, os seguintes fundamentos invalidantes do acto impugnado:

- o indeferimento da reclamação graciosa não foi precedido da audição da impugnante;
- não basta uma contrapartida individualizada pela administração para estarmos perante uma taxa, antes se exige proporção entre o montante liquidado e o serviço prestado, e sendo a desproporção visível no presente caso, em que o valor cobrado não se encontra em relação sinalagmática com a natureza do serviço prestado, o tributo desligou-se da prestação pública e tornou-se uma receita abstracta, ou seja, um imposto.

A sentença recorrida julgou improcedente a impugnação judicial por inverificação dos aludidos vícios.

Neste recurso, a Impugnante, ora Recorrente, sem atacar a sentença no que toca à apreciação e decisão dos referidos vícios, invoca que a taxa impugnada é ilegal por violação da Lei das Comunicações Electrónicas (Lei 5/2004 de 10/2). Isto porque, na sua perspectiva, a lei, no que respeita às infra-estruturas de suporte à actividade de comunicações electrónicas, permite apenas a aplicação de uma taxa que seja a contrapartida dos *direitos de passagem sobre o domínio público e privado municipal*, a qual tem de revestir o figurino de *taxa municipal de direitos de passagem* sujeita aos princípios elencados e desenvolvidos no artº 106º da Lei das Comunicações Electrónicas, norma essa que teria sido violada pela Câmara Municipal de Ourém ao liquidar a taxa impugnada. Razão por que pugna pela anulação do acto de liquidação com base neste vício de violação de lei.

Trata-se, inquestionavelmente, de questão que não foi suscitada perante o Tribunal “*a quo*” e que não foi, por isso, enfrentada ou conhecida na sentença recorrida, só tendo sido invocada no presente recurso jurisdicional.

Ora, como é sabido e constitui jurisprudência uniforme, os recursos jurisdicionais destinam-se a reapreciar as decisões proferidas pelos tribunais inferiores e não a decidir questões novas, não colocadas a esses tribunais (cfr. art. 676º n.º 1 do Código de Processo Civil). Isto porque os recursos são meios específicos de impugnação de decisões judiciais e visam unicamente, revogar, modificar ou confirmar essas decisões e não criar decisões sobre matéria nova que não foi submetida ao veredicto do Tribunal da 1ª Instância, salvo se o seu conhecimento pelo tribunal “*ad quem*” for imposto por lei ou se estiver em causa matéria de conhecimento oficioso (art.676º n.º 1, 680º n.º 1 e 690º, do Código de Processo Civil), ficando, assim, vedado ao Tribunal de recurso conhecer de questões que podiam e deviam ter sido suscitadas antes e o não foram.

Resulta daqui que a recorrente não pode pretender, no recurso, ir além do que fora na petição inicial da impugnação, levantando questões que aí não suscitara, salvo quanto a questões de conhecimento oficioso.

Ora, o vício de violação ora invocado, gerador de mera anulabilidade do acto, não é de conhecimento oficioso, tendo de ser arguido pela parte nos termos e prazos previstos na lei, e não a todo o tempo como acontece com os actos feridos de nulidade. Com efeito, no domínio do direito administrativo, do qual o direito tributário constitui área especial, rege o princípio geral da anulabilidade, só sendo feridos de nulidade, invocável a todo o tempo, «*os actos a que falte qualquer dos elementos essenciais ou para os quais a lei comine expressamente essa forma de invalidade*», sendo anuláveis todos «*os actos administrativos praticados com ofensa dos princípios ou normas jurídicas aplicáveis para cuja violação se não preveja outra sanção*», tudo em conformidade com o preceituado nos artigos 133.º e 135.º do Código de Procedimento Administrativo.

Nestes termos, não estando em causa matéria de conhecimento oficioso, não podia o Tribunal “*a quo*” ter conhecido, como efectivamente não conheceu, da aludida questão. E não pode, igualmente, o Tribunal “*ad quem*” dela conhecer, pelo que o presente recurso não pode obter provimento.

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

Custas pela recorrente.

Lisboa, 30 de Janeiro de 2013. — *Dulce Manuel Neto* (relatora) — *Isabel Marques da Silva* — *Lino Ribeiro*.

## Acórdão de 30 de Janeiro de 2013.

### Assunto:

*Empreendimentos turísticos. Empreendimentos constituídos em propriedade plural. Instalação. Isenção de sisa e redução de um quinto do imposto do selo. Interpretação das normas fiscais. Benefícios fiscais.*

### Sumário:

- I — *Na determinação do sentido e alcance das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam são observadas as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis”, sendo que “Sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer directamente da lei” (art. 11º, n.ºs. 1 e 2, da LGT).*
- II — *No âmbito do regime jurídico da instalação, exploração e funcionamento dos empreendimentos turísticos, estabelecido no Decreto-Lei n.º 39/2008, de 7 de Março, o conceito de instalação de um empreendimento turístico compreende o conjunto de actos jurídicos e os trâmites necessários ao licenciamento (em sentido amplo, compreendendo comunicações prévias ou autorizações, conforme o caso) das operações urbanísticas necessárias à construção de um empreendimento turístico, bem como a obtenção dos títulos que o tornem apto a funcionar e a ser explorado para finalidade turística (cfr. Capítulo IV, arts. 23º ss).*
- III — *Quando o legislador utiliza a expressão aquisição de prédios ou de fracções autónomas com destino à «instalação», para efeitos do benefício a que se reporta o n.º 1 do art. 20º, do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, não pode deixar de entender-se como referindo-se precisamente à aquisição de prédios (ou de fracções autónomas) para construção de empreendimentos turísticos, depois de devidamente licenciadas as respectivas operações urbanísticas, visando beneficiar as empresas que se dedicam à actividade de promoção/criação dos mesmos.*
- IV — *Este conceito de «instalação» é o que se mostra adequado a todo o tipo de empreendimentos turísticos e não é posto em causa pelo facto de os empreendimentos poderem ser construídos/instalados em regime de propriedade plural, uma vez que esta tem a ver com a «exploração» e não com a «instalação».*
- V — *Nos empreendimentos turístico constituídos em propriedade plural (que compreendem lotes e ou fracções autónomas de um ou mais edifícios, nos termos do disposto no art. 52º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 39/2008, de 7 de Março), destacam-se dois procedimentos distintos, ainda que possam ocorrer em simultâneo: um relativo à prática das operações necessárias a instalar o empreendimento; outro, relativo às operações necessária a pô-lo em funcionamento e a explorá-lo, sendo que a venda das unidades projectadas ou construídas faz necessariamente parte do segundo.*
- VI — *O legislador pretendeu impulsionar a actividade turística prevendo a isenção/redução de pagamento de Sisa/Selo, para os promotores que pretendam construir/criar estabelecimentos (ou readaptar e remodelar fracções existentes) e não quando se trate da mera aquisição de fracções (ou unidades de alojamento) integradas nos empreendimentos e destinadas à exploração, ainda que sejam adquiridas em data anterior à própria instalação/licenciamento do empreendimento.*
- VII — *Quem adquire as fracções não se torna um co-financiador do empreendimento, com a responsabilidade da respectiva instalação, uma vez que está a adquirir um produto turístico que foi posto no mercado pelo promotor, seja a aquisição feita em planta ou depois de instalado o empreendimento, como um qualquer consumidor final, tanto mais que as fracções podem ser adquiridas para seu uso exclusivo e sem qualquer limite temporal (no caso de empreendimentos turísticos constituídos em propriedade plural).*
- VIII — *Não estando em causa a aquisição de prédios ou de fracções autónomas destinados à construção/instalação de empreendimentos turísticos, mas sim a aquisição de unidades de alojamento por consumidores finais, ainda que porque integradas no empreendimento em causa se encontrem afectas à exploração turística, a mesma não pode beneficiar das isenções consagradas no art. 20º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 423/83.*

*IX — Este resultado interpretativo é o que resulta do elemento histórico, racional/teleológico e também literal das normas jurídicas em causa.*

*X — Os benefícios fiscais são medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes e que sejam superiores aos da própria tributação que impedem (artigo 2.º/1 do EBF) (...)” e embora admitindo a interpretação extensiva (artigo 10.º do EBF), não pode ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência, ainda que imperfeitamente expresso (artigo 9.º/2 do C. Civil), para além de que porque representam uma derrogação da regra da igualdade e do princípio da capacidade contributiva que fundamenta materialmente os impostos, os benefícios fiscais devem ser justificados por um interesse público relevante.*

Processo n.º 1193/12-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: E.....

Relatora: Exm<sup>a</sup>. Sr<sup>a</sup>. Cons<sup>a</sup>. Dr<sup>a</sup>. Fernanda Maçãs.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

#### I-RELATÓRIO

1. E....., com os sinais dos autos, impugnou, no Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé, as liquidações de IMT e IS, respeitantes aos DUCs n.ºs 160.009.019.942.003, no valor de € 22.100,00 e 163.409.001.585.131, no valor de € 2.720,00, no Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé que, por sentença proferida em 29 de Junho de 2012, julgou a impugnação procedente.

2. Não se conformando com tal decisão, a FAZENDA PÚBLICA interpôs recurso para a secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, apresentando as suas Alegações, com as seguintes Conclusões:

“A) Entendeu o Mm Juiz a quo que, “O empreendimento estará definitivamente instalado quando todas as unidades de alojamento iniciarem o seu funcionamento. A venda das fracções foi concretizada em diferentes datas. Assim, a primeira aquisição de cada fracção está integrada no processo de instalação do empreendimento e, no caso dos autos, a impugnante realizou a primeira aquisição da fracção, beneficiando assim do disposto no artº 20º, n.º 1, do Decreto-Lei nº423/83, por se tratar de aquisição com destino à instalação do empreendimento.”

B) Com o devido respeito, entende a Representante da Fazenda Pública que fez o Tribunal a quo errada interpretação e aplicação do direito à matéria de facto subjacente.

C) O DL n.º 423/83 reestruturou profundamente o instituto de utilidade turística e previu, no seu artº 7º, a concessão da utilidade turística a título prévio caso fosse atribuída antes da entrada em funcionamento dos empreendimentos:

i) novos;

ii) já existentes que fossem objecto de remodelação, beneficiação ou de reequipamento totais ou parciais;

iii) já existentes que aumentassem a sua capacidade em, pelo menos, 50%.

D) E previu a concessão da utilidade turística a título definitivo, caso fosse atribuída a empreendimentos já em funcionamento ou quando resultasse da confirmação da utilização turística a título prévio.

E) Foi precisamente ao abrigo destes normativos que, em 25-02-2011, foi publicado no Diário da República a atribuição da utilidade turística a título definitivo ao Aldeamento Turístico B’....., de 5 estrelas, cujo funcionamento já iniciara em 04-09-2008.

F) Assim, não faz sentido, e carece de apoio legal, sustentar, como se faz na sentença recorrida, que a aquisição da fracção identificada nos autos, integra a fase de instalação do empreendimento turístico, pois este não só já se encontrava instalado, como também já se encontra em funcionamento desde 04-09-2008.

G) Também não resulta da lei que a instalação dependa do início do funcionamento, mas antes, do preenchimento de todos os requisitos dos quais tal funcionamento dependa.

H) A interpretação que a Fazenda Pública faz da norma em questão, é a de que esta apenas reconhece a possibilidade de ser atribuída a utilidade turística a empreendimentos que resultem de um directo investimento, traduzido quer na construção de empreendimentos novos, quer na remodelação, beneficiação ou reequipamento totais ou parciais, quer na realização de obras conducentes ao aumento da capacidade em, pelo menos, 50%.

I) Por esse motivo, o legislador entendeu atribuir benefícios fiscais em sede de imposto de sisa (IMT) e do selo, às empresas proprietárias que realizam o esforço do investimento. Pretendeu o legislador impulsionar este sector de actividade, prevendo isenção/redução de pagamento de sisa/selo,

mediante determinadas condições, a quem vai criar estabelecimentos turísticos, e não a quem se limita a adquirir fracções pertencentes a empreendimentos já instalados.

J) Na verdade, quando o legislador diz, no n.º 1 do artigo 20º, “destino à instalação”, tal significa que se trata apenas de aquisições de prédios efectuadas com o intuito de neles construir/melhorar empreendimentos turísticos, e não da mera aquisição de prédios/fracções integradas em empreendimentos já construídos e instalados, como sucedeu no caso concreto.

L) Este é o entendimento e interpretação perfilhados pela Administração Tributária, e que decore do elemento histórico, racional/teleológico, mas também literal das normas jurídicas em apreço.

M) Neste sentido vai o douto e recente Acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo do Sul (rec.4.424/10), que se junta, e que pela primeira vez se pronunciou sobre a questão de fundo que divide as partes.

N) Ao julgar que a aquisição da fracção se destinou à instalação do empreendimento turístico, a decisão contida no aresto ora recorrido viola o disposto naquela norma legal.

Nestes termos e nos melhores de direito, requer-se a revogação da sentença na parte ora recorrida, julgando-se a impugnação improcedente.”

3. O Recorrido deduziu Contra-alegações, com as Conclusões seguintes:

“1- A aquisição da fracção autónoma descrita nos autos por parte do ora recorrido deverá ser isenta do IMT e de 4/5 do IS que foram cobrado pelo Fisco, ao abrigo do disposto no artigo 20, n.º1 do DL. n.º 423/83 de 5 de Dezembro;

2- Com efeito, tal fracção faz parte do empreendimento turístico denominado “B..... - Aldeamento Turístico, Limitada”, ao qual foi atribuída a classificação de utilidade turística;

3- A classificação como de utilidade turística foi atribuída definitivamente ao referido empreendimento pelo Despacho nº3716/2011 do competente membro do Governo, publicado na II série do D.R. nº40 de 25 de Fevereiro de 2011 e decorrente do disposto no artigo 7º do D.L. atrás referido.

4- A atribuição de utilidade turística foi fixada “em sete anos contados da data do título (comunicação de abertura) ao abrigo do qual o empreendimento iniciou o seu funcionamento (4 de Setembro de 2008), ou seja, até 4 de Setembro de 2015”;

5- Quer isto significar que sendo a utilidade turística válida, ainda que, por “fictio legis”, desde 4 de Setembro de 2008 até 4 de Setembro de 2015 (7anos), acham-se reunidos os pressupostos fáctico-jurídicos para a concessão das isenções em causa;

6- Na realidade, assumindo que tais isenções são automáticas, no sentido de que não seria necessário despacho de concessão, ou seja, derivam da lei diretamente,

7- O empreendimento onde se integra a fracção autónoma adquirida pelo ora recorrido foi qualificado como de utilidade turística em data anterior a aquisição/rectius transmissão (posto que por força da retroatividade cominada no despacho de atribuição) e

8- O imóvel construído e a fracção autónoma adquirida pelo ora recorrido destinavam-se e ainda hoje se destinam à instalação de empreendimento turístico (Cfr. Acórdão de 1404.10, já citado);

9- Assim é justa e correta a interpretação extensiva do disposto no nº1 do artigo 20 do D.L. nº423/83 de 5 de Dezembro, uma vez que não é proibida por lei e o princípio do in dubio pro fisco já não tem relevância nem aplicabilidade (Cfr. artigo 11, nº1 da LGT);

10- Em suma, quando a fracção autónoma dos autos foi adquirida já se encontrava concluída e já se destinava à instalação de empreendimento turístico que de forma retroativa foi, e se manteve e mantém ainda, validamente qualificado como de utilidade turística (Cfr. artigos 13º nº1 e 12º nº2 do D.L. nº423/83 de 5 de Dezembro).

11-A isenção decretada pelo Tribunal a quo é por isso fundamentada na lei e deve ser mantida.

Termos em que, sempre com o douto suprimento de V. Exas. deve o presente recurso ser julgado improcedente e ser integralmente mantida a douta sentença proferida pelo Tribunal de 1ª instância.”

4. O Digno Representante do Ministério Público, junto do STA, emitiu Parecer, onde se pode ler, entre o mais:

“(…).

A recorrente acima identificada vem sindicat a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé, exarada a fls. 43/64, em 29 de Junho de 2012.

A sentença recorrida julgou procedente impugnação judicial deduzida do despacho de indeferimento de reclamação graciosa, por sua vez deduzida contra a liquidação do imposto de selo, verba I.I, e IMT, por via da aquisição de fracção autónoma, para fins de exploração turística, integrante de um empreendimento turístico, a funcionar no prédio urbano designado “B..... ou B’.....”, no entendimento de que a aquisição do imóvel se destina à instalação de empreendimento turístico, nos termos e para os efeitos do estatuído no artigo 20.º do DL 423/83.

A recorrente termina as suas alegações com as conclusões de fls. 85/87, que, como é sabido, delimitam o objecto do recurso, nos termos do estatuído nos artigos 684.º/3 e 685.º-A/1 do CPC, e que aqui se dão por inteiramente reproduzidas.

O recorrido contra-alegou, tendo concluído nos termos de fls. 106/107, que aqui, também, se dão por inteiramente reproduzidos para todos os efeitos legais.

A nosso ver o recurso merece provimento.

Situações em tudo idênticas à, ora, em apreciação têm vindo a ser decididas de forma pacífica pelo STA, no sentido da isenção de IMT e redução a 1/5 do Imposto de Selo.(Acórdãos de 1999.02.09-P. 907799; de 2010.01.20-P.934/09; de 2010.02.10-P.935/09; de 2010.04.14-P.0120/10, todos disponíveis no sítio da Internet [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).)

De facto, tem entendido o STA que os benefícios fiscais previstos no art. 20.º/1 do DL 423/83, de 5/12, não foram revogados pelo DL 485/88, de 30/12, uma vez que o âmbito da revogação operada pelo artigo 3.º/22 deste último diploma restringe-se apenas aos benefícios fiscais atribuídos em sede de contribuição industrial e imposto complementar; que tais benefícios são de aplicação automática desde que verificadas as condições previstas nesse mesmo preceito: que a aquisição do imóvel se destine à instalação de empreendimento qualificado de utilidade turística, ainda que tal qualificação seja atribuída a título prévio, desde que esta se mantenha válida e seja observado o prazo fixado para a abertura ao público do empreendimento e que atenta a natureza dos benefícios em causa não é condição que os mesmos constem do despacho de atribuição da utilidade pública.

No caso em análise apenas constitui objecto do recurso saber se a aquisição da fracção se destina à instalação de empreendimento qualificado de utilidade turística, questão que nos citados acórdãos do STA, embora a situação fáctica seja similar à, ora, em apreciação, nunca foi directamente questionada, pois que se aceitou o destino à instalação de empreendimento e, por conseguinte, nunca foi analisada.

Entende a Fazenda Pública que a aquisição da fracção não se destinou à instalação do empreendimento, uma vez que tal instalação já havia sido feita pela outorgante vendedora e proprietária/exploradora do empreendimento, “B..... - Aldeamento Turístico, Limitada.”

Por sua vez o tribunal recorrido, o MP junto da 1.ª instância e a recorrida entendem, exactamente, o contrário, ou seja que a aquisição da fracção se destinou à instalação do empreendimento para os devidos e efeitos legais.

A nosso ver e ressalvado melhor juízo, a razão está do lado da recorrente, cujo discurso fundamentador se subscreve por inteiro.

Na verdade, nos termos do estatuído no artigo 20.º/1 do DL 423/83, de 5/12, é condição para que seja concedida a redução do imposto de selo que a aquisição se destine à instalação de empreendimento turístico.

Ora, resulta, claramente, do probatório que à data da aquisição da fracção em causa (2009.09.28), o empreendimento turístico “Aldeamento Turístico – B’.....” já se encontrava, absolutamente, instalado e em funcionamento desde 2008.09.04, por promoção da entidade proprietária/exploradora “B..... — Aldeamento Turístico, Limitada”.

De facto, os recorridos não adquiriram a unidade de alojamento (fracção autónoma) para instalação de empreendimento turístico, uma vez que o mesmo já estava instalado, embora seja certo que o mesmo ficou afecto à exploração turística do empreendimento e do qual faz parte integrante.

Apenas a transmissão inicial beneficia de isenção de IMT e redução de IS a 1/5 e já não as transmissões subsequentes, como é o caso da aquisição, ora, em apreciação.

A redução do imposto de selo em 1/5 e a isenção de IMT consubstanciam um benefício fiscal (artigo 2.º/2 do EBF).

Os benefícios fiscais são medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes e que sejam superiores aos da própria tributação que impedem (artigo 2.º/1 do EBF).

As normas que estabelecem benefícios fiscais não são susceptíveis de integração analógica, embora admitam interpretação extensiva (artigo 10.º do EBF).

De qualquer modo, não pode ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência, ainda que imperfeitamente expresso (artigo 9.º/2 do C. Civil).

A interpretação da sentença recorrida de que a isenção e redução de impostos se aplica, também, às transmissões subsequentes à inicial, ou seja, a respeitante à aquisição do imóvel por parte da entidade promotora do investimento, (ressalvada a situação, expressamente, prevista no n.º 2 do artigo 20.º do DL 423/83), a nosso ver, não tem na letra da lei a menor correspondência verbal, sendo, pois, ilegal. (No sentido da nossa posição já decidiu o TCAS, por acórdão de 18 de Outubro de 2011-P. 4424/10, conforme cópia junta a fls. 88/100.)

A sentença recorrida, merece, pois, censura.

Termos em que deve ser dado provimento ao presente recurso jurisdicional, revogando-se a sentença recorrida e mantendo-se, consequentemente, na ordem jurídica as liquidações impugnadas.”

## II- FUNDAMENTOS

1-A Sentença, sob recurso, deu como provada a seguinte matéria:

“A) Em 28 de Julho de 2009, entre os Impugnantes, na qualidade de segundo outorgante e “B..... — ALDEAMENTO TURISTICO, LIMITADA”, com sede nas ....., ....., fregue-

sia de ....., concelho de Loulé, pessoa colectiva ....., na qualidade de primeiro outorgante, foi celebrada a escritura publica de compra e venda de fls. 10 a 13, que aqui se dá por integralmente reproduzida para todos os efeitos legais.

B) Declarou a Primeira Outorgante (fls. 11):

«B) Declarou a Primeira Outorgante (fls. 11):

«Que vende aos representados da segunda outorgante, em comum, pelo preço e SEISCENTOS E OITENTA MIL EUROS, que já recebeu, a Fracção autónoma designada pelas letras CL, bloco B dezasseis, zona vista, fracção V trinta e cinco rés- do-chão, tipo T - dois, destinada a habitação e classificada para fins turísticos, de um prédio urbano denominado “B..... ou B’.....”, Aldeamento Turístico de Cinco Estrelas, situado em ....., freguesia de Almancil, concelho de Loulé, inscrito na matriz sob o artigo 12988, com o valor patrimonial tributável de 172.490,00 euros; descrito na Conservatória do Registo Predial de Loulé sob o número dez mil duzentos e oitenta e dois/dois mil e oito zero quatro zero nove, registada a favor da sociedade sua representada pelas Apresentações quarenta e seis, quarenta e sete e quarenta e oito de onze de Março de dois mil e três; registada a constituição de Empreendimento Turístico com propriedade horizontal pela apresentação cinco mil duzentos e doze de dezasseis de Março de dois mil e nove (...))»

C) Declararam ainda os outorgantes (fls. 12):

Que nos termos do disposto no número 7 do artigo 54º do Decreto/Lei número 39/2008 de 7 de Março de 2008, fica arquivada no maço competente, e como parte integrante desta escritura uma cópia simples do título constitutivo do Empreendimento Turístico do qual faz parte a fracção autónoma transmitida, bem como cópia simples do título a que se refere o número 3 do artigo 45º do mesmo diploma legal. contrato de exploração turística.

Que o valor da prestação periódica devida pelo titular no primeiro ano, nos termos do respectivo título constitutivo, é de sete mil quinhentos e quarenta e cinco euros e oitenta e sete cêntimos.

D) Exibiram ainda (fls. 13):

Licença de utilização turística número 4309 de 05 de Março de 2009, emitida pela Câmara Municipal de Loulé, relativa ao prédio, na sua totalidade.

E) Em 25/08/2009, a Impugnante efectuou o pagamento do IMT e do IS, cfr. fls. 6 a 9.

F) Em 05/03/2009, a Câmara Municipal de Loulé emitiu a “LICENÇA DE UTILIZAÇÃO TURÍSTICA n.º 43/09” a favor do B..... - Aldeamento Turístico, Lda., que constitui fls. 41 da impugnação e que aqui se dá por integralmente reproduzido, donde resulta com interesse para a decisão:

8 CLASSIFICAÇÃO PROVISÓRIA QUATRO ESTRELAS

9 CAPACIDADE MÁXIMA PROVISÓRIA

Efectivo total do CLUBHOUSE é de 483 pessoas, efectivo total nos blocos de apartamentos de 650 pessoas — efectivo total nas moradias de 48 pessoas.

10 CLASSIFICAÇÃO DEFINITIVA CINCO ESTRELAS

11 CAPACIDADE MÁXIMA DEFINITIVA

372 camas fixas individuais e 140 duplas, equivalente a 652 utentes, distribuídas por 140 unidades de alojamento (9 T1, 76 T2 e 55 T3), uma das quais adaptada a pessoas com mobilidade condicionada. Por despacho do Turismo Portugal, I.P. de 13/02/2009

G) Resulta do despacho n.º 3716/2011, publicado na II Série n.º 40, de 25/02/2011:

«Atento o pedido de atribuição da utilidade turística a título definitivo ao Aldeamento Turístico B’....., de 5 estrelas, sito no concelho de Loulé, de que é requerente a sociedade B..... - Aldeamento Turístico, Lda.; e

Tendo presentes os critérios legais aplicáveis e o parecer do Turismo de Portugal, I. P., que considera estarem reunidas as condições para a atribuição da utilidade turística a título definitivo ao empreendimento, decido:

1 - Atribuir utilidade turística a título definitivo ao Aldeamento Turístico B’....., de 5 estrelas, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 2.º e no n.º 3 do artigo 7º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro.

2 - Fixar a validade da utilidade turística em sete anos contados da data do título (comunicação de abertura) ao abrigo do qual o empreendimento iniciou o seu funcionamento (4 de Setembro de 2008), ou seja, até 4 de Setembro de 2015.

3 - Determinar que, ao abrigo do disposto na alínea b) do n.º 1 e no n.º 4 do artigo 16º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, na redacção que lhe foi dada pelo Decreto-Lei n.º 38/94, de 8 de Fevereiro, a proprietária e exploradora do empreendimento fique isenta das taxas devidas à Inspeção Geral das Actividades Culturais, pelo mesmo prazo fixado para a utilidade turística, caso as mesmas sejam ou venham a ser devidas.

4 - Nos termos do disposto no artigo 8.º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, a utilidade turística fica sujeita ao cumprimento dos seguintes condicionamentos:

a) O empreendimento não poderá ser desclassificado;

b) A requerente deverá promover, até ao termo do segundo ano após a publicação do presente despacho, a realização de uma auditoria de qualidade de serviço, por uma entidade independente, cujo relatório deve remeter ao Turismo de Portugal, I. P. Caso a requerente disponha de um sistema de gestão de qualidade implementado no empreendimento, o relatório de auditoria pode ser substituído pela descrição detalhada do referido sistema, evidenciando, nomeadamente, a política de qualidade prosseguida, a monitorização e medição da satisfação do cliente e o tratamento das reclamações, a frequência e metodologia das auditorias internas e o envolvimento da gestão de topo;

c) Não poderão ser realizadas quaisquer obras que impliquem a alteração do empreendimento sem prévia comunicação ao Turismo de Portugal, I.P., para efeitos da verificação da manutenção da utilidade turística que agora se atribui, sem prejuízo de outros pareceres ou autorizações legalmente devidos por parte daquele organismo.

4 de Fevereiro de 2011. - O Secretário de Estado do Turismo, .....»

H) Em 24/06/2011, a ora Impugnante reclamou graciosamente contra as liquidações de IMT e IS, cfr. reclamação graciososa em apenso.

I) No Serviço de Finanças de Loulé 2, foi prestada a seguinte informação de fls. 35 da reclamação graciososa que aqui se dá por integralmente reproduzida para todos os legais efeitos.

J) Na Direcção de Finanças de Faro, foi proferida a informação de fls. 49 e segs., que aqui se dá por integralmente reproduzida e donde resulta com interesse para a decisão:

«(...)

Para uma boa apreciação e decisão da causa decidenda, que se resume à questão de saber se a transmissão da fracção em causa está ou não isenta de IMT importa fazer um breve percurso pelos principais e mais pertinentes diplomas legais que estabeleceram a disciplina jurídica relativamente à actividade da indústria hoteleira e similar, com especial enfoque nas normas que incidem sobre matéria fiscal.

A Lei n.º 2073, de 23 de Dezembro de 1954, constituiu o quadro legal regulador da actividade da indústria hoteleira e similar e dividiu os estabelecimentos “de interesse para o turismo” e “sem interesse para o turismo”. A declaração de utilidade turística assumia relevância, desde logo ao nível fiscal

Disponha o artigo 12º da Lei 2073, de 23 de Dezembro de 1954:

“As empresas proprietárias e as que venham a explorar os estabelecimentos hoteleiros ou similares classificados de utilidade turística são isentas, relativamente à propriedade e exploração dos mesmos, de contribuição predial e de contribuição industrial, e bem assim de quaisquer impostos e taxas para os corpos administrativos, durante o prazo de 10 anos, contado a partir do primeiro ano de exploração dos estabelecimentos; e beneficiarão, nos quinze anos seguintes, de uma redução de 50 por cento nas mesmas contribuições, impostos e taxas.

§ 1º Os estabelecimentos hoteleiros abertos nos últimos cinco anos e classificados de utilidade turística terão, a partir da entrada em vigor desta lei, o tratamento tributário previsto no corpo deste artigo.

§ 2º Aos estabelecimentos não compreendidos no parágrafo anterior, mas que realizem nos cinco anos, contados da entrada em vigor desta lei, obras e melhoramentos que lhes permitam obter a classificação de utilidade turística, aplicar-se-á a redução de impostos referida na última parte do corpo deste artigo, pelo prazo e nos termos aí definidos.”

E continuava o artigo 13º:

“São isentas de sisa e de imposto de sucessões e doações, ficando sujeitas apenas a um quinto do imposto do selo devido, as aquisições de prédios com destino à construção e instalação de estabelecimentos hoteleiros ou similares previamente declarados de utilidade turística, cujas empresas beneficiarão também das isenções estabelecidas no corpo do artigo anterior, desde a aquisição dos prédios até à abertura dos estabelecimentos à exploração, se for observado para esta o prazo fixado pelo Presidente do Conselho.”

Em primeiro lugar, importa realçar que estes dois normativos reconhecem, mediante as circunstâncias ali descritas, uma série de benefícios fiscais às empresas proprietárias e às empresas exploradoras do estabelecimento hoteleiro, Tal está taxativamente previsto no artigo 12º, mas também no artigo 130 quando, na sua segunda metade refere “(...), cujas empresas beneficiarão também (...)”.

Assim, conclui-se que apenas estavam isentas de sisa (actual IMT) as aquisições, por parte das empresas, de prédios com destino à construção e instalação de estabelecimentos hoteleiros.

Aliás, todos os benefícios referidos nestes artigos 12º, 13º e 14º desta Lei, são reconhecidos às empresas referidas naquele artigo 12º (i.e., as empresas proprietárias e as empresas que venham a explorar os estabelecimentos hoteleiros ou similares classificados de utilidade turística).

Posteriormente, em 04 de Junho de 1956. foi publicada a Lei n.º 2081, que veio inserir disposições de interpretação e aplicação da Lei nº2073. Com relevância para o caso em apreço, temos o artigo 12º (o único que faz referência ao imposto de sisa), segundo o qual “Poderão ser restituídas as importâncias correspondentes à sisa e ao imposto sobre as sucessões e doações e aos quatro quintos do imposto do selo pagos pela aquisição de prédios com destino à construção de estabelecimentos hoteleiros e simila-

res, feita posteriormente à entrada em vigor da Lei n.º 2073, desde que esses estabelecimentos venham a ser declarados de utilidade turística e sejam abertos à exploração no prazo fixado para o efeito pelo Presidente do Conselho.”

Note-se que este dispositivo legal impõe como uma das condições para a devolução da sisa paga, que a aquisição do prédio tenha sido efectuada com destino à construção de estabelecimentos hoteleiros e similares. Por conseguinte, trata-se da restituição da sisa a efectuar à empresa que adquiriu um prédio para nele construir e instalar um estabelecimento hoteleiro.

Com a entrada em vigor do Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações (CIMSISD), através da publicação do DL 41969 de 24 de Novembro de 1958, a isenção de sisa passou a estar prevista no seu artigo 13º, sendo que o n.º 8 dispunha que ficavam isentos da sisa, as aquisições de prédios com destino à construção e instalação de estabelecimentos hoteleiros ou similares, previamente declarados de utilidade turística, nos termos do artigo 13º da Lei n.º 2073, de 23 de Dezembro de 1954.

Ou seja, este normativo praticamente reproduz o já referido artigo 12º da Lei n.º 2081.

Foram vários os despachos ministeriais que vieram esclarecer/clarificar as situações fácticas subsumíveis à previsão normativa do artigo 13º, n.º 8 do CIMSISD. Todos eles convergem no sentido de reconhecer que apenas estão abrangidos pela isenção deste normativo legal as aquisições de prédios com o fim de nele construir e instalar estabelecimentos hoteleiros, considerados de utilidade turística, deixando de fora a aquisição de prédios quando nele já estejam construídos e instalados os referidos estabelecimentos hoteleiros.

Assim, o despacho ministerial de 12-07-1960, veio esclarecer que a aquisição de prédios urbanos onde se encontram instalados hotéis está sujeita ao pagamento da sisa, não lhes aproveitando a isenção da sisa prevista no n.º 8 do art.º 13º do CIMSISD, que é restrita às aquisições de prédios destinados à construção e instalação de novos estabelecimentos hoteleiros ou similares, previamente declarados, de utilidade pública. Também o despacho ministerial de 23-11-1960 veio dizer que se o terreno foi adquirido para construção de um estabelecimento hoteleiro e vendido antes de concluída a construção e iniciada a exploração, não é de restituir a sisa paga pela primeira transmissão.

O despacho ministerial de 02-05-1966 veio dizer que a isenção em apreço, apenas é de aplicar no caso de criação de novas unidades hoteleiras, previamente consideradas de utilidade turística, e não da transmissão das já existentes (vide Código do Imposto Municipal da Sisa e do Imposto Sobre as Sucessões e Doações — Anotado e Comentado por F. Pinto Fernandes e Nuno Pinto Fernandes — 4ª ed., págs. 255 e 256)

Actualmente, o diploma legal que disciplina a atribuição da utilidade turística, está consagrado no Decreto-Lei n.º 423/83 de 5 de Dezembro, que revogou a Lei n.º 2073. O nº1 do artigo 20º daquele diploma legal, reza assim:

“São isentas de sisa e do imposto sobre sucessões e doações, sendo o imposto do selo reduzido a um quinto, as aquisições de prédios ou de fracções autónomas com destino à instalação de empreendimentos qualificados de utilidade turística, ainda que tal qualificação seja atribuída a título prévio, desde que esta se mantenha válida e seja observado o prazo fixado para a abertura ao público do empreendimento.”

E acrescenta o n.º 2: “A isenção e a redução estabelecidas no número anterior verificar-se-ão também na transmissão a favor da empresa exploradora, no caso de a proprietária ser uma sociedade de locação financeira e a transmissão se operar ao abrigo e nos termos do contrato de locação financeira que determinou a aquisição do empreendimento pela sociedade transmitente.”

A lei continua a referir-se a aquisições de prédios (ou fracções) com destino à instalação de empreendimentos de reconhecida utilidade turística. Ou seja, trata-se de isenção nas aquisições de prédios para construir/instalar e não dos já instalados, e que não sejam alvo de obras de remodelação, beneficiação, reequipamento ou ampliação. Aliás, na senda do que já vinha sendo estabelecido, com as necessárias adaptações, desde a Lei no 2073 (artigo 13º, *in fine*).

O Decreto-Lei n.º 423/83 constituiu um instrumento jurídico de fomento e incentivo ao investimento no sector do turismo, que se quer de qualidade. Este impulso que se pretendeu dar ao sector do turismo, está bem patente desde logo no artigo 5º. Com efeito, a lei apenas reconhece a possibilidade de ser atribuída a utilidade turística a empreendimentos que resultem de um directo investimento, traduzido quer na construção de empreendimentos novos, quer na remodelação, beneficiação ou reequipamento totais ou parciais, quer na realização de obras conducentes ao aumento da capacidade em, pelo menos, 50%.

Por esse motivo, o legislador entendeu atribuir benefícios fiscais em sede de imposto de sisa e do selo, às empresas proprietárias que realizam o esforço do investimento. Pretendeu o legislador impulsionar este sector de actividade, prevendo isenção/redução de pagamento de sisa/selo, mediante determinadas condições, a quem vai criar estabelecimentos turísticos, e não a quem se limita a vender fracções pertencentes a empreendimentos já instalados. Este é o entendimento e interpretação perfi-



lhados pela DCCI, e que decorre do elemento histórico, racional/teleológico, mas também literal das normas jurídicas em apreço.

Na verdade, quando o legislador diz, no n.º 1 do artigo 20º, “destino à instalação”, tal significa que se trata apenas de aquisições de prédios efectuadas com o intuito de neles construir/melhorar empreendimentos turísticos, e não, como pretende a reclamante, de aquisição de prédios/fracções integradas em empreendimentos já construídos e instalados.

Da mesma forma, quando o legislador utiliza a expressão “sela observado” o prazo fixado para a abertura ao público do empreendimento, sugere a ideia de mais uma condição que é imposta ao promotor do investimento (empresa proprietária), no sentido de que esta, para além de ter de ver reconhecida a utilidade turística ao empreendimento que construiu/ampliou/melhorou, terá ainda de cumprir o prazo que foi estipulado para a abertura do mesmo ao público

O próprio artigo 20º, no seu n.º 2, estabelece a única situação em que a isenção da sisa e a redução do imposto do selo, também ocorre, para além das situações já referidas: quando a empresa proprietária for uma sociedade de locação financeira e, no âmbito deste contrato de locação que previu a aquisição do empreendimento, vende à empresa exploradora os prédios/fracções.

Portanto, fora destes casos, não está prevista qualquer isenção da sisa (actual IMT). Assim, quando é efectuada a aquisição de uma fracção que integra um empreendimento turístico, já instalado, esta operação não está isenta de sisa/IMT, por inexistência de norma jurídica que a preveja.

Consequentemente, entendemos que se torna irrelevante o facto da fracção em causa continuar afecta à exploração turística, já que é a operação em si mesma (o facto tributário em causa) que cai fora da previsão estabelecida no artigo 200 do Decreto-Lei n.º 423/83, que reconhece a isenção do pagamento do imposto da sisa/IMT (Neste sentido os pareceres emitidos pela DSIMT, de fls. 51 a 60 dos autos) Requer ainda a reclamante o reconhecimento da Isenção do IMI. Ora a reclamação graciosa visa atacar a ilegalidade da liquidação e a consequente anulação total ou parcial dos actos tributários (art.º 68º do Código de Procedimento e de Processo Tributário). Pelo que, este não é o meio procedimental próprio para apreciação do pedido de reconhecimento de Isenção do IMI.

Consequentemente, a pretensão da reclamante está votada ao insucesso.

### III - PROPOSTA DE DECISÃO

Nos termos do presente Parecer, propõe-se que a reclamação seja:

(...)

X Indeferida

Devendo notificar-se a reclamante para o exercício do direito de audição, nos termos do artigo 60º da Lei Geral Tributária.

No entanto, submete-se à consideração de V. Exa., que superiormente decidirá.

Direcção de Finanças de Faro, 2011/07/28»

K) Sobre a informação a que se refere a alínea anterior recaiu o seguinte projecto de despacho (fls. 49 da reclamação graciosa):

«Concordo

Indefiro nos termos propostos

2011/07/28»

L) A Impugnante notificada, não exerceu o direito de audição, cfr. fls. 56 da reclamação graciosa.

M) Foi elaborada a informação de fls. 58 e 59 da reclamação graciosa, que aqui se dá por integralmente reproduzida e donde resulta com interesse para a decisão:

#### «I- DIREITO DE AUDIÇÃO

O reclamante foi devidamente notificado do projecto de despacho, na pessoa do seu mandatário, através carta registada de 2011/07/29 (RM 6448 68860 PT).

O reclamante não exerceu o seu direito de audição para que foi notificado pelo ofício nº261 4.

#### II - PARECER

Perante os factos vertidos nos autos e a lei aplicável, conclui-se que o pedido do(a) reclamante não pode proceder.

### III - PROPOSTA DE DECISÃO

Nos termos do presente Parecer, propõe-se que a reclamação seja:

(...)

X Indeferida

No entanto, submete-se à consideração de V Exa., que superiormente decidirá,

Direcção de Finanças de Faro, 2011/09/26»

N) Sobre a informação a que se refere a alínea anterior recaiu o seguinte despacho (fls. 58 da reclamação graciosa).

«Concordo.

Torno definitivo o projecto de despacho de indeferimento de 2011/07/28 Faro, 2011/09/27»

O) A Impugnante foi notificada do despacho a que se refere a alínea anterior por carta registada expedida em 28/09/2011.

P) A petição inicial foi apresentada em 28/09/2011, cfr. carimbo apostado a fls. 3.”

## 2- DE DIREITO

### 2.1. Das questões a apreciar e decidir

Resulta do probatório que o ora recorrido adquiriu, por escritura pública de 28 de Agosto de 2009, a fracção autónoma designada pelas letras “CL”, integradas no prédio urbano em regime de propriedade horizontal denominado “B..... ou B’.....”, Aldeamento Turístico de cinco estrelas, freguesia de Almancil, Concelho de Loulé, destinada a habitação no âmbito de serviços de exploração turística.

Pela aquisição das referidas fracções foi naquela data liquidado Imposto de Selo e de IMT, porquanto ainda não haviam sido atribuídos os benefícios fiscais decorrentes da utilidade turística.

Pelo Despacho n.º 3716/2011, publicado no Diário da República 2ª Série, n.º 40, de 25 de Fevereiro, foi concedido, ao abrigo do disposto no art. 2º, n.º 1, e 7º, n.º 3, do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, o Estatuto de “Utilidade Turística” a título definitivo ao empreendimento turístico, tendo sido fixada a respectiva validade em sete anos a contar da data do título de comunicação de abertura ao abrigo do qual o empreendimento iniciou o seu funcionamento (4 de Setembro de 2008), ou seja, até 4 de Setembro de 2015).

Em 24 de Junho de 2011 o ora recorrido deduziu reclamação contra as liquidações de IMT e de Imposto de Selo, que foram indeferidas.

Contra o indeferimento foi deduzida impugnação judicial no Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé, que foi julgada procedente.

Para tanto ponderou, entre o mais, o Mmº Juiz “a quo” que deviam ser restituídos aos impugnantes os montantes de impostos referentes a IMT e 4/5 do IS liquidados e pagos, uma vez que a primeira aquisição de cada fracção está integrada no processo de instalação do empreendimento e, no caso dos autos, a impugnante realizou a primeira aquisição da fracção, beneficiando da isenção de IMT e da redução de 1/5 do Imposto de Selo, por se tratar de aquisição com destino à instalação do empreendimento para exploração turística.

Inconformada com esta sentença vem a Fazenda Pública com o presente recurso, argumentando, em síntese, que:

- “(...) carece de apoio legal, sustentar, como se faz na sentença recorrida, que a aquisição da fracção identificada nos autos integra a fase de instalação do empreendimento turístico, pois este não só já se encontrava instalado, como também já se encontrava em funcionamento desde 2008/09/04 (Conclusão F);

- “(...) o legislador entendeu atribuir benefícios fiscais em sede de Imposto de Sisa (IMT) e do Selo, às empresas proprietárias que realizam o esforço do investimento. Pretendeu o legislador impulsionar este sector de actividade, prevendo isenção/redução de pagamento de Sisa/Selo, mediante determinadas condições, a quem vai criar estabelecimentos turísticos, e não a quem se limita a adquirir fracções pertencentes a empreendimentos já instalados” [Conclusão I];

- “Na verdade, quando o legislador diz, no n.º 1 do artigo 20º, “destino à instalação”, tal significa que se trata apenas de aquisições de prédios efectuadas com o intuito de neles construir/melhorar empreendimentos turísticos, e não da mera aquisição de prédios/fracções integradas em empreendimentos já construídos e instalados, como sucedeu no caso concreto” [Conclusão J];

- “Este é o entendimento e interpretação perfilhados pela Administração Tributária, e que decorre do elemento histórico, racional/teleológico, mas também literal das normas jurídicas em apreço” [Conclusão L)].

Em face das conclusões, que delimitam o âmbito e objecto do presente recurso, a questão central a apreciar e decidir traduz-se em saber se o Mmº Juiz “a quo” incorreu em erro de julgamento ao concluir que a aquisição da fracção em causa, por estar integrada no processo de instalação do empreendimento turístico, beneficia da isenção de IMT e da redução de 1/5 do Imposto de Selo, nos termos do n.º 1 do art. 20º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro.

Verifica-se, assim, que a questão gira em torno do problema de saber se a aquisição de unidades de alojamento por consumidores finais, ainda que porque integradas no empreendimento em causa se encontrem afectas à exploração turística, pode beneficiar das isenções consagradas no art. 20º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 423/83.

Assim recortada a questão a mesma prende-se com o sentido e alcance do conceito de «instalação» consagrado no art. 20º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 423/83, o que significa que é idêntica à que foi já decidida em julgamento ampliado, nos termos do disposto no art. 148º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, no Acórdão deste STA, de 23/1/2013, rec. n.º 968/12, em que fomos relatora por vencimento e designação nos termos da parte final do n.º 4 do art. 713º do CPC.

Assim, remetendo para a fundamentação desse aresto e acolhendo-a, concluímos que, para efeitos do benefício fiscal previsto no n.º 1 do art. 20º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5/12, a primeira aquisi-

ção de fracção destinada à exploração turística não integra já a fase de instalação do empreendimento, razão pela qual, em procedência das Conclusões da recorrente e no provimento do recurso, haverá que revogar a sentença recorrida e julgar improcedente a impugnação.

### III- DECISÃO

Nestes termos acorda-se em, dando provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida e julgar improcedente a impugnação.

Custas pelo recorrido, em 1ª instância e no STA, por ter contra-alegado.

Junte cópia certificada do Acórdão proferido em 23/1/2013, no rec. n.º 968/12 (julgamento ampliado).

Lisboa, 30 de Janeiro de 2013. — *Fernanda Maçãs* (relatora) — *Casimiro Gonçalves* — *Francisco Rothes* (art. 8º, nº3, CC e acórdão de 23 de Janeiro de 2013, proferido no proc. 968/12).

Nota: O acórdão supra identificado encontra-se publicado em apêndice ao *Diário da República*, no volume correspondente à data em que foi proferido.

## Acórdão de 30 de Janeiro de 2013.

### Assunto:

*Empreendimentos turísticos. Empreendimentos constituídos em propriedade plural. Instalação. Isenção de sisa e redução de um quinto do imposto do selo. Interpretação das normas fiscais. Benefícios fiscais.*

### Sumário

- I — *Na determinação do sentido e alcance das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam são observadas as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis”, sendo que “Sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer directamente da lei” (art. 11º, nºs. 1 e 2, da LGT).*
- II — *No âmbito do regime jurídico da instalação, exploração e funcionamento dos empreendimentos turísticos, estabelecido no Decreto-Lei n.º 39/2008, de 7 de Março, o conceito de instalação de um empreendimento turístico compreende o conjunto de actos jurídicos e os trâmites necessários ao licenciamento (em sentido amplo, compreendendo comunicações prévias ou autorizações, conforme o caso) das operações urbanísticas necessárias à construção de um empreendimento turístico, bem como a obtenção dos títulos que o tornem apto a funcionar e a ser explorado para finalidade turística (cfr: Capítulo IV, arts. 23º ss).*
- III — *Quando o legislador utiliza a expressão aquisição de prédios ou de fracções autónomas com destino à «instalação», para efeitos do benefício a que se reporta o n.º 1 do art. 20º, do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, não pode deixar de entender-se como referindo-se precisamente à aquisição de prédios (ou de fracções autónomas) para construção de empreendimentos turísticos, depois de devidamente licenciadas as respectivas operações urbanísticas, visando beneficiar as empresas que se dedicam à actividade de promoção/criação dos mesmos.*
- IV — *Este conceito de «instalação» é o que se mostra adequado a todo o tipo de empreendimentos turísticos e não é posto em causa pelo facto de os empreendimentos poderem ser construídos/instalados em regime de propriedade plural, uma vez que esta tem a ver com a «exploração» e não com a «instalação».*
- V — *Nos empreendimentos turístico constituídos em propriedade plural (que compreendem lotes e ou fracções autónomas de um ou mais edifícios, nos termos do disposto no art. 52º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 39/2008, de 7 de Março), destacam-se dois procedimentos distintos, ainda que possam ocorrer em simultâneo: um relativo à prática das operações necessárias a instalar o empreendimento; outro, relativo às operações necessária a pô-lo em funcionamento e a explorá-lo, sendo que a venda das unidades projectadas ou construídas faz necessariamente parte do segundo.*

- VI — *O legislador pretendeu impulsionar a actividade turística prevendo a isenção /redução de pagamento de Sisa /Selo, para os promotores que pretendam construir/criar estabelecimentos (ou readaptar e remodelar fracções existentes) e não quando se trate da mera aquisição de fracções (ou unidades de alojamento) integradas nos empreendimentos e destinadas à exploração, ainda que sejam adquiridas em data anterior à própria instalação/licenciamento do empreendimento.*
- VII — *Quem adquire as fracções não se torna um co-financiador do empreendimento, com a responsabilidade da respectiva instalação, uma vez que está a adquirir um produto turístico que foi posto no mercado pelo promotor; seja a aquisição feita em planta ou depois de instalado o empreendimento, como um qualquer consumidor final, tanto mais que as fracções podem ser adquiridas para seu uso exclusivo e sem qualquer limite temporal (no caso de empreendimentos turísticos constituídos em propriedade plural).*
- VIII — *Não estando em causa a aquisição de prédios ou de fracções autónomas destinados à construção/instalação de empreendimentos turísticos, mas sim a aquisição de unidades de alojamento por consumidores finais, ainda que porque integradas no empreendimento em causa se encontrem afectas à exploração turística, a mesma não pode beneficiar das isenções consagradas no art. 20.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 423/83.*
- IX — *Este resultado interpretativo é o que resulta do elemento histórico, racional/teleológico e também literal das normas jurídicas em causa.*
- X — *“Os benefícios fiscais são medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes e que sejam superiores aos da própria tributação que impedem (artigo 2.º/1 do EBF) (...)” e embora admitindo a interpretação extensiva (artigo 10.º do EBF), não pode ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência, ainda que imperfeitamente expresso (artigo 9.º/2 do C. Civil), para além de que porque representam uma derrogação da regra da igualdade e do princípio da capacidade contributiva que fundamenta materialmente os impostos, os benefícios fiscais devem ser justificados por um interesse público relevante.*

Processo n.º 1194/12-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Z..... e Outra.

Relatora: Exm<sup>a</sup>. Sr<sup>a</sup>. Cons<sup>a</sup>. Dr<sup>a</sup>. Fernanda Maçãs.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

### I-RELATÓRIO

**1. Z..... e X.....**, com os sinais dos autos, impugnaram, no Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé, as liquidações de IMT n.ºs 160909017106003, 160009017109703 e de IS n.º 163709000823491 e 163109000823527.

O T.A.F de Loulé, por sentença proferida em 27 de Junho de 2012, julgou a impugnação procedente.

**2.** Não se conformando com tal decisão, a **FAZENDA PÚBLICA** interpôs recurso para a secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, apresentando as suas **Alegações**, com as seguintes **Conclusões**:

*“a) A questão decidenda é saber se a aquisição imóvel se destinou à instalação do empreendimento ou se este já se encontrava instalado;*

*b) In casu, não existindo ampliação ou melhoramento em mais de 50%, o reconhecimento dos benefícios respeitantes à isenção de IMT e redução de Imposto de Selo dependem de se considerar que a aquisição do impugnante se destinou a instalar um empreendimento qualificado de utilidade turística como o exige o art.º 20º n.º 1 do Decreto-Lei n.º 423/83 de 05/12;*

*c) O DL n.º 423/83 de 5/12 reestruturou profundamente o instituto de utilidade turística e previu, no seu art.º 7º, a concessão da utilidade turística a título prévio caso fosse atribuída antes da entrada em funcionamento dos empreendimentos:*

*i) novos;*

*ii) já existentes que fossem objecto de remodelação, beneficiação ou de reequipamento totais ou parciais;*

*iii) já existentes que aumentassem a sua capacidade em, pelo menos, 50%;*

*d) E previu a concessão da utilidade turística a título definitivo, caso fosse atribuída a empreendimentos já em funcionamento ou quando resultasse da confirmação da utilização turística a título prévio:*

e) E foi precisamente ao abrigo destes normativos que, em 25-02-2011, foi publicado no Diário da República a atribuição da **utilidade turística a título definitivo** ao Aldeamento Turístico B'....., de 5 estrelas, cujo **funcionamento já iniciara em 2008/09/04**;

f) Assim, não faz sentido, e carece de apoio legal, sustentar, como se faz na sentença recorrida, que a aquisição da fracção identificada nos autos, integra a fase de instalação do empreendimento turístico, pois este não só já se encontrava instalado, como também já se encontra em funcionamento desde 2008/09/04;

g) A interpretação que a Fazenda Pública faz da norma em questão, é a de que esta apenas reconhece a possibilidade de ser atribuída a utilidade turística a empreendimentos que resultem de um directo investimento, traduzido quer na construção de empreendimentos novos, quer na remodelação, beneficiação ou reequipamento totais ou parciais, quer na realização de obras conducentes ao aumento da capacidade em, pelo menos, 50%;

h) Por esse motivo, o legislador entendeu atribuir benefícios fiscais em sede de Imposto de Sisa (IMT) e do Selo, às empresas proprietárias que realizam o esforço do investimento. Pretendeu o legislador impulsionar este sector de actividade, prevendo isenção/redução de pagamento de Sisa/Selo, mediante determinadas condições, a quem vai criar estabelecimentos turísticos, e não a quem se limita a adquirir fracções pertencentes a empreendimentos já instalados,

i) Na verdade, quando o legislador diz, no n.º 1 do artigo 20º, “**destino à instalação**”, tal significa que se trata apenas de aquisições de prédios efectuadas com o intuito de neles construir/melhorar empreendimentos turísticos, e não da mera aquisição de prédios/fracções integradas em empreendimentos já construídos e instalados, como sucedeu no caso concreto;

m) Este é o entendimento e interpretação perfilhados pela Administração Tributária, e que decorre do elemento histórico, racional/teleológico, mas também literal das normas jurídicas em apreço;

n) Entendimento também perfilhado pelo TCA do Sul, Acórdão n.º 4424/10, de 2011/10/18

o) Ao julgar que a aquisição da fracção se destinou à instalação do empreendimento turístico, a decisão contida no aresto ora recorrido viola o disposto naquela norma legal, incorrendo em erro de julgamento, porque não esta preenchido um dos condicionalismos que a lei impõe para que se verifique a isenção prevista no n.º 1 do art.º 20.º do DL n.º 423/83, nomeadamente, que o imóvel adquirido se destine à instalação do empreendimento turístico.

Face ao exposto, deve ser dado provimento ao presente recurso e, conseqüentemente, revogada a sentença recorrida, só assim se fazendo

JUSTIÇA.”

### 3. Os Recorridos deduziram **Contra-alegações**, com as **Conclusões** seguintes:

“1. O presente recurso tem por objecto apenas a discussão sobre se a aquisição efectuada pelos recorridos deve ser considerada uma “aquisição com destino à instalação de empreendimentos qualificados de utilidade turística” pois todos os restantes requisitos de que depende a isenção de IMT e de imposto do selo previstos no art. 20º do DL n.º 423/83 são considerados verificados por ambas as partes.

2. A tese da Fazenda Pública continua a ser a de que só podem beneficiar da isenção de IMT e de imposto do Selo prevista no art. 20º nº1 do DL nº423/83 as empresas proprietárias e ou exploradoras dos empreendimentos a que tenha sido atribuída a utilidade turística.

3. Essa interpretação da Administração Tributária ignora a intencional diferença de redacção dos artigos 16º, 17º, e 18º por contraposição ao art. 20º do DL n.º 423/83, sendo que aqueles primeiros artigos preveem uma isenção **subjéctiva** às “empresas proprietárias e ou exploradoras dos empreendimentos a que tenha sido atribuída a utilidade turística”, enquanto o art. 20º atribui uma isenção **objectiva** às “aquisições de prédios ou de fracções autónomas com destino à instalação de empreendimentos qualificados de utilidade turística”.

4. Se o legislador distinguiu as situações, há que presumir que o fez consciente e intencionalmente, como impõem as regras de interpretação previstas no art. 9º do Código Civil, nomeadamente no n.º 2 e 3.

5. Acresce que no domínio do direito fiscal, vigora um princípio de tipicidade fechada que implica que a interpretação das normas legais só pode fazer-se nos termos do art. 11º nº1 LGT, pelo que sempre será inconstitucional (por violação do art. 103º nº2 CRP) a interpretação da Administração Tributária que pretende criar condições adicionais ou restrições ao acesso aos benefícios fiscais para além das expressamente previstas no art. 20 do DL nº423/83.

6. Por último, a jurisprudência do do STA é unânime a considerar que a isenção do art. 20º do DL n.º 423/83 não é prejudicada pelo facto de a fracção em causa ser adquirida por pessoa distinta do explorador turístico.

7. O despacho que atribui o estatuto de utilidade turística ao aldeamento em causa só foi emitido e publicado em 2011, pelo que em 2009, quando os recorridos adquiriram a fracção em causa, o estatuto de utilidade turística do aldeamento ainda não estava atribuído e poderia nunca vir a ser atribuído se o Turismo de Portugal, IP entendesse não estarem verificados os respectivos requisitos e pressupostos.

8. Só após a celebração do Contrato de Exploração Turística entre os recorridos e a empresa exploradora “B’..... — Aldeamento Turístico SA” é que a unidade de alojamento ficou “permanentemente em regime de exploração turística”.

9. Só porque os recorridos celebraram o contrato de exploração turística que permite à empresa B’..... — Aldeamento Turístico SA explorar turisticamente o empreendimento B’..... é que este empreendimento se tornou elegível para obter o estatuto de utilidade turística.

10. Pelo que, não se pode dizer que o empreendimento já “estava instalado”, como a Administração Tributária pretende, porque, pelo contrário, só após a (e por causa da) aquisição pelos recorridos e concomitante celebração de contrato de exploração turística é que se vieram a concretizar as condições para permitir que o empreendimento obtivesse o estatuto de utilidade turística.

11. Não restam dúvidas que a obtenção do estatuto de utilidade turística só ocorreu em 2011 (portanto posteriormente à aquisição pelos recorridos) pelo que o facto de o estatuto de utilidade turística ter efeitos retroativos à data do início do funcionamento não pode eliminar a circunstância fáctica de aquando da aquisição, os recorridos terem adquirido uma fração que não estava incluída num empreendimento com estatuto de utilidade turística e de, portanto, essa “aquisição ter como destino a instalação de um empreendimento qualificado de utilidade turística” (o que poderia vir a acontecer ou não, e no caso sub *judice*, efetivamente ocorreu 2 anos depois da aquisição).

12. Assim, não pode deixar de seguir-se a douta sentença recorrida que bem decidiu o presente caso ao considerar que a aquisição do imóvel pelos recorridos beneficia do disposto no art. 20º do DL n.º 423/83 que impõe a isenção de IMT e a redução do imposto do selo a 1/5, o que implica o reembolso aos recorridos do montante de IMT pago (€ 54.600,00) e de 4/5 do imposto do selo pago (€ 5.376,00).

Termos em que deve o presente recurso ser julgado totalmente improcedente mantendo-se a douta sentença recorrida, assim se fazendo o que é de lei e de

JUSTIÇA!”

4. O Digno Representante do Ministério Público, junto do STA, emitiu parecer, onde se pode ler, entre o mais:

“(...)A jurisprudência do S.T.A., nomeadamente, a constante do ac. de 14-4-10, proferido no proc. 120/10, só para referir o mais recente conhecido, vem decidindo no sentido de ser de reconhecer o dito direito à isenção no que respeita ao I.M.T. com base no reconhecimento decorrente do despacho de declaração de utilidade turística.

Defende a recorrente que outro entendimento se impõe face à referida norma e aos elementos histórico e racional/teológico da interpretação.

Sendo que a melhor interpretação deve ser obtida a partir dos textos, de modo a se apurar qual foi o pensamento legislativo, de acordo com o art. 9.º n.º 1 do C. Civil, para tal pode contribuir o que resulta do elemento histórico.

Ora, analisando a legislação aplicável que remonta à década iniciada em 1950, resulta ter sido intenção do legislador conceder apoio através de isenção de sisa e redução de imposto de selo às empresas exploradoras e proprietárias de empreendimentos ou fracções turísticas.

Assim, veio tal a ser previsto quanto a “aquisições de prédios com destinado à construção e instalação de estabelecimentos hoteleiros e similares previamente declarados de utilidade turística”, o que foi alargado ao caso da referida “declaração de utilidade turística” vir a ocorrer posteriormente — art. 13.º da Lei n.º 2073, de 23- 12-1954; cfr., ainda, a Lei n.º 2081, de 4-6-56.

Contudo, desde logo tal ficou dependente de vários pressupostos: os ditos estabelecimentos serem “declarados” e “abertos à exploração” e tal ocorrer “no prazo fixado pelo Presidente do Conselho”- art. 13.º § único do C.I.S.S.S.D..

Nesta disposição previu-se que, reunidos os mesmos, tivesse então lugar a devolução posterior do imposto que tivesse sido pago.

Novo regime veio a ser aprovado pelo Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, com o qual se pretendeu alargar o apoio já concedido, conforme vagamente consta da respectiva lei de autorização legislativa.

O mesmo veio a ser alterado pelo Dec.-Lei n.º 38/94, de 8/2.

Assim, como alterações mais relevantes são ainda de relevar as seguintes:

- outros benefícios vieram a ser previstos no art. 16.º do cit. Dec.-Lei, os quais ficaram sujeitos ao formalismo constante do art. 17.º, salvo no que respeita aos previstos na sua alínea b), em que se previu que o despacho de “despacho de atribuição da utilidade turística” define o âmbito de aplicação, de acordo com a alteração introduzida pelo art. 4.º do referido Dec.-Lei n.º 938/94;

- outros benefícios vieram ainda a ser previstos nos arts. 18.º e 19.º seguintes, sendo que a prevista neste último diploma, sendo referente a imposto complementar por juros de suprimentos ficou dependente dos respectivos empréstimos serem “destinados à construção, instalação e ou funcionamento do empreendimentos em que tal utilidade tenha sido atribuído, a título prévio ou definitivo”;

- quanto à isenção de imposto de sisa/I.M.T. e à redução de imposto de selo, veio a ser previsto dizerem as mesmas respeito às “aquisições de prédios e fracções autónomas com destino à instalação de empreendimentos qualificados de utilidade turística”, na expressão do art. 20.º n.º 1;

- mais se previu que, no caso da empresa exploradora ser locadora das ditas fracções, a dita isenção se mantivesse posteriormente quando tiver sido utilizada a forma de locação, conforme previsto ainda no art. 20.º n.º 2 do cit. Dec.-Lei n.º 2 423/83 a que me tenho vindo a referir:

*Da análise das referidas inovações, e quanto ao previsto no dito art. 20.º n.º 1, parece resultar que a mesma só é de aplicar se a aquisição tiver lugar com destino à instalação.*

*Não sendo unívoco este conceito, parece ser de recorrer ao que resulta do respectivo regime*

*O regime jurídico da instalação, exploração e funcionamento desses empreendimentos também sofreu posteriormente alterações, nomeadamente, pelo pelo Dec.-Lei n.º 167/97, de 4/7, e pelo Dec.-Lei n.º 38/08, de 7/3, que ao caso resulta ser de aplicar.*

*De acordo com a previsão constante dos arts. 30.º a 32.º deste diploma, parece que ser de entender que tal destino é preenchido com a “autorização de utilização” e que, não existindo esta, tal ocorre mediante o preenchimento do que quanto ao “título de abertura”, o qual se encontra previsto na última referida norma.*

*Tal tinha já sido atingido à data da prolação do dito despacho do despacho de declaração de utilidade turística proferido pelo Secretário de Estado do Turismo e que se mostra publicado sob o n.º 3716/2011, na II s. do D.R. n.º 40, de 25/2/2011, a pedido da sociedade B.....-Aldeamento Turístico, Lda..*

*Aliás, no mesmo se refere que a licença de utilização turística tinha já sido obtida a 5-3-09, pela Câmara Municipal de Tavira, com base em parecer do Instituto do Turismo que é vinculativo.*

*Parece ainda irrelevante que a dita declaração de utilidade turística tenha sido concedida por 7 anos, e mesmo para vigorar desde data anterior, o que apenas é de aplicar quanto aos benefícios sobre os quais que compete especificamente definir ao respectivo despacho definir o âmbito de aplicação.*

***Concluindo, quer parecer que o recurso é de proceder, sendo de revogar o decidido, em face do entendimento que se defende quanto à norma em causa, de não ser de julgar como abrangidos na isenção de I.M.T. e redução de imposto de selo as transacções onerosas relativas a empreendimento turístico ou suas fracções, realizadas após a data da respectiva autorização de utilização.***

## II- FUNDAMENTOS

### 1- DE FACTO

A Sentença, sob recurso, deu como provada a seguinte matéria:

“A) Em 28 de Julho de 2009, entre os Impugnantes, na qualidade de segundo outorgante e “B..... — ALDEAMENTO TURISTICO, LIMITADA”, com sede nas B’....., freguesia de Almancil, concelho de Loulé, pessoa colectiva ....., na qualidade de primeiro outorgante, foi celebrada a escritura publica de compra e venda de fls. 15 a 18 da reclamação graciosa em apenso.

B) Declarou a Primeira Outorgante (fls. 16 da reclamação graciosa):

*«Que pelo preço de oitocentos e quarenta mil euros, já recebido vende, aos representados da segunda outorgante a fracção autónoma designada pelar letras “CY”, identificada por fracção J vinte e um, ao nível do rés-do-chão, do tipo T— três, no bloco B dezoito, zona do jardim, do prédio urbano designado por “B.....” ou “B’.....”, sito em ....., freguesia de Almancil, concelho de Loulé, descrito na Conservatória do Registo Predial de Loulé sob o número dez mil duzentos e oitenta e dois daquela freguesia, afecto ao empreendimento turístico com propriedade horizontal conforme Apresentações quarenta e seis, quarenta e sete e quarenta e oito, todas de onze de Março de dois mil e três, inscrito na respectiva matriz sob o artigo P12. 988, pendente de avaliação.*

(...)

*Que faz parte integrante desta escritura, o título constitutivo do aldeamento turístico “B.....”, aprovado em 05.03.2009 pelo Turismo de Portugal, I.P., bem como o contrato de exploração turística.*

(...)

*- Exibiram: (...) c) licença de utilização turística n.º 43/09, emitido em 05.03.2009, para o prédio emitido pela Câmara Municipal de Loulé, onde se constata que o referido empreendimento está inscrito no livro de registo n.º 1 a rolhas 2.»*

C) Em 14/07/2009, os Impugnantes efectuaram o pagamento do IMT e IS a que se referem as liquidações de fls. 46 a 49.

D) Em 27/06/2011, os Impugnantes reclamaram graciosamente contra as liquidações de IMT e de IS, cfr. reclamação graciosa em apenso.

E) Na reclamação graciosa n.º N.º:1082201104003772 foi proferido o despacho de indeferimento de fls. 26 e 27, que aqui se dá por integralmente reproduzido e donde resulta com interesse para a decisão:

*«De folhas 19 a 25 vem o reclamante, na pessoa do seu mandatário, exercer o direito de audição relativamente ao projecto de despacho constante de fls. 14 a 16, alegando, em resumo, que não pode concordar com a interpretação do art.º 20º do Dec. Lei n.º. 483/83, de 5 de Dezembro, que só a*

aquisição do prédio/fracção autónoma destinado a implementar um empreendimento turístico é que pode usufruir dos benefícios fiscais de isenção de IMT e da redução do imposto do selo, e não já de transmissões posteriores.

Na defesa do seu ponto de vista, alega que fica demonstrado que o imóvel adquirido pelo reclamante cumpre todas as condições de que a lei faz depender a isenção de IMT e redução de imposto do selo, concluindo pelo deferimento da reclamação graciosa apresentada e o reembolso ao reclamante do IMT e Imposto do Selo pagos em excesso.

Para além da fundamentação já explanada referiremos ainda que se interpretarmos o pensamento legislativo nesta matéria, tudo aponta no sentido de que os referidos benefícios só poderão ser concedidos aos empreendimentos com cariz turística concretizados no citado Decreto Lei 423/83.

A usufruição destes benefícios, nunca poderá ocorrer por força de um mero contrato de exploração turística, que como se refere neste despacho, não tem relevância para efeitos fiscais, dado que por força deste, os deveres e obrigações decorrentes da exploração turística, com vista à usufruição dos referidos benefícios, não pode ser vinculativa a terceiras pessoas estranhas ao empreendimento.

Nesta linha de interpretação das normas legais chegaríamos à conclusão que existiam tantas pessoas a usufruir dos benefícios, quantas as transmissões das suas fracções autónomas.

Ora estabelece o art.º 1º do Dec. Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro ao definir o conceito de Utilidade turística”, visando o fomento e melhoria qualitativa do sector turístico, impõe que esta qualificação será atribuída aos empreendimentos de carácter turístico que satisfaçam os princípios e requisitos definidos no presente diploma..., prevendo o seu artigo 3º, que a utilidade turística “só poderá ser atribuída aos empreendimentos que sejam estabelecimentos hoteleiros e similares, conjuntos turísticos, parques de campismo, de interesse para o turismo, devidamente apreciados pelas autoridades competentes. Por sua vez o n.º 1 do art.º 20º, isenta de sisa ou actualmente de Imposto Sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT) as aquisições de prédios ou de fracções autónomas com destino à instalação de empreendimentos qualificados de utilidade turística, pronunciando-se no mesmo sentido o artº 47º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF).

Parece óbvio, que daquele preceito ressalta como integrado no conceito de “utilidade turística”, o estabelecimento no seu todo.

A alienação de uma parte, provoca a sua descaracterização como empreendimento turístico, e em nada visa o fomento e melhoria do sector.

Assim, em nenhuma situação, a propriedade de parte do empreendimento, poderá estar sujeita ao princípio da liberdade contratual de alienação, e gozar deste benefício fiscal, porque seria desvirtuar todos os conceitos que vêm transcritos no citado DL 423/83. Não é possível vincular o comprador às obrigações legais exigidas para o estabelecimento no seu todo, dado que este não efectuou qualquer pedido nesse sentido, limitando-se a comprar uma fracção autónoma de empreendimento, e como tal, não poderá ter qualquer benefício em termos de IMT e Imposto do Selo, relacionado com a utilidade turística.

O contrato de exploração turística celebrado entre a reclamante e a sociedade B' ..... Aldeamento Turístico SA, não tem enquadramento na aplicação dos benefícios fiscais, só vigorando em termos civis. O art.º 47º do EBF é claro ao atribuir a isenção de IMT aos prédios integrados em empreendimentos a que tenha sido atribuída a utilidade turística, o que significa que só o “todo” á que está em causa.

Do mesmo modo, referiremos, que a reclamação graciosa apresentada com referência à liquidação de IMT a que foi atribuído o n.º. 376/2011 já foi objecto de despacho de indeferimento, e sendo a liquidação de Imposto do Selo (Verba 1.1) consequência daquela, mantenho e torno definitivo o referido despacho, indeferindo o pedido.

Notifique-se a reclamante nos termos do art.º 36º do CPPT, através de carta registada com aviso de recepção, enviando-lhe cópia da decisão, e comunicando-lhe que o presente acto é susceptível de impugnação judicial, a interpor no prazo de quinze dias (quinze) dias (n.º 2 do art.º 102º do CPPT) ou de recurso hierárquico a interpor no prazo de 30 (trinta) dias (n.º.1 do artigo 76º. do CPPT).

Cumpra-se.

Serviço de Finanças de Loulé, 12 de Setembro de 2011»

F) A Impugnante mulher foi notificada do despacho a que se refere a alínea anterior em 16/09/2011, cfr. fls. 28 a 30 da reclamação graciosa.

G) Na reclamação graciosa n.º1082201104003756 foi proferido o despacho de indeferimento de fls. 26 e 27, que aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os legais efeitos.

H) O Impugnante marido foi notificado do despacho a que se refere a alínea anterior em 16/09/2011, cfr. fls. 28 a 30 da reclamação graciosa.

I) Na reclamação graciosa n.º 1082201104003764 foi prestada a informação de fls. 23 e 24, que aqui se dá por integralmente reproduzida para todos os legais efeitos.

J) Na Direcção de Finanças de Faro, foi proferida a informação de fls. 36 e segs., que aqui se dá por integralmente reproduzida e donde resulta com interesse para a decisão:

«(...)



*Para uma boa apreciação e decisão da causa decidenda, que se resume à questão de saber se a transmissão da fracção em causa está ou não isenta de IMT, importa fazer um breve percurso pelos principais e mais pertinentes diplomas legais que estabeleceram a disciplina jurídica relativamente à actividade da indústria hoteleira e similar, com especial enfoque nas normas que incidem sobre matéria fiscal.*

*A Lei n.º 2073, de 23 de Dezembro de 1954, constituiu o quadro legal regulador da actividade da indústria hoteleira e similar e dividiu os estabelecimentos “de interesse para o turismo” e “sem interesse para o turismo”. A declaração de utilidade turística assumia relevância, desde logo ao nível fiscal.*

*Disponha o artigo 12º da Lei 2073, de 23 de Dezembro de 1954:*

*“As empresas proprietárias e as que venham a explorar os estabelecimentos hoteleiros ou similares classificados de utilidade turística são isentas, relativamente à propriedade e exploração dos mesmos, de contribuição predial e de contribuição industrial, e bem assim de quaisquer impostos e taxas para os corpos administrativos, durante o prazo de 10 anos, contado a partir do primeiro ano de exploração dos estabelecimentos; e beneficiarão, nos quinze anos seguintes, de uma redução de 50 por cento nas mesmas contribuições, impostos e taxas.*

*§ 1º Os estabelecimentos hoteleiros abertos nos últimos cinco anos e classificados de utilidade turística terão, a partir da entrada em vigor desta lei, o tratamento tributário previsto no corpo deste artigo.*

*§ 2º Aos estabelecimentos não compreendidos no parágrafo anterior, mas que realizem nos cinco anos, contados da entrada em vigor desta lei, obras e melhoramentos que lhes permitam obter a classificação de utilidade turística, aplicar-se-á a redução de impostos referida na última parte do corpo deste artigo, pelo prazo e nos termos aí definidos.”*

*E continuava o artigo 13º:*

*“São isentas de sisa e de imposto de sucessões e doações, ficando sujeitas apenas a um quinto do imposto do selo devido, as aquisições de prédios com destino à construção e instalação de estabelecimentos hoteleiros ou similares previamente declarados de utilidade turística, cujas empresas beneficiarão também das isenções estabelecidas no corpo do artigo anterior, desde a aquisição dos prédios até à abertura dos estabelecimentos à exploração, se for observado para esta o prazo fixado pelo Presidente do Conselho.”*

*Em primeiro lugar, importa realçar que estes dois normativos reconhecem, mediante as circunstâncias ali descritas, uma série de benefícios fiscais às empresas proprietárias e às empresas exploradoras do estabelecimento hoteleiro, Tal está taxativamente previsto no artigo 12º, mas também no artigo 130 quando, na sua segunda metade refere “(...), cujas empresas beneficiarão também (...)”.*

*Assim, conclui-se que apenas estavam isentas de sisa (actual IMT) as aquisições, por parte das empresas, de prédios com destino à construção e instalação de estabelecimentos hoteleiros.*

*Aliás, todos os benefícios referidos nestes artigos 12º, 13º e 14º desta Lei, são reconhecidos às empresas referidas naquele artigo 12º (i.é, as empresas proprietárias e as empresas que venham a explorar os estabelecimentos hoteleiros ou similares classificados de utilidade turística).*

*Posteriormente, em 04 de Junho de 1956, foi publicada a Lei n.º 2081, que veio inserir disposições de interpretação e aplicação da Lei nº2073. Com relevância para o caso em apreço, temos o artigo 12º (o único que faz referência ao imposto de sisa), segundo o qual “Poderão ser restituídas as importâncias correspondentes à sisa e ao imposto sobre as sucessões e doações e aos quatro quintos do imposto do selo pagos pela aquisição de prédios com destino à construção de estabelecimentos hoteleiros e similares, feita posteriormente à entrada em vigor da Lei n.º 2073, desde que esses estabelecimentos venham a ser declarados de utilidade turística e sejam abertos à exploração no prazo fixado para o efeito pelo Presidente do Conselho.”*

*Note-se que este dispositivo legal impõe como uma das condições para a devolução da sisa paga, que a aquisição do prédio tenha sido efectuada com destino à construção de estabelecimentos hoteleiros e similares. Por conseguinte, trata-se da restituição da sisa a efectuar à empresa que adquiriu um prédio para nele construir e instalar um estabelecimento hoteleiro.*

*Com a entrada em vigor do Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações (CIMSISD), através da publicação do DL 41969 de 24 de Novembro de 1958, a isenção de sisa passou a estar prevista no seu artigo 13º, sendo que o n.º 8 dispunha que ficavam isentos da sisa, as aquisições de prédios com destino à construção e instalação de estabelecimentos hoteleiros ou similares, previamente declarados de utilidade turística, nos termos do artigo 13º da Lei n.º 2073, de 23 de Dezembro de 1954.*

*Ou seja, este normativo praticamente reproduz o já referido artigo 12º da Lei n.º 2081.*

*Foram vários os despachos ministeriais que vieram esclarecer/clarificar as situações fácticas subsumíveis à previsão normativa do artigo 13º, nº8 do CIMSISD. Todos eles convergem no sentido de reconhecer que apenas estão abrangidos pela isenção deste normativo legal as aquisições de prédios com o fim de nele construir e instalar estabelecimentos hoteleiros, considerados de utilidade turística,*

deixando de fora a aquisição de prédios quando nele já estejam construídos e instalados os referidos estabelecimentos hoteleiros.

Assim, o despacho ministerial de 12-07-1960, veio esclarecer que a aquisição de prédios urbanos onde se encontram instalados hotéis está sujeita ao pagamento da sisa, não lhes aproveitando a isenção da sisa prevista no n.º 8 do art.º 13º do CIMSISD, que é restrita às aquisições de prédios destinados à construção e instalação de novos estabelecimentos hoteleiros ou similares, previamente declarados, de utilidade pública. Também o despacho ministerial de 23-11-1960 veio dizer que se o terreno foi adquirido para construção de um estabelecimento hoteleiro e vendido antes de concluída a construção e iniciada a exploração, não é de restituir a sisa paga pela primeira transmissão.

O despacho ministerial de 02-05-1966 veio dizer que a isenção em apreço, apenas é de aplicar no caso de criação de novas unidades hoteleiras, previamente consideradas de utilidade turística, e não da transmissão das já existentes (vide Código do Imposto Municipal da Sisa e do Imposto Sobres as Sucessões e Doações — Anotado e Comentado por E. Pinto Fernandes e Nuno Pinto Fernandes — 4ª ed., págs. 255 e 256)

Actualmente, o diploma legal que disciplina a atribuição da utilidade turística, está consagrado no Decreto-Lei n.º 423/83 de 5 de Dezembro, que revogou a Lei n.º 2073. O n.º 1 do artigo 20º daquele diploma legal, reza assim:

“São isentas de sisa e do imposto sobre sucessões e doações, sendo o imposto do selo reduzido a um quinto, as aquisições de prédios ou de fracções autónomas com destino à instalação de empreendimentos qualificados de utilidade turística, ainda que tal qualificação seja atribuída a título prévio, desde que esta se mantenha válida e seja observado o prazo fixado para a abertura ao público do empreendimento.”

E acrescenta o n.º 2: “A isenção e a redução estabelecidas no número anterior verificar-se-ão também na transmissão a favor da empresa exploradora, no caso de a proprietária ser uma sociedade de locação financeira e a transmissão se operar ao abrigo e nos termos do contrato de locação financeira que determinou a aquisição do empreendimento pela sociedade transmitente.”

A lei continua a referir-se a aquisições de prédios (ou fracções) com destino à instalação de empreendimentos de reconhecida utilidade turística. Ou seja, trata-se de isenção nas aquisições de prédios para construir/installar e não dos já instalados, e que não sejam alvo de obras de remodelação, beneficiação, reequipamento ou ampliação. Aliás, na senda do que já vinha sendo estabelecido, com as necessárias adaptações, desde a Lei no 2073 (artigo 13º, *in fine*).

O Decreto-Lei n 423/83 constituiu um instrumento jurídico de fomento e incentivo ao investimento no sector do turismo, que se quer de qualidade. Este impulso que se pretendeu dar ao sector do turismo, está bem patente desde logo no artigo 5º. Com efeito, a lei apenas reconhece a possibilidade de ser atribuída a utilidade turística a empreendimentos que resultem de um directo investimento, traduzido quer na construção de empreendimentos novos, quer na remodelação, beneficiação ou reequipamento totais ou parciais, quer na realização de obras conducentes ao aumento da capacidade em, pelo menos, 50%.

Por esse motivo, o legislador entendeu atribuir benefícios fiscais em sede de imposto de sisa e do selo, às empresas proprietárias que realizam o esforço do investimento. Pretendeu o legislador impulsionar este sector de actividade, prevendo isenção/redução de pagamento de sisa/selo, mediante determinadas condições, a quem vai criar estabelecimentos turísticos, e não a quem se limita a vender fracções pertencentes a empreendimentos já instalados. Este é o entendimento e interpretação perflhados pela DCCI, e que decorre do elemento histórico, racional/teleológico, mas também literal das normas jurídicas em apreço.

Na verdade, quando o legislador diz, no n.º 1 do artigo 20º, “destino à instalação”, tal significa que se trata apenas de aquisições de prédios efectuadas com o intuito de neles construir/melhorar empreendimentos turísticos, e não, como pretende a reclamante, de aquisição de prédios/fracções integradas em empreendimentos já construídos e instalados.

Da mesma forma, quando o legislador utiliza a expressão “sela observado” o prazo fixado para a abertura ao público do empreendimento, sugere a ideia de mais uma condição que é imposta ao promotor do investimento (empresa proprietária), no sentido de que esta, para além de ter de ver reconhecida a utilidade turística ao empreendimento que construiu/ampliou/melhorou, terá ainda de cumprir o prazo que foi estipulado para a abertura do mesmo ao pública

O próprio artigo 20º, no seu n.º 2, estabelece a única situação em que a isenção da sisa e a redução do imposto do selo, também ocorre, para além das situações já referidas: quando a empresa proprietária for uma sociedade de locação financeira e, no âmbito deste contrato de locação que previu a aquisição do empreendimento, vende à empresa exploradora os prédios/fracções.

Portanto, fora destes casos, não está prevista qualquer isenção da sisa (actual IMT). Assim, quando é efectuada a aquisição de uma fracção que integra um empreendimento turístico, já instalado, esta operação não está isenta de sisa/IMT por inexistência de norma jurídica que a preveja.

Consequentemente, entendemos que se torna irrelevante o facto da fracção em causa continuar afectada à exploração turística, já que é a operação em si mesma (o facto tributário em causa) que cai fora da previsão estabelecida no artigo 200 do Decreto-Lei n.º 423/83, que reconhece a isenção do pagamento do imposto da sisa/IMT (Neste sentido os pareceres emitidos pela DSIMT, de fls. 51 a 60 dos autos) Requer ainda a reclamante o reconhecimento da Isenção do IMI. Ora a reclamação graciosa visa atacar a ilegalidade da liquidação e a consequente anulação total ou parcial dos actos tributários (art.º 68Y do Código de Procedimento e de Processo Tributário). Pelo que, este não é o meio procedimental próprio para apreciação do pedido de reconhecimento de Isenção do IMI.

Consequentemente, a pretensão da reclamante está votada ao insucesso.

### III - PROPOSTA DE DECISÃO

Nos termos do presente Parecer, propõe-se que a reclamação seja:

(...)

x Indeferida

Devendo notificar-se a reclamante para o exercício do direito de audição, nos termos do artigo 60º da Lei Geral Tributária.

No entanto, submete-se à consideração de V Exa., que superiormente decidirá.

Direcção de Finanças de Faro, 2011/07/22»

J) Sobre a informação a que se refere a alínea anterior recaiu o seguinte projecto de despacho (fls. 36 da reclamação graciosa):

«Concordo  
indeiro nos termos propostos  
2011/07/22»

K) Os impugnantes, devidamente notificados, exerceram o direito de audição, cfr. fls. 46 da reclamação graciosa.

L) Em apreciação do direito de audição foi elaborada a informação de fls. 53 e segs. da reclamação graciosa, que aqui se dá por integralmente reproduzida e donde resulta com interesse para a decisão:

#### «I— DIREITO DE AUDIÇÃO

Alega a reclamante que a interpretação que a Administração Fiscal faz do artigo 20º do Decreto-Lei n.º 423/83 de 5 de Dezembro, não se mostra consentânea com a ratio legis da criação do instituto da utilidade turística pois, tal entendimento conduz a que os benefícios fiscais previstos naquele normativo legal não passem de letra morta, acabando por nunca ser aplicáveis na prática. Sustenta esta conclusão, com a argumentação de que, apesar da atribuição de utilidade turística a título prévio poder ser requerida com base em anteprojecto aprovado do empreendimento, na realidade e em regra, o que se passa é que quando o promotor do empreendimento adquire um prédio destinado a nele implantar um empreendimento turístico, inexistente qualquer projecto aprovado, pelo que inexistente a declaração de utilidade turística. E, desta forma, nunca pode beneficiar da isenção do IMT ou da redução do imposto do selo.

Alega ainda a reclamante que o conceito de instalação” de empreendimento turístico adoptado no projecto de despacho não se coaduna com o conceito de instalação previsto no Decreto-Lei n.º 39/2008, de 7 de Março, que estabelece o regime jurídico da instalação, funcionamento e exploração de empreendimentos turísticos. Pois, a aprovação do projecto do empreendimento constitui a primeira etapa do processo de instalação, o que faz com que, em bom rigor, a declaração de utilidade turística ocorra sempre numa fase posterior à conclusão da primeira fase da instalação. Concluindo que, nessa medida, não se pode dizer que só se aplicam os benefícios fiscais em causa a empreendimentos declarados de utilidade turística antes da sua instalação. Por isso, a expressão com destino à instalação” contida no artigo 20º do Decreto-Lei n.º 423/83, deve ser interpretada no sentido de que o que releva é a afectação do prédio (exploração turística), quer se trate da primeira transmissão onde há-de vir a ser implantado um empreendimento turístico ou a aquisições subsequentes.

#### II— ANÁLISE DO DIREITO DE AUDIÇÃO

Não faz sentido, nem corresponde à verdade, que o entendimento que a Administração Fiscal faz do artigo 20º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro conduz a que, na prática, os benefícios fiscais ali previstos não passem de letra morta, acabando por nunca serem aplicáveis.

Desde logo, e porque ao contrário do que afirma a reclamante, muitos promotores, antes de adquirem os prédios, elaboram o projecto e candidatam-se à atribuição de utilidade turística a título prévio que, uma vez reconhecida, lhes permite beneficiarem da isenção do IMT e redução do imposto do selo, relativamente à aquisição do imóvel onde futuramente será instalado o empreendimento turístico. Por vezes, pode não existir interesse nesse pedido, nomeadamente para efeitos fiscais. No caso concreto, o promotor não requereu o reconhecimento a título prévio. Mas também não houve pagamento de SISA pela aquisição do terreno. Pois, a aquisição do terreno que esteve na origem do prédio onde foi construído o empreendimento, pela sociedade B..... Aldeamento Turístico Lda., foi

efectuada no âmbito de uma concentração de empresas, pelo que a isenção da SISA foi atribuída nos termos do Decreto-Lei n.º 404/90, de 21 de Dezembro.

*Acresce que, os promotores que pagaram o imposto municipal de sisa /IMT pela aquisição do imóvel destinado à instalação de estabelecimentos turísticos, sempre podem pedir a restituição, quando posteriormente seja reconhecida a utilidade turística, desde que observados determinados condicionamentos legalmente estabelecidos.*

*Quanto à interpretação do conceito de “instalação” que a reclamante entende ser a correcta, consideramos que é uma interpretação demasiado rebuscada e forçada. Com efeito, o capítulo IV do Decreto-Lei n.º 39/2008, de 7 de Março intitulado “instalação dos empreendimentos turísticos” trata do procedimento respeitante à instalação, leia-se, tendente à instalação. Naturalmente que existem várias etapas ou procedimentos administrativos conducentes à instalação de um determinado empreendimento turístico, que pode ir, nomeadamente, desde o pedido de licenciamento ou comunicação prévia de operações urbanísticas, passando pelos pareceres e aprovação das várias entidades oficiais competentes, até à emissão dos títulos válidos de abertura do empreendimento. Se lermos o disposto nos artigos 5º e 6º deste diploma legal, teremos que concluir que o sentido da palavra “instalação” se refere a empreendimentos turísticos a criar/construir. E é a estes que também se refere a norma do artigo 20º do Decreto-Lei n.º 423/83, como já explanámos no projecto de despacho, que aqui se dá por integralmente reproduzido.*

*Por fim, a propósito do Acórdão do STA referido na p.i, importa focar a questão que ali foi abordada. No Acórdão pode ler-se:*

*“(…) não prevendo o legislador que os benefícios em causa tenham que constar do despacho de atribuição de utilidade turística, ao contrário do que sucede nas situações do n.º 4 do artigo 16.º citado, declarada a utilidade turística e destinando-se o imóvel à instalação de um empreendimento turístico, é evidente que a isenção de IMT o a redução do IS operam directa e automaticamente.*

*Ou seja, o juiz ad quo, considerou que, pelo facto de no despacho que reconheceu a utilidade turística não constarem os benefícios fiscais de isenção de IMT ou redução do imposto do selo, não poderia o impugnante gozar de tais benefícios. É contra esta interpretação que vai a decisão contida no Acórdão do STA, ao concluir que os benefícios previstos no artigo 20º do Decreto-Lei n.º 423/82 operam automaticamente desde que verificados os pressupostos legalmente definidos. E neste ponto, também para a Administração Fiscal não restam dúvidas de que a atribuição dos benefícios fiscais decorre automaticamente da lei, não necessitando os mesmos de serem mencionados no despacho que atribui a utilidade turística.*

*É certo que o Acórdão afirma que a transmissão ali em causa também está abrangida pela isenção/redução estabelecida na lei. Salvo o devido respeito, tal conclusão assenta porventura numa apressada interpretação da norma em questão. O entendimento que a Administração Fiscal perfiha, explanada no projecto de relatório, assenta numa interpretação literal, sistemática e histórica do normativo contido no artigo 20º do Decreto-Lei n.º 423/82, de 5 de Dezembro, que não contempla as situações como as que estão em causa nos presentes autos de reclamação graciosa.*

## II- PARECER

*Perante os factos vertidos nos autos a lei aplicável, conclui-se que o pedido da reclamante não pode proceder.*

## III - PROPOSTA DE DECISÃO

*Nos termos do presente Parecer, propõe-se que a reclamação seja:*

*(…)*

*X Indeferida*

*No entanto, submete-se à consideração de V Exa., que superiormente decidirá, Direcção de Finanças de Faro, 2011/09/01»*

*M) Sobre a informação a que se refere a alínea anterior recaiu o seguinte despacho (fls. 53 da reclamação graciosa).*

*«Concordo.*

*Torno definitivo o projecto de despacho de indeferimento de 2011/07/22 Faro, 2011/09/01»*

*N) A Impugnante mulher foi notificada do despacho a que se refere a alínea anterior em 05/09/2011, cfr. cfr. 57 a 59 da reclamação graciosa.*

*O) Na reclamação graciosa n.º 1082201104003748 foi prestada a informação de fls. 26 e 27, que aqui se dá por integralmente reproduzida para todos os legais efeitos.*

*P) Na Direcção de Finanças de Faro, foi proferida a informação de fls. 36 e segs., que aqui se dá por integralmente reproduzida para todos os legais efeitos.*

*Q) Sobre a informação a que se refere a alínea anterior recaiu o seguinte projecto de despacho de indeferimento de fls. 36 da reclamação graciosa que aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os legais efeitos.*

*R) O Impugnante marido, devidamente notificado, exerceu o direito de audição, cfr. fls. 46 da reclamação graciosa.*

S) Em apreciação do direito de audição foi elaborada a informação de fls. 53 e segs. da reclamação graciosa, que aqui se dá por integralmente reproduzida e donde resulta com interesse para a decisão:

«I— DIREITO DE AUDIÇÃO

(...)

*Alega a reclamante que a interpretação que a Administração Fiscal faz do artigo 20º do Decreto-Lei n.º 423/83 de 5 de Dezembro, não se mostra consentânea com a ratio legis da criação do instituto da utilidade turística pois, tal entendimento conduz a que os beneficiários fiscais previstos naquele normativo legal não passem de letra morta, acabando por nunca ser aplicáveis na prática. Sustenta esta conclusão, com a argumentação de que, apesar da atribuição de utilidade turística a título prévio poder ser requerida com base em anteprojecto aprovado do empreendimento, na realidade e em regra, o que se passa é que quando o promotor do empreendimento adquire um prédio destinado a nele implantar um empreendimento turístico, inexistente qualquer projecto aprovado, pelo que inexistente a declaração de utilidade turística. E, desta forma, nunca pode beneficiar da isenção do IMT ou da redução do imposto do selo.*

*Alega ainda a reclamante que o conceito de instalação” de empreendimento turístico adoptado no projecto de despacho não se coaduna com o conceito de instalação previsto no Decreto-Lei n.º 39/2008, de 7 de Março, que estabelece o regime jurídico da instalação, funcionamento e exploração de empreendimentos turísticos. Pois, a aprovação do projecto do empreendimento constitui a primeira etapa do processo de instalação, o que faz com que, em bom rigor, a declaração de utilidade turística ocorra sempre numa fase posterior à conclusão da primeira fase da instalação Concluindo que, nessa medida, não se pode dizer que só se aplicam os benefícios fiscais em causa a empreendimentos declarados de utilidade turística antes da sua instalação. Por isso, a expressão com destino à instalação” contida no artigo 20º do Decreto-Lei n.º 423/83, deve ser interpretada no sentido de que o que releva é a afectação do prédio (exploração turística), quer se trate da primeira transmissão onde há-de vir a ser implantado um empreendimento turístico ou a aquisições subsequentes.*

II— ANÁLISE DO DIREITO DE AUDIÇÃO

*Não faz sentido, nem corresponde à verdade, que o entendimento que a Administração Fiscal faz do artigo 20º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro conduz a que, na prática, os benefícios fiscais ali previstos não passem de letra morta, acabando por nunca serem aplicáveis.*

*Desde logo, e porque ao contrário do que afirma a reclamante, muitos promotores, antes de adquirem os prédios, elaboram o projecto e candidatam-se à atribuição de utilidade turística a título prévio que, uma vez reconhecida, lhes permite beneficiarem da isenção do IMT e redução do imposto do selo, relativamente à aquisição do imóvel onde futuramente será instalado o empreendimento turístico. Por vezes; pode não existir interesse nesse pedido, nomeadamente para efeitos fiscais. No caso concreto, o promotor não requereu o reconhecimento a título prévio. Mas também não houve pagamento de SISA pela aquisição do terreno. Pois, a aquisição do terreno que esteve na origem do prédio onde foi construído o empreendimento, pela sociedade B..... Aldeamento Turístico Lda., foi efectuada no âmbito de uma concentração de empresas, pelo que a isenção da SISA foi atribuída nos termos do Decreto-Lei n.º 404/90, de 21 de Dezembro.*

*Acresce que, os promotores que pagaram o imposto municipal de sisa /IMT pela aquisição do imóvel destinado à instalação de estabelecimentos turísticos, sempre podem pedir a restituição, quando posteriormente seja reconhecida a utilidade turística, desde que observados determinados condicionamentos legalmente estabelecidos.*

*Quanto à interpretação do conceito de “instalação” que a reclamante entende ser a correcta, consideramos que é uma interpretação demasiado rebuscada e forçada. Com efeito, o capítulo IV do Decreto-Lei n.º 39/2008, de 7 de Março intitulado “instalação dos empreendimentos turísticos” trata do procedimento respeitante à instalação, leia-se, tendente à instalação. Naturalmente que existem várias etapas ou procedimentos administrativos conducentes à instalação de um determinado empreendimento turístico, que pode ir, nomeadamente, desde o pedido de licenciamento ou comunicação prévia de operações urbanísticas, passando pelos pareceres e aprovação das várias entidades oficiais competentes, até à emissão dos títulos válidos de abertura do empreendimento. Se lermos o disposto nos artigos 5º e 6º deste diploma legal, teremos que concluir que o sentido da palavra instalação” se refere a empreendimentos turísticos a criar/construir. E é a estes que também se refere a norma do artigo 20º do Decreto-Lei n.º 423/83, como já explanámos no projecto de despacho, que aqui se dá por integralmente reproduzido.*

*Por fim, a propósito do Acórdão do STA referido na p.i, importa focar a questão que ali foi abordada. No Acórdão pode ler-se:*

*“(.) não prevendo o legislador que os benefícios em causa tenham que constar do despacho de atribuição de utilidade turística, ao contrário do que sucede nas situações do n.º 4 do artigo 16.º citado, declarada a utilidade turística e destinando-se o imóvel à instalação de um*

empreendimento turístico, é evidente que a isenção de IMT o a redução do IS operam directa e automaticamente.

*Ou seja, o juiz ad quo, considerou que, pelo facto de no despacho que reconheceu a utilidade turística não constarem os benefícios fiscais de isenção de IMT ou redução do imposto do selo, não poderia o impugnante gozar de tais benefícios. É contra esta interpretação que vai a decisão contida no Acórdão do STA, ao concluir que os benefícios previstos no artigo 20º do Decreto-Lei n.º 423/82 operam automaticamente desde que verificados os pressupostos legalmente definidos. E neste ponto, também para a Administração Fiscal não restam dúvidas de que a atribuição dos benefícios fiscais decorre automaticamente da lei, não necessitando os mesmos de serem mencionados no despacho que atribui a utilidade turística.*

*É certo que o Acórdão afirma que a transmissão ali em causa também está abrangida pela isenção/redução estabelecida na lei. Salvo o devido respeito, tal conclusão assenta porventura numa apressada interpretação da norma em questão. O entendimento que a Administração Fiscal perfiha, explanada no projecto de relatório, assenta numa interpretação literal, sistemática e histórica do normativo contido no artigo 20º do Decreto-Lei n.º 423/82, de 5 de Dezembro, que não contempla as situações como as que estão em causa nos presentes autos de reclamação graciosa.*

### III - PARECER

*Perante os factos vertidos nos autos a lei aplicável, conclui-se que o pedido da reclamante não pode proceder.*

#### II- PROPOSTA DE DECISÃO

*Nos termos do presente Parecer, propõe-se que a reclamação seja:*

*(...)*

*X Indeferida*

*No entanto, submete-se à consideração de V Exa., que superiormente decidirá, Direcção de Finanças de Faro, 09/09/2011»*

T) Sobre a informação a que se refere a alínea anterior recaiu o seguinte despacho (fls. 53 da reclamação graciosa).

*«Concordo.*

*Torno definitivo o projecto de despacho de indeferimento de 2011/08/19 Faro, 09 de Setembro de 2011»*

U) O Impugnante marido foi notificado do despacho a que se refere a alínea anterior em 13/09/2011, cfr. fls. 57 a 59 da reclamação graciosa.

V) A petição inicial foi apresentada em 20/09/2011, cfr. fls. 3.

X) Em 05/03/2009, a Câmara Municipal de Loulé emitiu a “LICENÇA DE UTILIZAÇÃO TURÍSTICA n.º 43/09” a favor do B..... - Aldeamento Turístico, Lda., que constitui fls. 117 da impugnação e que aqui se dá por integralmente reproduzido, donde resulta com interesse para a decisão:

8 CLASSIFICAÇÃO PROVISÓRIA QUATRO ESTRELAS

9 CAPACIDADE MÁXIMA PROVISÓRIA

*Efectivo total do CLUBHOUSE é de 483 pessoas, efectivo total nos blocos de apartamentos de 650 pessoas — efectivo total nas moradias de 48 pessoas.*

10 CLASSIFICAÇÃO DEFINITIVA CINCO ESTRELAS

11 CAPACIDADE MÁXIMA DEFINITIVA

*372 camas fixas individuais e 140 duplas, equivalente a 652 utentes, distribuídas por 140 unidades de alojamento (9 T1, 76 T2 e 55 T3), uma das quais adaptada a pessoas com mobilidade condicionada. Por despacho do Turismo Portugal, IP. de 13/02/2009*

Z) Resulta do despacho n.º 3716/2011, publicado na II Série n.º 40, de 25/02/2011:

*«Atento o pedido de atribuição da utilidade turística a título definitivo ao Aldeamento Turístico B'....., de 5 estrelas, sito no concelho de Loulé, de que é requerente a sociedade B..... - Aldeamento Turístico, Lda.; e*

*Tendo presentes os critérios legais aplicáveis e o parecer do Turismo de Portugal, I. P., que considera estarem reunidas as condições para a atribuição da utilidade turística a título definitivo ao empreendimento, decido:*

*1 - Atribuir utilidade turística a título definitivo ao Aldeamento Turístico B'....., de 5 estrelas, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 2.º e no n.º 3 do artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro.*

*2 - Fixar a validade da utilidade turística em sete anos contados da data do título (comunicação de abertura) ao abrigo do qual o empreendimento iniciou o seu funcionamento (4 de Setembro de 2008), ou seja, até 4 de Setembro de 2015.*

*3 - Determinar que, ao abrigo do disposto na alínea b) do nº1 e no n.º 4 do artigo 16.º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, na redacção que lhe foi dada pelo Decreto-Lei n.º 38/94, de 8 de Fevereiro, a proprietária e exploradora do empreendimento fique isenta das taxas devidas à Inspeção*

*Geral das Actividades Culturais, pelo mesmo prazo fixado para a utilidade turística, caso as mesmas sejam ou venham a ser devidas.*

*4 - Nos termos do disposto no artigo 8º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, a utilidade turística fica sujeita ao cumprimento dos seguintes condicionamentos:*

*a) O empreendimento não poderá ser desclassificado;*

*b) A requerente deverá promover, até ao termo do segundo ano após a publicação do presente despacho, a realização de uma auditoria de qualidade de serviço, por uma entidade independente, cujo relatório deve remeter ao Turismo de Portugal, I. P. Caso a requerente disponha de um sistema de gestão de qualidade implementado no empreendimento, o relatório de auditoria pode ser substituído pela descrição detalhada do referido sistema, evidenciando, nomeadamente, a política de qualidade prosseguida, a monitorização e medição da satisfação do cliente e o tratamento das reclamações, a frequência e metodologia das auditorias internas e o envolvimento da gestão de topo;*

*c) Não poderão ser realizadas quaisquer obras que impliquem a alteração do empreendimento sem prévia comunicação ao Turismo de Portugal, I. P., para efeitos da verificação da manutenção da utilidade turística que agora se atribui, sem prejuízo de outros pareceres ou autorizações legalmente devidos por parte daquele organismo.*

*4 de Fevereiro de 2011. - O Secretário de Estado do Turismo, .....»”*

## **2- DE DIREITO**

### **2.1. Das questões a apreciar e decidir**

Resulta do probatório que os ora recorridos adquiriram, por escritura pública de 28 de Julho de 2009, a fracção autónoma “CY”, integrada no prédio urbano em regime de propriedade horizontal denominado “B..... ou B’.....”, Aldeamento Turístico de cinco estrelas, freguesia de Almancil, Concelho de Loulé.

Pela aquisição da referida fracção foi naquela data liquidado Imposto de Selo e de IMT, porquanto ainda não haviam sido atribuídos os benefícios fiscais decorrentes da utilidade turística.

Pelo Despacho n.º 3716/2011, publicado no Diário da República 2ª Série, n.º 40, de 25 de Fevereiro, foi concedido, ao abrigo do disposto no art. 2º, n.º 1, e 7º, n.º 3, do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, o Estatuto de “Utilidade Turística” a título definitivo ao empreendimento turístico, tendo sido fixada a respectiva validade em sete anos a contar da data do título de comunicação de abertura ao abrigo do qual o empreendimento iniciou o seu funcionamento (4 de Setembro de 2008), ou seja, até 4 de Setembro de 2015).

Em 27 de Junho de 2011 os ora recorridos deduziram reclamação contra as liquidações de IMT e de Imposto de Selo, que foram indeferidas.

Contra o indeferimento foi deduzida impugnação judicial no Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé, que foi julgada procedente.

Para tanto ponderou, entre o mais, o Mmº Juiz “a quo” que deviam ser restituídos aos impugnantes os montantes de impostos referentes a IMT e 4/5 do IS liquidados e pagos, uma vez que a primeira aquisição de cada fracção está integrada no processo de instalação do empreendimento e, no caso dos autos, a impugnante realizou a primeira aquisição da fracção, beneficiando da isenção de IMT e da redução de 1/5 do Imposto de Selo, por se tratar de aquisição com destino à instalação do empreendimento para exploração turística.

Inconformada com esta sentença vem a Fazenda Pública com o presente recurso, argumentando, em síntese, que:

- “(...) carece de apoio legal, sustentar, como se faz na sentença recorrida, que a aquisição da fracção identificada nos autos integra a fase de instalação do empreendimento turístico, pois este não só já se encontrava instalado, como também já se encontrava em funcionamento desde 2008/09/04 (Conclusão f);

- “(...) o legislador entendeu atribuir benefícios fiscais em sede de Imposto de Sisa (IMT) e do Selo, às empresas proprietárias que realizam o esforço do investimento. Pretendeu o legislador impulsionar este sector de actividade, prevendo isenção/redução de pagamento de Sisa/Selo, mediante determinadas condições, a quem vai criar estabelecimentos turísticos, e não a quem se limita a adquirir fracções pertencentes a empreendimentos já instalados” [Conclusão h)];

- “Na verdade, quando o legislador diz, no n.º 1 do artigo 20º, “destino à instalação”, tal significa que se trata apenas de aquisições de prédios efectuadas com o intuito de neles construir/melhorar empreendimentos turísticos, e não da mera aquisição de prédios/fracções integradas em empreendimentos já construídos e instalados, como sucedeu no caso concreto” [Conclusão l)];

- “Este é o entendimento e interpretação perflhados pela Administração Tributária, e que decorre do elemento histórico, racional/teleológico, mas também literal das normas jurídicas em apreço” [Conclusão m)].

Em face das conclusões, que delimitam o âmbito e objecto do presente recurso, a questão central a apreciar e decidir traduz-se em saber se o Mmº Juiz “a quo” incorreu em erro de julgamento ao concluir

que a aquisição da fracção em causa, por estar integrada no processo de instalação do empreendimento turístico, beneficia da isenção de IMT e da redução de 1/5 do Imposto de Selo, nos termos do n.º 1 do art. 20º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro.

Verifica-se, assim, que a questão gira em torno do problema de saber se a aquisição de unidades de alojamento por consumidores finais, ainda que porque integradas no empreendimento em causa se encontrem afectas à exploração turística, pode beneficiar das isenções consagradas no art. 20º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 423/83.

Assim recortada a questão a mesma prende-se com o sentido e alcance do conceito de «instalação» consagrado no art. 20º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 423/83, o que significa que é idêntica à que foi já decidida em julgamento ampliado, nos termos do disposto no art. 148º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, no Acórdão deste STA, de 23/1/2013, rec. n.º 968/12, em que fomos relatora por vencimento e designação nos termos da parte final do n.º 4 do art. 713º do CPC.

Assim, remetendo para a fundamentação desse aresto e acolhendo-a, concluímos que, para efeitos do benefício fiscal previsto no n.º 1 do art. 20º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5/12, a primeira aquisição de fracção destinada à exploração turística não integra já a fase de instalação do empreendimento, razão pela qual, em procedência das Conclusões da recorrente e no provimento do recurso, haverá que revogar a sentença recorrida e julgar improcedente a impugnação.

### III- DECISÃO

Nestes termos acorda-se em, dando provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida e julgar improcedente a impugnação.

Custas pelos recorridos, em 1ª instância e no STA, por terem contra-alegado.

Junte cópia certificada do Acórdão proferido em 23/1/2013, no rec. n.º 968/12 (julgamento ampliado).

Lisboa, 30 de Janeiro de 2013. — *Fernanda Maçãs* (relatora) — *Casimiro Gonçalves* — *Francisco Rothes* (art.º 8º, n.º 3, do CC e acórdão de 23 de Janeiro de 2013, proferido no proc. 968/12)

Nota: O acórdão supra identificado encontra-se publicado em apêndice ao *Diário da República*, no volume correspondente à data em que foi proferido.

## Acórdão de 30 de Janeiro de 2013.

### Assunto:

*Recurso jurisdicional de revista. Artigo 150.º do CPTA. Pressupostos de admissibilidade.*

### Sumário:

- I — *O recurso de revista consagrado no artigo 150.º do CPTA tem natureza absolutamente excepcional. Daí que apenas seja admissível nos precisos e estritos termos em que o legislador o consagrou.*
- II — *Destina-se a viabilizar a reapreciação pelo Supremo Tribunal Administrativo de questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito.*
- III — *A requerida reapreciação da questão da interpretação dos n.ºs 3 e 4 do artigo 39.º do CPPT e a reavaliação da subsunção dos factos apurados e definitivamente assentes ao direito aplicável operada pelo sindicato aresto não assume relevância fundamental nem se apresenta como necessária à melhor aplicação do direito, uma vez que se mostra, aquela, conforme ao entendimento sufragado pela jurisprudência e, esta, não demandou nem requereu operações exegéticas de complexidade ou dificuldade superior ao comum.*

Processo n.º 1283/12-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A...

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Alfredo Madureira.



Em conferência, acordam os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

A Autoridade Tributária e Aduaneira inconformada agora com o acórdão do TCASul que, concedendo provimento ao recurso jurisdicional oportunamente interposto da sentença do TT de 1ª instância de Leiria julgou antes tempestiva e procedente a impugnação judicial de liquidação de IRS de 2002 antes deduzida por A....., nos autos convenientemente identificada, dele veio requerer revista, nos termos dos arts. 144º e 150º do CPTA.

Sustenta em síntese e fundamentalmente que se verificam os requisitos legais de admissibilidade do recurso de revista para eventual reapreciação da questão emergente do questionado julgado e que enunciou pela forma seguinte:

*“... para efeitos de notificação por via postal com aviso de recepção, quando não é cumprida pelo distribuidor do serviço postal a anotação prevista no n.º 4 do art.º 39º do CPPT, essa menção, não seja considerada um requisito essencial à notificação, porque não é de responsabilidade da Administração Tributária. E a notificação seja considerada efectuada no dia em que se mostre assinado o aviso de recepção, nomeadamente, quando a AT procedeu à correcta notificação do Sujeito Passivo, para o seu domicílio fiscal e a carta é recebida por pessoa presente no domicílio do SP.”*

Uma vez que, alega,... *tal questão assume relevância jurídica ou social, aferida em termos de utilidade jurídica, com capacidade de expansão da controvérsia que ultrapasse os limites da situação singular, decorrendo da interposição do presente recurso, a possibilidade de melhor aplicação do direito, tendo como escopo a uniformização do mesmo direito, dado que esta questão tem uma capacidade de se repetir num número indeterminado de casos futuros.*

A Impugnante e ora Requerida contra-alegou oportunamente sustentando o infundado do mérito do presente recurso e a bondade da tese acolhida pelo acórdão impugnado, no invocado pressuposto de que, tal como vem julgado, *não houve uma notificação válida da recorrida.*

O Ex.mo Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal Administrativo, chamado a pronunciar-se – cfr. parecer de fls. 204 e 205 -, opinou pela não verificação dos pressupostos de admissibilidade da requerida revista (cfr. art.º 150º n.º 1 do CPTA) pois que, em seu esclarecido entender,

*estamos perante uma situação pontual e singular, pois a norma é o funcionário dos correios fazer constar do aviso de recepção a anotação do BI ou outro documento oficial, insusceptível de se repetir insusceptível de se repetir num número indeterminado de casos*

*E que embora a questão que se pretende ver apreciada não seja linear, não é, seguramente, particularmente complexa ou melindrosa do ponto de vista jurídico, nem revestindo uma importância fundamental do ponto de vista social.*

Anota ainda, bem atentamente, que *a tese perflhada pelo acórdão recorrido tem vindo a ser seguida pelo STA (acórdãos de 06.10.2005, processo n.º 500/05 e de 08.09.2010, processo n.º 437/10).*

Para, a final, concluir pela não admissibilidade da requerida revista, uma vez que, adita ainda,... *a decisão recorrida não está, claramente, ferida por erro manifesto ou grosseiro,... não viola qualquer norma legal, sendo, no mínimo, uma das soluções plausíveis, à luz do enquadramento legal aplicável.*

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

Vejamos então, como cumpre - cfr. art.º 150º n.º 5 do CPTA -, se, *in casu*, se verificam ou não os pressupostos de admissibilidade.

A jurisprudência das duas Secções deste Supremo Tribunal Administrativo (Contencioso Administrativo e Contencioso Tributário) perante o disposto no n.º 1 daquele preceito da lei adjectiva *“Das decisões proferidas em 2ª instância pelo Tribunal Central Administrativo pode haver, excepcionalmente, revista para o Supremo Tribunal Administrativo quando esteja em causa a apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para a melhor aplicação do direito.”*, vem acentuando repetida, uniforme e pacificamente o carácter estritamente excepcional deste recurso jurisdicional de revista,

Pois que se não trata de recurso ordinário de revista, mas antes, como de resto o legislador cuidou de sublinhar na Exposição de Motivos das Propostas de Lei n.º 92/VII e 93/VIII, de uma *“válvula de segurança do sistema”* a utilizar apenas e só nos estritos pressupostos que definiu,

Quer dizer, *quando esteja em causa a apreciação de uma questão que pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para a melhor aplicação do direito.*

E, no preenchimento dos conceitos indeterminados acolhidos pelo legislador, a saber: *relevância jurídica ou social de importância fundamental* da questão suscitada e a *clara necessidade* da admissão do recurso para *uma melhor aplicação do direito*, a jurisprudência deste Supremo Tribunal vem doutrinando e sublinhando que apenas se verifica ocorrer aquela relevância jurídica ou social quando *a questão a apreciar seja de complexidade superior ao comum em razão da dificuldade das operações exegéticas a efectuar, de enquadramento normativo especialmente complexo, ou da necessidade de compatibilizar diferentes regimes potencialmente aplicáveis”*.

Já no que concerne à *clara necessidade da admissão deste recurso para a melhor aplicação do direito* a jurisprudência sublinha, concordante e uniformemente, que há-de resultar da *capacidade de expansão da controvérsia de modo a ultrapassar os limites da situação singular; designadamente quando o caso concreto revele seguramente a possibilidade de ser visto como um tipo, contendo uma questão bem caracterizada, passível de se repetir em casos futuros e cuja decisão nas instâncias seja ostensivamente errada ou juridicamente insustentável,*

*Ou quando suscite fundadas dúvidas, nomeadamente por se verificar divisão de correntes jurisprudenciais ou doutrinárias, gerando incerteza e instabilidade na resolução dos litígios ....*

(Neste sentido, os acórdãos de 31.03.2011 processos n.º 232/11, da 1ª Secção e de 30.12.2012, e processo n.º 182/12, desta Secção de Contencioso Tributário).

E esta jurisprudência tem sido reiterada e uniformemente acolhida em todos os arestos posteriores tirados por esta formação da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal.

E é sobre o requerente que recai o ónus de alegar e intentar demonstrar a verificação dos requisitos legais de admissibilidade deste extraordinário meio processual de sindicância jurisdicional, alegações e demonstração a levar necessariamente ao requerimento inicial ou de interposição – cfr. arts. 676º n.º 2, 684º n.º 1 (in fine) e 2, e 685º-A n.º 1 e 2 do CPC, subsidiariamente aplicável -.

Ora, neste domínio e no caso presente, não pode deixar de concluir-se, sem tibiezas ou necessidade de longas divagações, que a Requerente não logrou demonstrar a verificação daqueles requisitos/presupostos legais de admissão da requerida revista excepcional – cfr. artigo 150º do CPTA e sentido da jurisprudência convocada -.

Como vem de dizer-se e emerge do texto do respectivo requerimento de interposição do presente recurso, a Requerente AT limita-se a invocar a capacidade de expansão da controvérsia para além dos limites da situação singular e a capacidade de a questão suscitada se repetir num número indeterminado de casos futuros.

E, partindo destas duas singelas e abstractas afirmações/premissas, porventura susceptíveis de verificação efectiva, sem mais, conclui que a questão que identificou e emerge do sentido do decidido pelo questionado acórdão do TCASul é susceptível de ser qualificada, para o efeito jurídico-processual que cumpre, como de importância fundamental, pela sua relevância jurídica ou social,

Sendo, por isso, necessário para a melhor aplicação do direito a admissão da requerida revista. Conclusão bem precipitada e juridicamente infundada.

Na verdade e para convenientemente se poder ajuizar da necessidade de admissão deste especial recurso de revista para uma melhor aplicação do direito, a invocada capacidade de expansão da controvérsia e possibilidade de repetição em casos futuros, para proceder e ser aqui eficaz, há-de ser vista ou avaliada já perante as questionadas decisões das instâncias.

Estas, para o requerido efeito, haverão de revelar-se *ostensivamente erradas ou juridicamente insustentáveis* ou, no mínimo, susceptíveis alimentar *dúvidas fundadas* que, sobre a questão enunciada, porventura decorram de *divisões de correntes jurisprudenciais ou doutrinárias*.

Ora, nada disto se verifica ocorrer no ajuizado caso, nem a Requerente, sobre estes pontos, alegou o que quer que fosse.

Acresce ainda que, não se tratando de recurso ordinário, mas antes de revista excepcional ou *válvula de segurança do sistema*, a relevância da questão a reapreciar nesta sede há-de emergir ainda e também de uma *especial complexidade das operações exegéticas a efectuar*,

Já perante um *enquadramento normativo especialmente complexo* e que porventura envolva a *necessidade de compatibilizar diferentes regimes legais potencialmente aplicáveis*.

Ora, nada disto se verifica ocorrer no ajuizado caso dos autos.

Neste, é bem singelo o enquadramento normativo – o art.º 39º n.º 3 e 4 do CPPT –, não ocorre também qualquer necessidade de compatibilizar diferentes regimes legais e a subsunção dos factos apurados e definitivamente assentes ao direito aplicável não demandou nem requer operações exegéticas de complexidade ou dificuldade superior ao comum.

Acresce ainda, decisivamente, que, como, aliás atentamente, anota o Ex.mo Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal, a tese perfilhada pelo questionado acórdão é uma das soluções plausíveis de direito e constitui jurisprudência repetidamente afirmada também por este Supremo Tribunal, jurisprudência que, aliás, o impugnado aresto expressamente convoca.

E a discordância com o sentido do decidido, por si só, embora susceptível de legitimar/motivar recurso jurisdicional ordinário, se e quando admissível, revela-se antes e para o efeito jurídico processual que cumpre - admissibilidade da revista excepcional - manifesta e processualmente ineficaz.

Pelo exposto, acordam os Juizes desta formação – art.º 150º n.º 5 do CPTA – da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em não admitir a requerida revista.

Custas pela Recorrente Administração Tributária.

Lisboa, 30 de Janeiro de 2013. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Dulce Neto* — *Valente Torrão*.

## Acórdão de 30 de Janeiro de 2013.

### Assunto:

*Extinção da Instância. Impossibilidade Superveniente. Custas. Prescrição. Artigo 450.º, n.ºs 1 e 2, alínea c), do CPC.*

### Sumário:

*Decretada a extinção da instância em oposição à execução fiscal por impossibilidade superveniente decorrente da extinção da execução fiscal por prescrição das dívidas exequendas, e não sendo a prescrição imputável nem ao exequente nem ao executado/oponente, as custas devem ser suportadas por ambos em partes iguais, tudo nos termos dos artigos 287.º, alínea e) e 450.º, n.ºs 1 e 2, alínea c), do CPC, aplicável subsidiariamente.*

Processo n.º 1472/12-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A...

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

### 1. RELATÓRIO

1.1 A..... (a seguir Oponente ou Recorrido) deduziu oposição à execução fiscal que, instaurada contra uma sociedade para cobrança de dívidas provenientes de Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares e Imposto sobre o Valor Acrescentado, reverteu contra ele por ter sido considerado responsável subsidiário.

1.2 A Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, em face do documento comprovativo da extinção da execução por prescrição das dívidas exequendas, julgou extinta a instância de oposição por impossibilidade superveniente da lide e condenou a Fazenda Pública nas custas.

1.3 Inconformada com a decisão quanto à condenação em custas, a Fazenda Pública (a seguir Recorrente) dela interpôs recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, recurso que foi admitido, com subida imediata, nos próprios autos e efeito meramente devolutivo.

1.4 A Recorrente apresentou as respectivas alegações, que sintetizou em conclusões do seguinte teor:

«A. A douta sentença de que se recorre, julgou extinta a instância por impossibilidade superveniente da lide, face à prescrição da dívida exequenda, tendo condenado exclusivamente a Fazenda Pública nas custas do processo.

B. Ressalvado o devido respeito com o que desta forma foi decidido, não se conforma a Fazenda Pública, porque a responsabilidade por custas deveria ser repartida em partes iguais entre o oponente e a Fazenda Pública, concretizando:

C. Estamos perante um processo de oposição à execução fiscal cuja instância foi julgada extinta por inutilidade superveniente, como consequência do conhecimento da prescrição no processo de execução fiscal n.º 3379200101007050 e apensos.

D. A prescrição foi declarada em 08/05/2012, na pendência do processo de oposição, instaurado em 19/08/2008,

E. Pelo que, de acordo com o disposto no art. 450.º n.º 2 alínea c) do CPC, aplicável aos autos, as custas deveriam ter sido repartidas entre requerente e requerida em partes iguais.

F. Termos em que a douta sentença sob recurso incorreu em erro de julgamento de Direito, porquanto fez errónea interpretação do disposto no art. 450.º do CPC

Nestes termos, deve ser dado provimento ao presente recurso revogando-se a douta decisão recorrida na parte em que condena unicamente a Fazenda Pública nas custas do processo, com as legais consequências».

1.5 O Oponente não contra alegou.

1.6 Recebidos os autos neste Supremo Tribunal Administrativo, o Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de que «o processo deve ser devolvido ao tribunal recorrido para apreciação do requerimento de reforma quanto a custas da decisão proferida, julgando a instância extinta por inutilidade superveniente da lide (arts. 669.º n.º 1 alínea b), 670.º n.ºs 1 e 5 CPC /art. 2.º alínea e) CPPT)».

1.7 Dispensaram-se os vistos dos Juizes adjuntos, atenta a simplicidade das questões.

1.8 As questões que cumpre apreciar e decidir são as de saber se

- deve julgar-se extinta a instância de recurso e remeter os autos ao Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto para apreciação de um pedido de reforma (questão suscitada pelo Ministério Público);

- a Juíza daquele Tribunal fez correcto julgamento ao condenar a Fazenda Pública na totalidade das custas devidas pela extinção da instância por impossibilidade superveniente da oposição à execu-

ção fiscal, o que, como procuraremos demonstrar, impõe que se indague dos motivos da extinção da execução fiscal.

## 2. FUNDAMENTAÇÃO

### 2.1 DE FACTO

2.1.1 A decisão recorrida efectuou o julgamento de facto nos seguintes termos:

«Com relevância para a decisão da causa, o tribunal julga provado:

1. O oponente apresentou a presente oposição no SF do Porto em 19.08.2008 (fls. 4).

2. O processo de execução fiscal foi declarado extinto por prescrição em 08.05.2012 (fls. 93 e ss)».

2.1.2 Com interesse para a decisão a proferir, os autos revelam ainda o seguinte circunstancialismo processual <sup>(1)</sup>:

3. Por despacho de 28 de Setembro de 2012 foi julgada extinta a instância nesta oposição por impossibilidade superveniente da lide e proferida decisão quanto a custas nos seguintes termos: «Custas pela Fazenda Pública» (cfr. fls. 101 a 103);

4. Por requerimento entrado em juízo em 17 de Outubro de 2012, a Fazenda Pública interpôs recurso dessa decisão (cfr. fls. 108/109).

### 2.2 DE DIREITO

#### 2.2.1 AS QUESTÕES A APRECIAR E DECIDIR

Comprovada que foi a extinção da execução fiscal pela prescrição das dívidas exequendas em data ulterior àquela em que foi deduzida a presente oposição, foi julgada extinta a instância por impossibilidade superveniente da lide e condenada a Fazenda Pública na totalidade das custas devidas.

A Fazenda Pública insurgiu-se contra essa condenação mediante recurso interposto para este Supremo Tribunal Administrativo. Sustenta, em síntese, que, resultando a impossibilidade superveniente da lide da extinção da execução fiscal por prescrição das dívidas exequendas, circunstância superveniente não imputável nem à Fazenda Pública nem ao Oponente, as custas devem ser repartidas por ambos em partes iguais, nos termos do disposto no art. 450.º, n.º 2, alínea c), do Código de Processo Civil (CPC), aplicável ex vi da alínea e) do art. 2.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

O Representante do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal Administrativo emitiu parecer no sentido de que os autos devem ser devolvidos ao Tribunal de 1.ª instância, para que aí se conheça do «requerimento de reforma quanto a custas» e julgada extinta a instância.

Atentas as alegações da Recorrente e a posição assumida pelo Procurador-Geral Adjunto, as questões a apreciar e decidir são as que deixámos enunciadas em 1.8.

#### 2.2.2 SOBRE A POSIÇÃO DO MINISTÉRIO PÚBLICO

Salvo o devido respeito, não vislumbramos nos autos o pedido de reforma quanto a custas a que alude o parecer do Ministério Público.

A Fazenda Pública, em face da decisão de condenação em custas, não pediu a reforma da sentença quanto a custas; o que fez foi recorrer dessa decisão.

É certo que podia a Recorrente, em face da decisão que a condenou em custas, ter pedido a reforma dessa decisão à Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto. Caso esse pedido tivesse sido formulado, deveria, aliás, sê-lo em sede de alegações de recurso, uma vez que a decisão é recorrível [cfr. art. 669.º, n.ºs 1, alínea b), e 3, do Código de Processo Civil (CPC)]. Nesse caso, sim, deveria a Juíza, com o despacho de admissão do recurso, ter-se pronunciado sobre o requerimento de reforma, para o indeferir ou para reformar a decisão, e, não se pronunciando, deveríamos agora devolver o processo à 1.ª instância para esse efeito (art. 670.º, n.ºs 1 e 5, do CPC).

Mas, como deixámos já dito, a Recorrente não fez qualquer pedido de reforma quanto a custas, antes optando pela via do recurso directo da respectiva decisão. E não há dúvida de que lhe assiste tal possibilidade, pois a lei não condiciona o recurso da decisão de condenação em custas ao pedido de reforma dessa decisão.

Assim, sempre salvo o devido respeito, não pode atender-se a questão prévia suscitada pelo Ministério Público.

#### 2.2.3 DA CONDENAÇÃO EM CUSTAS PELA EXTINÇÃO DA INSTÂNCIA

##### 2.2.3.1 DA RESPONSABILIDADE PELAS CUSTAS

Como é sabido, a regra geral em matéria de custas assenta no princípio da causalidade, ou seja, paga as custas a parte que lhes deu causa, a parte cuja pretensão não foi atendida, a parte que não tem razão no pedido que deduziu; subsidiariamente, deve atender-se ao princípio do proveito, segundo o qual, não havendo vencimento, paga as custas quem do processo tirar proveito (cfr. art. 446.º do CPC) <sup>(2)</sup>.

Nos casos de extinção da instância por inutilidade/impossibilidade da lide, o art. 450.º, do CPC <sup>(3)</sup>, estabelece as regras a observar:

- de acordo com o n.º 1, nos casos em que a pretensão ou oposição deduzidas fossem fundadas no momento em que foram deduzidas e o deixaram de ser por circunstâncias supervenientes a estes não imputáveis, ou seja, a inutilidade ou impossibilidade resulte de circunstâncias não imputáveis ao autor ou ao réu, considerando-se que integram essa categoria as situações enumeradas no n.º 2, entre as quais a prescrição, as custas serão repartidas por ambos em partes iguais;

• nos termos do n.º 3, nos casos em que a inutilidade superveniente da lide resulte de circunstâncias que não as referidas nos dois primeiros números do artigo, paga as custas o autor, a menos que a impossibilidade ou inutilidade seja imputável ao réu, caso em que este responde pelas custas; ou seja, nesses casos, o autor é sempre responsável pelas custas quando não o for o réu, sendo que este só o é quando o facto de que resulta a inutilidade lhe for imputável <sup>(4)</sup>.

Estas regras são aplicáveis ao processo tributário ex vi da alínea e) do art. 2.º do CPPT, uma vez que a matéria da responsabilidade por custas não é regulada expressamente na lei processual administrativa e fiscal.

Tenha-se ainda presente que a alínea a) do n.º 3 do art. 27.º do Decreto-Lei n.º 34/2008, na redacção da Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro, determinou a aplicação aos processos pendentes do disposto nos novos arts. 446.º a 450.º do CPC <sup>(5)</sup>.

### 2.2.3.2 APLICAÇÃO DAS REGRAS AO CASO SUB JUDICE

Subsumindo a situação sub judice às regras que ficaram expostas, conclui-se que as custas devem ser suportadas pela Exequente e pelo Oponente, em partes iguais.

Na verdade, sendo que a extinção da execução fiscal teve origem na prescrição, que a lei considera integrar «uma alteração das circunstâncias não imputável às partes» (cfr. citado art. 450.º, n.º 2, alínea c), do CPC), a regra é a da repartição das custas em partes iguais, como bem sustenta a Recorrente.

Há, pois, que revogar a decisão na parte recorrida, que entendeu que as custas da extinção da instância deviam ser suportadas exclusivamente pela Exequente, e substituí-la, de acordo com o que ficou exposto, pela condenação da Fazenda Pública e do Oponente, em partes iguais, como decidiremos a final.

### 2.2.4 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos a seguinte conclusão:

Decretada a extinção da instância em oposição à execução fiscal por impossibilidade superveniente decorrente da extinção da execução fiscal por prescrição das dívidas exequendas, e não sendo a prescrição imputável nem ao exequente nem ao executado/opponente, as custas devem ser suportadas por ambos em partes iguais, tudo nos termos dos arts. 287.º, alínea e) e 450.º, n.ºs 1 e 2, alínea c), do CPC, aplicável subsidiariamente.

### 3. DECISÃO

Face ao exposto, os juízes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, conceder provimento ao recurso, revogar a decisão na parte recorrida e, em substituição, condenar a Fazenda Pública e o Oponente nas custas, em partes iguais.

Sem custas neste Supremo Tribunal Administrativo, uma vez que o Oponente não contra alegou.

Lisboa, 30 de Janeiro de 2013. — *Francisco Rothes* (relator) — *Fernanda Maçãs* — *Casimiro Gonçalves*.

<sup>(1)</sup> Note-se que, embora o Supremo Tribunal Administrativo não tenha competência em matéria de facto nos recursos que lhe são submetidos das decisões dos tribunais de 1.ª instância (cfr. art. 26.º, alínea b), do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais), não está impedido e, pelo contrário, está obrigado a considerar as ocorrências processuais reveladas pelos autos, apreensíveis por mera percepção e que são do conhecimento oficioso. Neste sentido, JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado*, Áreas Editora, 6.ª edição, volume IV, anotação 23 h) ao art. 279.º, pág. 369.

<sup>(2)</sup> Diz o art. 446.º do CPC:

«1 — A decisão que julgue a acção ou algum dos seus incidentes ou recursos condenará em custas a parte que a elas houver dado causa ou, não havendo vencimento da acção, quem do processo tirou proveito.

2 — Entende-se que dá causa às custas do processo a parte vencida, na proporção em que o for:

[...].»

<sup>(3)</sup> Diz o art. 450.º do CPC, na parte que ora nos interessa considerar:

«1 — Quando a demanda do autor ou requerente ou a oposição do réu ou requerido eram fundadas no momento em que foram intentadas ou deduzidas e deixaram de o ser por circunstâncias supervenientes a estes não imputáveis, as custas são repartidas entre aqueles em partes iguais.

2 — Considera-se que ocorreu uma alteração das circunstâncias não imputável às partes quando:

[...]

c) Quando ocorra, no decurso do processo, prescrição ou amnistia;

[...]

3 — Nos restantes casos de extinção da instância por impossibilidade ou inutilidade superveniente da lide, a responsabilidade pelas custas fica a cargo do autor ou requerente, salvo se tal impossibilidade ou inutilidade for imputável ao réu ou requerido, caso em que é este o responsável pela totalidade das custas.

[...].»

<sup>(4)</sup> Naquela que se nos afigura a melhor interpretação, a responsabilidade do réu pelas custas depende exclusivamente da imputabilidade objectiva do facto que determine a inutilidade superveniente, não se exigindo uma imputação subjectiva, traduzida na eventual censura ético-jurídica (culpa) pela verificação desse facto.

<sup>(5)</sup> Diz o art. 27.º, n.º 3, alínea a), do Decreto-Lei n.º 34/2008, na redacção da Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro:

«3. Aplicam-se aos processos pendentes, a partir da data da entrada em vigor do presente decreto-lei:

a) Os artigos 446.º, 446.º-A, 447.º-B, 450.º e 455.º do Código de Processo Civil; 446.º, 446.º-A, 447.º-B, 450.º e 455.º do Código de Processo Civil;

[...].»

**Acórdão de 6 de Fevereiro de 2013.****Assunto:**

*Reclamação judicial. Dívida não tributária. Suspensão da execução. Dispensa de prestação de garantia.*

**Sumário:**

- I — O executado por dívida exequenda não tributária que esteja a discutir a legalidade da mesma em sede própria pode obter a suspensão da execução fiscal nos termos dos artigos 52.º da Lei Geral Tributária e 169.º e 170.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.*
- II — Excluir a possibilidade de obter a suspensão da execução fiscal nos termos das leis tributárias em razão da possibilidade de obter tal efeito por via da suspensão da eficácia do acto administrativo nos termos do CPTA levaria a conceder ao credor não tributário protecção maior que a do credor tributário, resultado que se tem por absurdo e conseqüentemente não querido pelo legislador.*
- III — Dada a natureza impugnatória da legalidade da dívida exequenda da acção administrativa especial esta deve ter-se como compreendida entre os meios processuais cuja dedução permite a suspensão da execução fiscal nos termos das leis tributárias, embora o n.º 1 do artigo 169.º do CPPT se lhe não refira expressamente.*

Processo n.º 41/13-30.

Recorrente: A...

Recorrido: Autoridade Tributária e Aduaneira.

Relatora: Ex.<sup>ma</sup> Sr.<sup>a</sup> Cons.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Isabel Marques da Silva.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- Relatório-

1 – A....., com os sinais dos autos, recorre para este Supremo Tribunal da sentença do Tribunal Tributário de Lisboa, de 12 de Novembro de 2012, que, julgou improcedente a reclamação por si deduzida contra o despacho da Chefe do Serviço de Finanças de Lisboa – 6, datado de 17 de Abril de 2012, que indeferiu, por *falta de fundamento legal*, o *pedido de suspensão do processo executivo* e considerou *prejudicada a apreciação do pedido de dispensa de garantia*.

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

A) No caso dos autos, está-se em presença de uma execução para pagamento de quantia certa, determinada por ato do Chefe de Estado-Maior do Exército, nos termos do Código de Procedimento Administrativo, ato esse sem natureza sancionatória que foi impugnado contenciosamente pelo Recorrente;

B) Nos termos do disposto no artigo 50.º n.º 2 do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, a impugnação de um ato administrativo suspende a eficácia desse ato quando esteja apenas em causa o pagamento de uma quantia certa, sem natureza sancionatória, e tenha sido prestada garantia por qualquer das formas previstas na lei tributária;

C) A remissão, na citada norma legal, para as formas de prestação de garantia da lei tributária compreende a dispensa desta, tal como se prevê expressamente nos artigos 170.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário e 52.º, n.º 4 da Lei Geral Tributária;

D) Com vista a obter os efeitos referidos na conclusão B) supra, e, concomitantemente, os consagrados no artigo 160.º n.º 1, do Código de Procedimento e de Processo Tributário, o Recorrente deu conhecimento ao órgão da execução fiscal da pendência de processo impugnatório na jurisdição administrativa e requereu a dispensa de garantia, por manifesta insuficiência económica – o que lhe foi indeferido;

E) Tal indeferimento foi confirmado pelo Tribunal “a quo”;

F) Na dita sentença recorrida considerou-se, para além do mais, que «apenas o modo de prestação de garantia é regulado pela lei tributária»; e, bem assim, que «a dispensa de prestação de garantia prevista nas leis tributárias não é aplicável quando esteja em causa a suspensão da execução de dívida definida por ato administrativo, que não tenha natureza tributária»;

G) Ora, nada na letra ou no espírito da lei autoriza tais conclusões;

H) Com efeito, e desde logo, o Código de Procedimento Administrativo, no n.º 1 do seu artigo 155.º, manda aplicar à execução para pagamento de quantia certa o Código de Procedimento e de Processo Tributário, no qual se prevê expressamente a dispensa de prestação de garantia;

I) E, sob pena de inconstitucionalidade, por violação do princípio da igualdade, inscrito no artigo 13.º, n.º 2, da Constituição da República portuguesa, deve entender-se que a remissão do n.º 2 do artigo 50.º do CPTA para a lei tributária abrange não apenas as formas de prestação de garantia, mas também a dispensa desta nos casos de comprovada insuficiência económica;

J) No âmbito da execução fiscal delimitado no CPPT, inclui-se, nos casos e termos expressamente previstos na lei, a cobrança de outras dívidas ao Estado que devam ser pagas por força de ato administrativo (cfr. artigo 148.º, n.º 2, alínea a), do referido diploma);

K) Nenhuma razão existe para excluir os casos de impugnação da legalidade da dívida exequenda na jurisdição administrativa do âmbito de aplicação do n.º 1 do artigo 169.º da lei procedimental e processual tributária – que o mesmo é dizer limitar forçadamente este preceito legal à execução das dívidas de natureza tributária;

L) E sem prejuízo, naturalmente, da hipotética suspensão da eficácia do ato, por via administrativa ou judicial, com reflexo direto e imediato na respectiva execução, cabe ao órgão da administração fiscal promover a execução das dívidas previstas no artigo 148.º do CPPT, sem qualquer distinção, conforme decorre do n.º 1 do artigo 152.º deste diploma;

M) Por conseguinte, aquele é também competente para decidir a suspensão da execução em caso de impugnação da legalidade da dívida exequenda, pelos meios gratuitos ou contenciosos que ao caso couberem, desde que tenha sido prestada garantia ou a mesma haja sido dispensada;

N) Aliás, e se assim não fosse, a execução de dívidas definidas por ato administrativo beneficiaria de uma protecção superior à execução de dívidas tributárias – o que não faz qualquer sentido perante a essencialidade dos interesses públicos visados pela tributação e a sua superioridade face aos demais;

O) Ao decidir manter o ato reclamado, com fundamento nas apontadas razões, a douta sentença recorrida incorreu, pois, em erro de julgamento por violação do disposto nos artigos 50.º, n.º 2, do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, 52.º, n.º 4 da Lei Geral Tributária, e 148.º, n.º 2, alínea a), 169.º, n.º 1, e 170.º n.º 1, do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

*Nestes termos, e nos melhores de Direito, que serão doutamente supridos por Vossas Excelências, deve o presente recurso ser julgado procedente e provado, revogando-se a sentença recorrida pelos vícios de que a mesma padece, com as legais consequências, assim se fazendo a costumada Justiça.*

2 – Não foram apresentadas contra-alegações.

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

*Objecto do recurso: sentença declaratória da improcedência de reclamação apresentada contra decisão proferida pelo órgão de execução fiscal de indeferimento do pedido de suspensão do processo executivo.*

#### FUNDAMENTAÇÃO

*A execução para pagamento de prestação pecuniária devida a pessoa colectiva pública por força de acto administrativo segue os termos do processo de execução fiscal (art. 155.º n.º 1 CPA; art. 148.º n.º 2 alínea a) CPPT)*

*A remissão para os termos do processo de execução fiscal compreende a tramitação prevista nos termos dos artigos 169.º e segs. CPPT, onde se inclui:*

*- a apreciação pelo órgão de execução fiscal do pedido de suspensão do processo de execução, em resultado da apresentação de meio gratuito ou contencioso de reacção contra o acto administrativo de onde emerge a dívida exequenda acompanhado da prestação de garantia (art. 169.º CPPT);*

*- a apreciação do pedido de dispensa de garantia (art. 170.º CPPT)*

*A melhor interpretação da norma constante do art. 169.º n.º 1 CPPT aponta no sentido de se dever considerar meio contencioso eficaz para a obtenção da suspensão da execução a instauração de acção administrativa especial, forma processual adequada à impugnação do acto administrativo exequendo, sob pena de a remissão carecer de efeito útil (art. 46.º, n.ºs 1 e 2 a) CPTA*

*O entendimento sustentado na sentença quanto à inaplicabilidade das normas citadas à execução de dívidas de natureza não tributária conferiria ao respectivo credor protecção superior à protecção do credor tributário, obrigando o respectivo devedor:*

a) À apresentação de providencia cautelar de suspensão de eficácia do acto administrativo exequendo (art. 112.º CPTA);

b) À impugnação do acto administrativo, em conjugação com a prestação de garantia (art. 50.º, n.º 2 CPTA)

#### CONCLUSÃO

*O recurso merece provimento.*

*A sentença impugnada deve ser revogada e substituída por acórdão declaratório da procedência da reclamação e anulatório da decisão reclamada.*

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

- Fundamentação –

4 – Questão a decidir

É a de saber se, em execução fiscal por dívida não tributária (proveniente de acto administrativo que impõe o pagamento de quantia certa), pode haver lugar à suspensão da execução fiscal nos termos das leis tributárias.

#### 5 – Matéria de facto

Na sentença do Tribunal Tributário de Lisboa objecto do presente recurso foram dados como provados os seguintes factos:

A) Em 06/01/2010, o General Chefe do Estado-Maior do Exército (CEME), emitiu a certidão de dívida que constitui fls. 5 do processo de execução fiscal em apenso, que aqui se dá por integralmente reproduzida e donde resulta com interesse para a decisão:

«(...) CERTIFICA que A....., contribuinte n.º ....., com a última morada conhecida na ....., n.º ....., em Lisboa, é devedor ao Estado Português da quantia de € 79.707,86 (setenta e nove mil, setecentos e sete mil e oitenta e seis cêntimos), a título de indemnização decorrente de eliminação, por falta de aproveitamento, da frequência da Academia Militar, nos termos do artigo 163.º, n.º 1, alínea d), do Regulamento da Academia Militar, aprovado pela Portaria n.º 425/91, de 24 de Maio, conjugado com o n.º 1 da alínea h) do n.º 3 das Normas de Aproveitamento Escolar publicadas na NEP 503/4º, de 5 de Maio de 2005.

Mais CERTIFICA que, tendo sido notificado do despacho de 7 de Julho de 2009 do CEME, que fixou o montante da referida indemnização, o devedor não procedeu ao pagamento voluntário da mesma, e que, tendo sido determinada a cobrança coerciva da dívida, e notificada essa intenção ao devedor pelo ofício n.º 12941, de 25 de Novembro de 2009, do Gabinete do CEME, que também concedeu um prazo para o pagamento, cujo termo ocorreu em 28 de Dezembro de 2009, o devedor não cumpriu aquela obrigação.

Consigna-se que ao referido montante da indemnização acrescem juros de mora, a taxa legal, desde a data do termo do prazo para o pagamento – dia 28 de Dezembro – e até efectivo pagamento, e que a contagem do prazo de prescrição teve início em 22 de Dezembro de 2005. Nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 155.º, n.º 2 do Código do Procedimento Administrativo, conjugado com o artigo 2.º n.º 2, alínea a) do mesmo diploma legal, lavra-se a presente certidão que, devidamente assinada e autenticada com o selo branco deste organismo, vai ser remetida à Repartição de Finanças competente para promover a respectiva execução. (...)»

B) Em 20/01/2010, com base na certidão a que se refere a alínea anterior a Administração Fiscal instaurou o processo de execução fiscal n.º 3336201001003143, contra o Reclamante para cobrança coerciva de dívida ao Ministério da Defesa Nacional.

C) O Reclamante foi citado em 28/01/2010, cfr. fls. 48 e 50 da execução em apenso.

D) Por requerimento apresentado em 01/03/2010, o ora Reclamante requereu a suspensão da execução fiscal com isenção da prestação de garantia, cfr. fls. 11 e segs..

E) Por requerimento apresentado em 05/03/2010, o Reclamante comunicou ao Órgão da Execução Fiscal que, em 02/03/2010 propôs acção administrativa especial, com efeito suspensivo da eficácia do acto a que se reporta a execução fiscal, cfr. fls. 15

F) Por requerimento apresentado em 13/04/2010, o ora Reclamante requereu ao Órgão da execução Fiscal o levantamento da penhora do seu salário e a decisão do pedido de dispensa da prestação de garantia, cfr. fls. 16 e 17.

G) No Serviço de Finanças foi prestada a seguinte informação (fls. 26):

«O presente processo foi instaurado em 20/01/2010, proveniente do Gabinete do Chefe do Estado-Maior do Exército, contra A....., NIF ....., por dívida relativa a indemnização decorrente de eliminação, por falta de aproveitamento, da frequência da Academia Militar, calculada com base nas remunerações e abonos percebidos pelo aluno durante a sua permanência naquela instituição, que incluem alimentação, fardamento, publicações de apoio ao ensino, etc. A dívida tem o valor de €79707,86, aos quais acrescem juros à taxa de 1% ao mês, contados desde 28 de Dezembro de 2009.

No dia 1 de Março de 2010, veio o executado junto do processo informar da intenção de interpor acção de impugnação da dívida, solicitando a isenção de prestação de garantia com vista à suspensão do processo, ao abrigo do disposto no art. 52.º, n.º 4 da LGT. Após este requerimento, foi o executado contactado telefonicamente, no sentido de apresentar comprovativo da interposição daquela acção.

No dia 5 do mesmo mês, apresenta comprovativo da interposição da acção administrativa especial de impugnação, que contesta o acto do Gabinete do C.E.M.E., e que, de acordo com o art. 50.º, n.º 2 da Lei de Processo nos Tribunais Administrativos, teria efeito suspensivo do acto impugnado.

Neste caso, é parecer destes Serviços que, por não se tratar aqui de nenhuma das acções previstas no art. 169.º do CPPT, ou seja “A execução fica suspensa até à decisão do pleito em caso de reclamação graciosa, impugnação judicial ou recurso judicial que tenham por objecto a legalidade da dívida exequenda, (...), desde que tenha sido constituída garantia nos termos do artigo 195.º ou prestada nos termos do artigo 199.º ou a penhora garantida a totalidade da dívida exequenda e do acrescido (...)”, aquela legislação não é aplicável. Deste modo, e não sendo aplicáveis as disposições que permitem



suspender o processo executivo, será também impossível determinar a dispensa ou não da prestação de garantia, nos termos do art. 52.º da LGT.

Quanto à eficácia do acto impugnado, este foi praticado por entidade externa à DGI, pelo que deverá a petição ser reenviada para o Gabinete do C.E.M.E., porquanto será esta entidade que se deverá pronunciar sobre o requerido.

No dia 13 de Abril de 2010, entrou neste Serviço novo requerimento no qual o executado contesta a ordem de penhora emitida sobre o vencimento que auferiu na firma B....., S.A., onde exerce funções. O executado alega que, segundo o artigo 50.º, n.º 2 do CPTA, a acção interposta deverá ter efeito suspensivo, desde que prestada garantia. Ora, neste caso, o executado requereu a dispensa de prestação de garantia, cuja apreciação, como foi referido anteriormente na presente informação, não parece ser da competência destes Serviços.

Não obstante esta posição, permanece o facto de existirem requerimentos pendentes de decisão neste serviço, cujo objecto é a suspensão do processo, pelo que o acto de penhora poderá ser considerado inoportuno, apesar de legalmente legitimado.

Uma vez que este Serviço tem regido a sua actuação pelo respeito pelos direitos dos contribuintes, e protecção destes, a suspensão dos efeitos da penhora efectuada até à resolução dos requerimentos pendentes parece ser a actuação mais correcta.

À consideração superior»

H) Sobre a informação a que se refere a alínea anterior recaiu o seguinte despacho (fls. 27):

«Vista a informação que antecede e demais elementos juntos aos autos, constata-se que os pedidos de suspensão do processo não foram ainda objecto de apreciação e que existe uma interposição de acção administrativa especial de impugnação pelo executado. Face ao exposto, determino o seguinte:

- Levantamento das penhoras entretanto efectuadas;
- Envio ao Estado-Maior do Exército dos requerimentos apresentados pelo executado para apreciação e, decisão quanto à eventual suspensão da eficácia do acto impugnado.

Serviço de Finanças de Lisboa 6, 2010/05/03»

I) O ora reclamante foi notificado do despacho a que se refere a alínea anterior pelo ofício de 2010/05/27, cfr. fls. 23.

J) Pelo ofício de 2 de Fevereiro de 2011, o Senhor General Chefe do Estado-Maior do Exército, em resposta ao Senhor Chefe do Serviço de Finanças de Lisboa 6, considerou (fls. 28):

“Em resposta ao solicitado pelo V/ Ofício em referência encarrega-me Sua Ex.<sup>a</sup> o General Chefe do Estado-Maior do Exército de informar V. Exa. que considera não existir fundamento legal para a suspensão da eficácia do acto administrativo impugnado (despacho de 07 de Julho de 2009), porquanto:

1. O requerente A....., do 4º ano de curso de Medicina, foi eliminado, por falta de aproveitamento escolar, da frequência da Academia Militar, nos termos da alínea d) do n.º 1 do artigo 163.º do Regulamento da Academia Militar, aprovado pela Portaria n.º 425/91, de 24 de Maio, conjugado com o n.º 1 da alínea h) do n.º 3 das Normas de Aproveitamento Escolar, da Academia Militar.

2. Fica, por isso, obrigado a indemnizar o Estado por aplicação do disposto no n.º 1 do artigo 170.º do Regulamento da Academia Militar, aprovado pela Portaria n.º 425/91, de 24 de Maio, que se transcreve: «Os alunos do CFO eliminados da frequência da AM ficam obrigados a indemnizar a Fazenda Nacional, no montante estabelecido pelo CEME, sob proposta do Comandante para cada aluno que seja eliminado».

3. A indemnização corresponde ao valor dos prejuízos apurados, visando colocar, na medida do possível, a Fazenda Nacional na situação que teria se o agora Requerente não tivesse frequentado a Academia Militar, sendo que, nos termos do artigo 127.º do Código de Procedimento Administrativo, o acto administrativo produz os seus efeitos desde a data em que for praticado.

Face ao exposto, e porque o acto administrativo em causa não padece de qualquer vício, considera-se não existir fundamento legal para a suspensão da eficácia do mesmo”.

K) No Serviço de Finanças foi prestada a informação de fls. 32 e segs., que aqui se dá por integralmente reproduzida e donde resulta com interesse para a decisão:

Em 06.01.2012, pelo General Chefe do Estado Maior do Exército (CEME), foi emitida certidão de dívida referente ao contribuinte A....., NIF ....., sendo devedor ao Estado Português da quantia de € 79.707,86, a título de indemnização, decorrente de eliminação, por falta de aproveitamento, da frequência da academia militar:

O contribuinte foi notificado em 25.11.2009 pelo Ministério da Defesa Nacional - CEME – da referida dívida, contudo o mesmo não procedeu ao respectivo pagamento voluntário.

Deste modo, e nos termos do art. 155.º n.º 2 conjugado com o art. 2.º a) ambos do CPA a certidão de dívida foi remetida ao SF competente para promover a execução.

Em 20.01.2010 foi pelo competente Serviço de Finanças de Lisboa 6 instaurado o processo executivo n.º 3336201001003143, e citado pessoalmente o executado em 29.01.2010 (cfr. RM 519966006 PT).

Nesta senda, em 01.03.2010 entrou neste Serviço requerimento apresentado pelo executado mostrando a sua intenção de impugnar a dívida exequenda e para o efeito requereu a isenção de prestação de garantia (de acordo com o consagrado no art. 52.º n.º 4 da LGT) com fundamento em prejuízo irreparável e manifesta falta de meios económicos revelada pela insuficiência de bens penhoráveis para o pagamento da referida dívida.

Ora, o executado intentou por acção administrativa especial junto do Tribunal Administrativo de Circulo de Lisboa para impugnação do acto administrativo do CEME, com fundamento na ilegalidade da dívida em questão, e no dia 05.03.2010 apresentou junto deste Serviço cópia dessa acção administrativa especial de impugnação em que contesta o acto do gabinete do CEME.

No caso em apreciação por não se tratar de nenhuma das acções previstas no art. 169.º do CPPT: "A execução fiscal fica suspensa até à decisão do pleito em caso de reclamação graciosa, impugnação judicial ou recurso judicial que tenha por objecto a legalidade da dívida exequenda (...) desde que tenha sido constituída garantia nos termos do art. 195.º ou prestada nos termos do art. 199.º ou a penhora garantida a totalidade da dívida exequenda ou do acrescido (...) entendeu este Serviço que não sendo esta legislação aplicável ao caso, em ordem à respectiva suspensão do processo executivo, não seria possível determinar a dispensa ou não da prestação de garantia nos termos do art. 52.º da LGT.

Razão pela qual foram emitidas ordens de penhora de vencimentos e salários e outros valores e rendimentos.

Entrou neste Serviço em 29.03.2010 comunicação da Caixa Geral de Depósitos informando que ficou penhorado ao abrigo do PEF supra identificado o valor de €349,79.

Em 29.04.2010 o executado vem aos autos, nos termos do art. 276.º do CPPT reclamar da penhora de bens efectuada por este serviço no âmbito do PEF em causa, alegando para o efeito que impugnou a legalidade da referida dívida junto do Tribunal Administrativo de Circulo de Lisboa, pois que a referida dívida não tem natureza fiscal, embora a sua cobrança se faça através do processo de execução fiscal. Solicita o reclamante que a AT revogue o acto reclamado. Caso não aconteça requer a subida imediata da presente reclamação ao Tribunal Tributário de Lisboa nos termos do art. 278.º do CPPT.

Foi proferido despacho, datado de 03.05.2010, pelo Sr. Chefe do Serviço de Finanças de Lisboa 6 no sentido de atendendo ao facto do executado ter apresentado acção administrativa especial de impugnação, do levantamento das penhoras entretanto efectuadas e envio ao Estado Maior do Exército dos requerimentos apresentados pelo executado para apreciação e decisão de eventual suspensão da eficácia do acto impugnado (cfr: N/ ofício n.º 2848 de 27.05.2010 e RM 6185 10748 PT).

Deste modo, verifica-se que pelo despacho de 03.05.2010 foram revogados os actos reclamados.

Também o executado foi notificado do referido despacho através de N/ofício n.º 2849 de 27.05.2010 (cfr RM 6185 10734 PT).

Porque entretanto, em 2010-03-26 havia sido comunicada penhora de 1/6 do vencimento pelo N/ fax n.º 2847 de 28.05.2010 foi comunicado à empresa empregadora do executado para considerar sem efeito aquela penhora;

E pelo P4/fax n.º 3289 de 22.06.2010 foi remetido à Caixa Geral de Depósitos comunicação de desistência de penhora n.º 33362010000007485 de saldo de conta bancária.

Pelo ofício n.º 2848 de 2010-05-27 e em cumprimento do despacho supra referido foi enviado ao Chefe de Gabinete do Chefe de Estado-Maior do Exército cópia da petição com vista à sua apreciação.

Ora, conforme comunicação que nos foi efectuada pelo Chefe de Estado-Maior do Exército em 02.02.2011 pode ler-se: «face ao exposto, e porque o acto administrativo em causa não padece de qualquer vício, considera-se não existir fundamento legal para a suspensão da eficácia do mesmo».

Nestes moldes em 30.12.2011 foi ordenada penhora de vencimentos, tendo sido esta efectuada pela empresa empregadora B..... SA, NIPC .....

E é desta penhora que é intentada a presente reclamação;

Ora, as garantias contenciosas ou jurisdicionais são as que se efectivam através dos Tribunais Administrativos e são reguladas no CPTA. Cada pretensão dirigida aos Tribunais Administrativos deve seguir um determinado meio processual, no caso em apreço – acção administrativa especial (impugnação de acto administrativo).

A referida impugnação intentada através de acção administrativa especial nos termos do art. 50.º n.º 2 do CPTA tem efeito suspensivo do acto "... quando esteja apenas em causa o pagamento de uma quantia certa, sem natureza sancionatória, e tenha sido prestada garantia por qualquer das formas previstas na lei tributária."

Ora, conforme comunicação que nos foi efectuada pelo Estado-Maior do Exército em 02.02.2011 pode ler-se: "face ao exposto, e porque o acto administrativo em causa não padece de qualquer vício, considera-se não existir fundamento legal para a suspensão da eficácia do mesmo".

Também não foi comunicado a este serviço por parte do Tribunal que devesse proceder à suspensão dos trâmites do processo executivo;

*Em 24.02.2012, em virtude de ter sido indeferida a pretensão do executado em sede de acção administrativa especial, e não se conformando o mesmo com a decisão da 1.ª instância, o contribuinte veio aos autos comunicar que em 15.09.2011 da respectiva sentença foi interposto recurso jurisdicional para o Tribunal Central Administrativo do Sul, tendo este efeito suspensivo da decisão recorrida.*

*O que invoca na presente reclamação;*

*Invocando de igual forma a falta de comunicação de decisão expressa sobre as petições apresentadas no processo;*

*Nos termos do art. 277.º do CPPT, a reclamação é apresentada ao Órgão de execução fiscal que poderá ou não revogar o acto reclamado, no entanto, nos casos previstos no n.º 3 do art. 276.º do CPPT a reclamação subirá no prazo de 8 dias.*

*Verifica-se que, na sequência da primeira reclamação apresentada nos termos do art. 276.º foi o mandatário do executado notificado da revogação do acto reclamado por não ter sido apreciado o pedido de suspensão junto aos autos, bem como da determinação do envio daquele pedido ao CEME.*

*E que até esta data não foi dado conhecimento ao mandatário do teor da informação transmitida a este serviço pelo CEME e que, conforme acima se indica considera “não existir fundamento legal para a suspensão da eficácia do mesmo” bem como não foi proferida e comunicada decisão expressa sobre o pedido de suspensão;*

*Assim proponho a revogação da penhora efectuada junto da entidade empregadora, entretanto suspensão até à análise da presente reclamação;*

*Relativamente ao pedido de suspensão do processo executivo importa referir que o recurso jurisdicional intentado pelo executado não é meio processual idóneo à suspensão do processo executivo, conforme resulta da leitura do art. 169.º do CPPT que condiciona a possibilidade de suspensão à existência dos meios de defesa ali previstos (reclamação graciosa, impugnação judicial, recurso judicial e ainda a oposição por força do art. 212.º do CPPT) tal como não era a acção inicial.*

*E que estando em causa um pedido de suspensão de eficácia de acto administrativo praticado por um diferente órgão da Administração Pública nunca poderia estar cometido ao Chefe deste serviço a competência para determinar aquela suspensão*

*Tendo aquele órgão comunicado expressamente não existir fundamento legal para o requerido pelo executado.*

*Nestes termos é meu parecer que:*

*1 – Seja notificado o mandatário do teor da resposta enviada a este serviço pelo CEME;*

*2 – Que seja indeferido o pedido de suspensão do processo executivo com fundamento no art.º 169.º do CPPT, por falta de suporte legal, ficando em consequência prejudicada a apreciação da dispensa de garantia;*

*3 – Que prossiga a tramitação dos autos;*

*À Consideração Superior.*

*Lisboa, 17 de Abril de 2012»*

*L) Sobre a informação a que se refere a alínea anterior recaiu o parecer de concordância e o despacho ora sob reclamação, donde resulta (fls. 31):*

*Atenta a informação que antecede com a qual concordo e dou por reproduzida, bem como do parecer infra:*

*Determino a revogação da penhora efectuada a empresa B..... SA, NIPC ..... de 1/6 do vencimento do executado;*

*Indefiro o pedido de suspensão do processo executivo por falta de suporte legal;*

*Notifique o mandatário do executado do presente despacho e informação que está associado acompanhado de cópia do ofício de resposta do CEME a este serviço.*

*Serviço de Finanças de Lisboa 6, em 2012-04-17»*

*M) O ora Reclamante foi notificado do despacho a que se refere a alínea anterior em 09/05/2012, cfr. fls. 153 da reclamação em apenso.*

*O) (sic) A presente reclamação foi apresentada em 18/05/2012, cfr. carimbo apostado a fls. 3.*

*P) Por despacho de 12/06/2012, foi mantido o despacho reclamado e ordenada a remessa dos autos a este Tribunal.*

*6– Apreciando.*

*6.1 – Da possibilidade de suspensão da execução fiscal nos termos das leis tributárias em caso de execução por dívida não tributária cobrada através do processo de execução fiscal*

*A sentença recorrida, a fls. 79 a 94 dos autos, julgou improcedente a reclamação judicial deduzida pelo ora recorrente contra o despacho do Chefe do Serviço de Finanças de Lisboa 6 que lhe indeferiu o pedido de suspensão da execução fiscal e julgou prejudicado o pedido de dispensa de prestação de garantia, considerando que «(...) porque o que está em causa uma dívida que não tem natureza tributária, mas antes natureza administrativa, o regime de suspensão de eficácia é o que resulta da lei administrativa. Apenas o modo de prestação da garantia é regulado pela lei tributária. A dispensa da prestação de garantia prevista nas leis tributárias não é aplicável quando esteja em causa a suspensão*

da execução de dívida definida por acto administrativo, que não tenha natureza tributária. A suspensão da execução do acto administrativo é regulado nos artigos 112.º e segs. do CPTA. Assim, o despacho reclamado não podia decretar a suspensão do processo de execução fiscal (...)» (cfr. sentença recorrida, a fls. 92 dos autos).

Fundamentou-se o decidido por apelo ao comentário de JORGE LOPES DE SOUSA ao artigo 169.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (*Código de Procedimento e de Processo Tributário: Anotado e Comentado*, 6.ª ed., 2011, p. 224 – nota 13 ao art. 169.º do CPPT) e no de MÁRIO AROSO DE ALMEIDA e CARLOS ALBERTO FERNANDES CADILHA ao artigo 50.º n.º 2 do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (*Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos*, Almedina, 2005, pp. 254-257), transcritos na íntegra na sentença recorrida, para concluir, com base nos ensinamentos e autoridade dos autores citados, que o recorrente tinha ao seu dispor duas vias para suspender a execução do acto que lhe fixou como indemnização a pagar ao Estado português o valor correspondente ao da quantia exequenda: requerer ao Tribunal o decretamento de providência cautelar de suspensão de eficácia, nos termos do artigo 112.º e seguintes do Código de Processo nos Tribunais Administrativos ou, em alternativa, ao abrigo do disposto no n.º 2 do artigo 50.º do CPTA, prestando garantia, através de incidente de prestação de caução a deduzir no processo principal, sendo a competência para decretar a suspensão, num e noutro caso, do *Tribunal Administrativo de Círculo* (cfr. sentença recorrida, a fls. 89 a 92).

Discorda do decidido o recorrente, concluindo nos termos supra reproduzidos, designadamente que (...) *sem prejuízo, naturalmente, da hipotética suspensão da eficácia do ato, por via administrativa ou judicial, com reflexo direto e imediato na respectiva execução, cabe ao órgão da administração fiscal promover a execução das dívidas previstas no artigo 148.º do CPPT, sem qualquer distinção, conforme decorre do n.º 1 do artigo 152.º deste diploma e, por conseguinte, aquele é também competente para decidir a suspensão da execução em caso de impugnação da legalidade da dívida exequenda, pelos meios gratuitos ou contenciosos que ao caso couberem, desde que tenha sido prestada garantia ou a mesma haja sido dispensada*, pois que, e se assim não fosse, a execução de dívidas definidas por ato administrativo beneficiaria de uma protecção superior à execução de dívidas tributárias – o que não faz qualquer sentido perante a essencialidade dos interesses públicos visados pela tributação e a sua superioridade face aos demais.

O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste Supremo Tribunal, nos seu parecer junto aos autos e supra transcrito, defende o provimento do recurso, porquanto entende que o *entendimento sustentado na sentença quanto à inaplicabilidade das normas citadas à execução de dívidas de natureza não tributária conferiria ao respectivo credor protecção superior à protecção do credor tributário, obrigando o respectivo devedor: À apresentação de providência cautelar de suspensão de eficácia do acto administrativo exequendo (art. 112.º CPTA); À impugnação do acto administrativo, em conjugação com a prestação de garantia (art. 50.º, n.º 2 CPTA).*

Vejamos.

Subjacente ao entendimento expresso na sentença recorrida quanto à inaplicabilidade do regime de suspensão ou dispensa de prestação de garantia previsto na lei tributária à execução de dívidas não tributárias cobradas através do processo de execução fiscal parece estar a ideia de que tendo o Código de Processo nos Tribunais Administrativos previsto meios próprios de obter a suspensão da eficácia do acto objecto de impugnação, incluindo a sua execução coerciva através do processo de execução fiscal, não haveria lugar à aplicação das disposições comuns previstas nas leis tributárias, daí que o n.º 1 do artigo 169.º do CPPT não refira a acção administrativa especial como meio de impugnação da dívida exequenda que, conjugado com a prestação de garantia ou a sua dispensa, permite obter a suspensão da execução fiscal.

A regra de que a lei especial afasta a aplicação da lei geral, no seu domínio específico de aplicação, sustenta, pois, o raciocínio subjacente à sentença recorrida, que não mereceria censura não fora o resultado inaceitável a que conduz e que é salientado pelo recorrente e pelo Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste Supremo Tribunal. É que mal se compreende que ao credor não tributário fosse concedida protecção superior à do credor tributário no que à suspensão da execução fiscal respeita ou que o devedor por dívida exequenda não tributária visse negada a possibilidade de dispensa de prestação de garantia, reunidos que estejam os respectivos pressupostos legais, enquanto aguarda o desfecho da acção que interpôs e onde contesta a legalidade da dívida exequenda.

Entendemos, pois, para obstar a tal resultado inaceitável que, em alternativa às vias próprias previstas na lei processual administrativa para a suspensão da eficácia do acto impugnado, é possível ao executado por dívida exequenda não tributária que esteja a discutir a legalidade da mesma em sede própria – no caso, através de recurso judicial interposto de decisão proferida em acção administrativa especial - obter a suspensão da execução fiscal nos termos dos artigos 52.º da Lei Geral Tributária (LGT) e 169.º e 170.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

O facto de o n.º 1 do artigo 169.º do CPPT não referir expressamente a acção administrativa especial entre os meios procedimentais e processuais aptos a desencadear a suspensão do processo de

execução fiscal não constitui obstáculo a este entendimento, dada a prevalência reconhecida do disposto na LGT em face do CPPT (que não se refere igualmente à oposição à execução fiscal) e do facto de a acção administrativa especial de impugnação de acto administrativo constituir uma acção impugnatória tendo por objecto a legalidade da dívida exequenda.

Assim, em conformidade com o parecer do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal, entende-se que a remissão contida no n.º 1 do artigo 155.º do Código de Procedimento Administrativo (CPA) para o processo de execução fiscal, compreende a possibilidade de suspensão da execução fiscal mediante prestação de garantia ou sua dispensa nos casos em que está pendente a discussão da legalidade de dívida exequenda não tributária, sendo competente para apreciar tal pedido de suspensão da execução o órgão de execução fiscal.

Assim sendo, há que conceder provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida e julgar procedente a reclamação, anulando o acto reclamado.

- Decisão -

7 - Termos em que, face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida, julgando procedente a reclamação e anulando o acto reclamado.

Custas pela recorrida, apenas em 1.ª instância, pois não contra-alegou neste Supremo Tribunal.

Lisboa, 6 de Fevereiro de 2013. — *Isabel Marques da Silva* (relatora) — *Lino Ribeiro* — *Dulce Neto* (vencida conforme declaração de voto anexa).

### Voto de vencida

Embora não sem hesitações, dissenti da solução jurídica que fez vencimento por considerar que embora o devedor de quantia certa que emerge de acto administrativo possa obter a suspensão da sua eficácia e a consequente suspensão do processo executivo enquanto discute a legalidade do acto em acção administrativa especial, tem de utilizar para o efeito os mecanismos processuais que o CPTA lhe faculta, o qual não prevê a possibilidade de obter junto do *órgão da administração tributária* que dirige a execução fiscal a dispensa de prestação de garantia para uma dívida que não tem natureza tributária.

Esse devedor pode: (i) intentar providência cautelar conservatória jurisdicionalmente peticionada com alegação dos requisitos do *fumus boni iuris e periculum in mora* nos termos do art. 120º n.º 1 CPTA, sendo que, no caso de êxito, obterá a plena suspensão da eficácia do acto e da sua cobrança coerciva, o que implica, no fundo, a isenção de prestação de garantia; (ii) intentar providência cautelar jurisdicionalmente peticionada com dispensa de prova daqueles requisitos, em conformidade com o disposto no n.º 6 do art. 120º do CPTA, desde que ofereça uma das garantias previstas no art. 199º do CPPT; (iii) deduzir, na pendência da acção administrativa, incidente autónomo de prestação de garantia, caso em que o efeito suspensivo ocorrerá com a aceitação pelo juiz da garantia apresentada nesse requerimento incidental, após a observância do contraditório – audição da entidade credora.

Não me parece que exista, assim, a possibilidade legal de este devedor obter a prestação de garantia através do *procedimento tributário* que corre no processo executivo de cobrança de dívidas tributárias, que é decidido pela *administração tributária* em conformidade com as normas da LGT e do CPPT. Procedimento esse que se compreende para os tributos de que esta é credora, mas não para as receitas de outras entidades administrativas.

E o mesmo se diga do pedido de dispensa de prestação de garantia, que a legislação fiscal faz depender de requerimento dirigido à *administração tributária*, e que por ela é apreciada e decidida em exclusivo, sem audição de outras entidades, no pressuposto, óbvio, de que é ela a entidade credora e exequente - art.º 52º, n.º 4 da LGT e art.º 169º do CPPT.

Já o devedor de dívida proveniente de acto de liquidação de um imposto não pode utilizar, como a jurisprudência tem vindo a afirmar, a via processual da providência cautelar para suspender a eficácia do acto de liquidação. O meio próprio para obter essa suspensão é o requerimento dirigido à *administração tributária* (enquanto entidade credora/exequente que desempenha, simultaneamente, as funções de órgão que dirige a execução) para prestação de garantia ou para a sua dispensa (arts. 50º n.º 4 da LGT e 170º do CPPT) enquanto é discutida a legalidade da liquidação através dos meios indicados no art. 169º do CPPT, e nunca a providência cautelar para suspensão de eficácia do acto.

Não haverá aqui qualquer desigualdade. Os meios processuais de que dispõem os executados é que são distintos, conforme as dívidas em cobrança e as respectivas entidades credoras.

Mas ainda que fosse possível pedir a dispensa de prestação de garantia nas dívidas que dimanam de actos administrativos, nada dizendo a lei sobre quem aprecia o pedido, parece-me que teria de ser o juiz, em incidente autónomo relativamente à acção administrativa especial, que decidiria depois de ouvida a entidade administrativa credora, tal como acontece, aliás, com o pedido para a prestação de garantia.

*Dulce Neto*

**Acórdão de 6 de Fevereiro de 2013.****Assunto:**

*Execução fiscal. Suspensão da venda por quinze dias. Reclamação de acto praticado pelo órgão da execução fiscal. Acto lesivo.*

**Sumário:**

- I — Podem ser objecto de reclamação, ao abrigo do disposto no artigo 276.º do CPPT, quaisquer actos praticados no processo de execução fiscal pela Administração Tributária desde que sejam lesivos.*
- II — O despacho proferido pelo Órgão da Execução Fiscal que se limita a informar o reclamante que o procedimento de suspensão da venda por quinze dias depende do pagamento do valor mínimo de 20% do valor da dívida, nos termos do disposto no artigo 264.º, n.º 4, do CPPT, sendo desprovido de conteúdo inovador ou perceptivo nada decidido ou alterando a esfera jurídica do recorrente, não preenche o requisito da lesividade, sendo inimpugnável.*

Processo n.º 42/13-30.

Recorrente: A...

Recorrida: Fazenda Pública.

Relatora: Ex.<sup>ma</sup> Sr.<sup>a</sup> Cons.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Fernanda Maçãs.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

**I-RELATÓRIO**

1. A....., identificado nos autos, reclamou do despacho do Órgão de Execução Fiscal, de 3 de Julho de 2012, proferido na sequência de um pedido de suspensão da venda de imóvel por leilão electrónico, no Tribunal Tributário de Lisboa, que decidiu absolver da instância a Fazenda Pública.

2. Não se conformando, o então reclamante veio interpor recurso para este Tribunal, formulando as seguintes conclusões das suas alegações:

*“1. O presente recurso tem por objecto a decisão proferida, pela 1.ª Unidade Orgânica, do Tribunal Tributário de Lisboa, que decidiu julgar improcedente a Reclamação Judicial apresentada, pelo Recorrente, solicitando a anulação do despacho emitido, pelo Serviço de Finanças de Torres Vedras, no âmbito do procedimento de venda do prédio urbano propriedade do Recorrente, sito na ....., ....., Lote ..... inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ....., concelho de Torres Vedras, sob o artigo 9449, descrito na Conservatória do Registo Predial respectiva, na ficha 6966/20070215.*

*2. O Recorrente possui uma dívida, perante a Autoridade Tributária, respeitante a IRS, referente aos anos de 2008 e 2009, no montante de €101.612,02, a qual se lhe encontra a ser exigida em processo de execução fiscal.*

*3. O Recorrente apresentou pedido para pagamento a prestações da mencionada dívida, no âmbito do mencionado processo de execução fiscal, tendo apresentado, como garantia real, um imóvel sua propriedade devidamente identificado nos autos - cfr. ponto 7 a fls. 322 da douda sentença recorrida.*

*4. Foi deferido, ao Recorrente, o pedido para pagamento prestacional da dívida, o qual o Recorrente não conseguiu cumprir.*

*5. A Autoridade Tributária decidiu avançar, no âmbito do referido processo de execução fiscal, para a venda do imóvel identificado no ponto 1 das presentes conclusões, face ao incumprimento do plano prestacional, por parte do Recorrente.*

*6. O imóvel em apreço já se encontrava onerado com três hipotecas legais, constituídas por instituições financeiras, aquando do registo da hipoteca constituída pela Autoridade Tributária.*

*7. As hipotecas legais constituídas, pelas instituições financeiras, perfazem um valor total de € 1.066.523,27.*

*8. A hipoteca constituída, pela Autoridade Tributária, foi a última a ser registada.*

*9. O valor base de venda do imóvel em apreço, no âmbito do procedimento iniciado pela Autoridade Tributária, ascende a € 82.803,00.*

*10. Já após iniciado o procedimento de venda do mesmo, o Recorrente apresentou pedido para suspensão do procedimento de venda do imóvel.*

*11. Em resposta, a Autoridade Tributária emite um despacho, no qual não se pronuncia sobre o pedido do Recorrente, limitando-se a citar a legislação aplicável.*

*12. Na senda de Diogo Freitas do Amaral, no seu Curso de Direito Administrativo, Volume II, Almedina, 4ª reimpressão, 2004, entende-se por acto administrativo negativo aquele que consiste na*

recusa de introduzir uma alteração na ordem jurídica, nomeadamente o silêncio voluntário perante um pedido apresentado à Administração por um particular.

13. À luz da definição mencionada no ponto anterior, conclui-se que o despacho em apreço constitui um acto administrativo negativo, por omissão de pronúncia da Autoridade Tributária, ao pedido efectuado pelo Recorrente.

14. Em resultado, o Recorrente presumiu o indeferimento do pedido mencionado no ponto 10 das presentes conclusões.

15. Por se tratar de um acto administrativo decisório, o mesmo é passível de sindicância judicial.

16. Não concordando com o indeferimento do seu pedido, o Recorrente apresentou Reclamação Judicial.

17. Para o efeito, alegou que a Autoridade Tributária carecia de interesse em agir dado que a venda do imóvel não lhe permitiria recuperar o montante em dívida, em face da preferência das hipotecas previamente constituídas.

18. De facto, conforme acima alegado, o valor das hipotecas preferenciais, face à da Autoridade Tributária, representam 1287% do valor base pelo qual o imóvel irá ser vendido.

19. O valor € 1.066.523,27 respeita somente às hipotecas constituídas pelas instituições financeiras e não considera a dívida perante a Autoridade Tributária, a qual só seria liquidada após a satisfação das restantes hipotecas preferenciais.

20. Em face do exposto no ponto anterior, não se pode considerar plausível que a venda do imóvel, pelo valor base de € 82.803,00, gerasse uma receita superior a € 1.066.523,27 - valor necessário para liquidar totalmente a dívida perante as instituições financeiras - para satisfação da dívida do Recorrente, para com a Autoridade Tributária.

21. O conceito doutrinário de interesse em agir consiste na necessidade de usar do processo, de instaurar ou fazer prosseguir a acção tendo em vista a satisfação de uma necessidade actual que, só através da via utilizada, é possível dirimir e daí retirar uma certa utilidade.

22. Os Senhores Professores ANTUNES VARELA, MIGUEL BEZERRA e SAMPAIO E NORA falam, inclusivamente, numa “necessidade justificada, razoável, fundada” de lançar mão do processo e/ou fazer prosseguir a acção.

23. Na presente situação, verifica-se que não existe qualquer necessidade que cumpra tal definição. Não se justifica o uso do processo de venda do imóvel, nem o seu uso se apresenta como razoável ou fundado considerando os argumentos expostos nas conclusões 8 a 12 acima.

24. Assim, **inexiste** interesse em agir no processo de venda de um imóvel em que o Executante de tal venda — a Autoridade Tributária — possui apenas a quarta hipoteca sobre o imóvel, existindo três hipotecas preferenciais que consumirão qualquer receita obtida com a venda do referido imóvel.

25. Pelo que o presente recurso deve ser julgado procedente e, conseqüentemente, revogada a decisão recorrida, sendo declarado anulado o despacho recorrido, bem como o procedimento de venda do imóvel no âmbito do qual foi emitido.

Nestes termos e nos mais de Direito, deverão V. Exas. julgar procedente o presente recurso e, conseqüentemente, revogar a decisão recorrida, declarando anulado o despacho recorrido, bem como o procedimento de venda do imóvel no âmbito do qual foi emitido.

3. Não houve contra-alegações.

4. Admitido o recurso para este STA, o Magistrado do Ministério Público, junto deste Tribunal, pronunciou-se no sentido do provimento do recurso, conforme o seguinte parecer:

“(…) A nosso ver o recurso merece provimento.

A questão controvertida consiste em saber se a acto sindicado praticado pela AT é um acto decisório lesivo, susceptível de impugnação contenciosa.

Estabelecendo o direito do acesso à justiça tributária os artigos 9.º/2 e 95.º/1 da LGT estabelecem o direito dos interessados impugnarem os actos lesivos dos seus direitos e interesses legalmente protegidos.

A título exemplificativa o normativo do artigo 95.º/2 da LGT enuncia alguns tipos de actos que podem ser lesivos.

Entre eles, na alínea j), indica os actos praticados na execução fiscal.

Para além dos referidos actos serão impugnáveis contenciosamente “... todos os actos que sejam susceptíveis de afectar negativamente a esfera jurídica dos particulares, quer retirando-lhes direitos ou obrigações, quer recusando-lhe o reconhecimento dos direitos ou a satisfação de pretensões.

Devem considerar-se lesivos os actos administrativos que tenham repercussão negativa imediata na esfera jurídica dos seus destinatários, quando a sua lesividade não puder ser diferida por meios administrativos de impugnação”<sup>(1)</sup>

Conforme resulta do probatório e dos autos (fls. 219), em 2 de Julho de 2012, o recorrente endereçou um mail à A. T. solicitando a suspensão da venda do bem imóvel por mais 15 dias a contar do dia 18 de Julho de 2012 (data agendada para a venda), alegando que pretende liquidar a dívida, sendo certo que, para o efeito, necessita de concluir o processo de venda de diversos bens actualmente em curso.

*A essa pretensão, expressamente, formulada pelo recorrente respondeu a AT, através do mau, que faz fls. 220 e do seguinte teor “No seguimento do mail de 02/07, e conforme já foi referido nos vários contactos telefónicos efectuados, a suspensão do procedimento da venda apenas poderá ser efectuada mediante o pagamento de um mínimo de 20% do valor da dívida instaurada, conforme n.º 4 do art. 24.º do CPPT”.*

*Ora, salvo melhor opinião, o acto atrás referido é um acto de indeferimento, pelo menos implícito, da formulada pretensão de suspensão da venda do imóvel.*

*De facto, ao decidir como decidiu, isto é, que a suspensão da venda tem como pressuposto básico, o pagamento de 20% do valor da dívida, situação que não se verifica, indeferiu a pretensão do recorrente*

*Qualquer declaratório normal colocado na posição do recorrente não deixaria de tirar essa ilação.*

*Portanto, o acto em causa, que recusando a satisfação da pretensão do recorrente é um acto lesivo pare efeitos de impugnação contenciosa.*

*Não podemos, pois, estar de acordo, com a sentença recorrida, quando sustenta a falta de lesividade/inimpugnabilidade do acto em causa, no entendimento de que se trata de um acto informativo/não decisório.*

*A sentença recorrida deve, pois, ser revogada.*

*Nos termos do estatuído nos artigos 726.º e 715.º n.º 2 do CPC, uma vez que se mostra fixada a atinente factualidade, parece-nos que, salvo melhor juízo, deve o STA, em substituição do tribunal recorrido, conhecer da questão de mérito, para o que deverão as partes ser, previamente, ouvidas pelo prazo de 10 dias.*

*Todavia, desde já avançamos que quanto ao mérito da causa, pelas razões constantes do parecer do MP junto da 1ª instância, exarada a fls. 315/316, cujo discurso fundamentador, com a devida vénia, se subscreve, o recorrente não tem razão, pelo que deve ser julgada improcedente a reclamação, mantendo-se o acto sindicado na ordem jurídica.*

*Termos em que deve dar-se provimento ao presente recurso jurisdicional, revogar-se a sentença recorrida e, em substituição do tribunal recorrido, conhecer-se da questão de mérito, depois de ouvidas as partes pelo prazo de 10 dias, julgando-se improcedente a reclamação e mantendo-se o acto sindicado na ordem jurídica”.*

**5.** Com dispensa de vistos, por o processo ser urgente, cumpre apreciar e decidir.

## **II-FUNDAMENTOS**

### **1. DE FACTO**

A sentença recorrida deu como assente a seguinte factualidade:

*“1. Pendê no Serviço de Finanças de Torres Vedras a execução fiscal nº1589200901091867, instaurada a 23 de outubro de 2009, em que é Executado o Reclamante, A....., tido como residente na ..... [2560], Torres Vedras, visando a cobrança coerciva de dívida proveniente de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares de 2008, no montante de €14.284,36, cujo prazo de pagamento voluntário terminou a 30 de setembro de 2009, bem como visando a cobrança do seu acrescido.*

*2. A esse processo executivo foi associado um outro com o nº1589201101018370, visando-se aqui a cobrança coerciva de dívida proveniente do mesmo Imposto e seu acrescido, mas referente ao ano de 2009 e no montante de €86.031,41 e, ainda, visando a cobrança de juros compensatórios no valor de €1.296,25, tendo os respetivos prazos de pagamento voluntário terminado a 3 de março de 2011.*

*3. Em 20 de maio de 2011 o Reclamante foi citado para os termos desses processos.*

*4. E, nessa mesma data, o Órgão de Execução Fiscal procedeu à penhora do imóvel que lhe pertence, um prédio urbano destinado a habitação, sito na ....., lote ....., inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ....., concelho de Torres Vedras, sob o art.9449º [cujo valor patrimonial é de €118.290, segundo avaliação nos termos do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis], descrito na Conservatória respetiva na ficha 6966/20070215.*

*5. Aquela penhora foi levada ao Registo a 1 de junho de 2011, quando sobre o imóvel pendiam já registadas as seguintes hipotecas:*

*a. voluntária, de 24 de julho de 2009, a favor de Banco Bilbao Vizcaya Argentaria (Portugal), S. A., garantindo valor até €344.553,17;*

*b. voluntária, de 19 de novembro de 2010, a favor daquele Banco, garantindo valor até €64.207;*

*c. voluntária, de 8 de agosto de 2011, a favor de Brazil Capital Partners, Ltd., garantindo valor até €657.293,10.*

*6. O Reclamante formularia a 22 de julho de 2011 um pedido no sentido de poder pagar a dívida no número máximo de prestações legalmente admissível, pedido esse! que depois ter sido considerado devidamente instruído, lhe foi deferido por despacho de 9 de agosto de 2011, em 36 prestações mensais e sucessivas, sob condição de prestar garantia idónea, em quinze dias, para a qual foi indicado o valor de €134.077,66, do que o Reclamante foi notificado a 24 desse mês.*

*7. A 7 de setembro seguinte o Reclamante apresentou requerimento em que, expondo não conseguir prestar garantia bancária, caução ou seguro caução, pediu que a penhora dos autos servisse*



para esse efeito, oferecendo ainda com essa finalidade hipoteca sobre o prédio de sua pertença na mesma localidade, inscrito na mesma matriz predial urbana sob o art.9457º, e descrito na respetiva Conservatória pela ficha nº6969/20070215.

8. Por despacho de 11 de outubro de 2011 o Órgão de Execução Fiscal constituiu hipoteca legal sobre os bens descritos, e ainda sobre um outro imóvel situado na mesma localidade e outros três, dois rústicos e um urbano, situados em ....., Loulé, todos também do Reclamante e já então onerados com hipotecas.

9. Perante a ausência de uma garantia suficiente que pudesse acompanhar a execução do plano prestacional autorizado, dado encontrar-se o património penhorado e hipotecado já onerado com hipotecas anteriores, considerando ainda o total incumprimento desse plano até então, por despacho do Diretor de Finanças Adjunto de Lisboa, foi decidido em 23 de março de 2012 prosseguir os termos da execução, vendendo aqueles imóveis, despacho de que o Reclamante tomou conhecimento a 23 de abril de 2012.

10. Realizada que foi a penhora dos bens que ainda só tinham sido hipotecados, como referido no ponto 8., o Órgão de Execução Fiscal emitiu despacho em 16 de maio de 2012, determinando a venda do bem referido no ponto 4., definindo como termo do leilão o dia 18 de julho de 2012, 15h30m, o que foi notificado ao Reclamante a 4 de junho de 2012.

11. No dia 2 de julho de 2012 foi recebido requerimento em nome do Reclamante, no sentido de ser suspensa a venda do imóvel, por 15 dias mais a contar de 18 de julho de 2012, enquanto ele providenciava pela venda de outros, no sentido de reunir liquidez para poder liquidar as dívidas exequendas.

12-. No dia seguinte, em resposta, o Órgão de Execução Fiscal informou que a suspensão do procedimento de venda apenas poderia ter lugar, por 15 dias, mediante o pagamento de 20% do valor da dívida pendente, conforme dispõe o art.264º nº4 do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

13. A 13 de julho de 2012 o Reclamante expediu via postal a petição de Reclamação na origem destes autos, que deu entrada neste Tribunal a 16 desse mês, reencaminhada ao Serviço de Finanças mencionado”.

## 2. DE DIREITO

### 2.1. Das questões a apreciar e decidir

Resulta do probatório que pende no Serviço de Finanças de Torres Vedras a execução fiscal nº1589200901091867, em que é Executado o ora recorrente, visando a cobrança coerciva de dívida proveniente de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares de 2008, no montante de €14.284,36, cujo prazo de pagamento voluntário terminou a 30 de Setembro de 2009, bem como a cobrança do seu acrescido. A este processo executivo foi associado um outro com o nº1589201101018370, com vista à cobrança coerciva de dívida proveniente do mesmo Imposto e seu acrescido, mas referente ao ano de 2009 e no montante de €86.031,41 e, ainda, a cobrança de juros compensatórios no valor de €1.296,25.

No âmbito do processo de execução fiscal n.º 1589200901091867, em fase de venda, por meio de leilão electrónico, do prédio urbano inscrito na matriz predial urbana sob o artigo 9449 da freguesia de ....., concelho de Torres Vedras, o ora reclamante solicitou (via mail) junto do Serviço de Finanças de Torres Vedras a suspensão do processo de venda, por meio de leilão electrónico, até lhe ser possível regularizar a dívida.

Em resposta ao pedido, o Chefe do Serviço de Finanças de Torres Vedras comunicou também via mail que a suspensão do procedimento de venda apenas poderia ser efectuada mediante o pagamento de um mínimo de 20% da dívida instaurada, nos termos do estatuído no n.º 4 do art. 264º do CPPT (cfr. fls. 220 dos autos despacho de 3 de Julho de 2012).

Contra esta resposta o recorrente apresentou reclamação, ao abrigo dos arts. 276º e ss. do CPPT, tendo por sentença proferida pelo Tribunal Tributário de Lisboa, de 15 de Outubro de 2012, sido absolvida a Fazenda Pública da instância, com base essencialmente na seguinte fundamentação:

- “(…) acerca da apontada falta de interesse em agir por parte da Administração Tributária, enquanto interesse que no recurso ao meio processual executivo possa exercer-se e nele se expresse, é patente: são consensual e reconhecidamente pendentes de satisfação as dívidas exequendas, sendo que o processo de execução fiscal é notoriamente o adequado à sua cobrança coerciva, arts.148º n.º 1 corpo e alínea a), 149º, 152ºnº1 do Código de Procedimento e de Processo Tributário.(…)

- “(...) dispõe o art.276º do Código de Procedimento e Processo Tributário que são reclamáveis as decisões do Órgão de Execução Fiscal proferidas no processo de execução fiscal que afetem direitos e interesses legítimos do executado ou de outrem. Ora, inexistindo um conteúdo decisório no despacho reclamado, segue-se que o presente processo é falho de objeto no sentido ali definido e previsto e cuja sindicância, com utilidade e sentido, possa ser pedida ao Tribunal.

- “Assim, nos termos preditos, e sem necessidade de mais alongado excurso, na inimpugnabilidade do despacho do Órgão de Execução Fiscal posto em causa pela presente Reclamação, ao abrigo do disposto no citado art.276º ora a contrario citado, arts.493º n.º 1, 494º corpo, 495º e 288º nº1 corpo e alínea e) do Código de Processo Civil, ex vi do disposto no art.2º corpo e alínea e) do Código de Procedimento e de Processo Tributário, absolvemos da presente instância a Fazenda Pública (...).”

Contra este entendimento se insurge o recorrente, argumentando, em síntese, que:

- “(...) o despacho em apreço constitui um acto administrativo negativo, por omissão de pronúncia da Autoridade Tributária, ao pedido efectuado pelo Recorrente”, tendo o recorrente presumido o seu indeferimento e por se tratar de “um acto administrativo decisório, o mesmo é passível de sindicância judicial”.

- “(...) a Autoridade Tributária carecia de interesse em agir dado que a venda do imóvel não lhe permitiria recuperar o montante em dívida, em face da preferência das hipotecas previamente constituídas.

- “(...) De facto, conforme acima alegado, o valor das hipotecas preferenciais, face à da Autoridade Tributária, representam 1287% do valor base pelo qual o imóvel irá ser vendido.

- “(...) O valor € 1.066.523,27 respeita somente às hipotecas constituídas pelas instituições financeiras e não considera a dívida perante a Autoridade Tributária, a qual só seria liquidada após a satisfação das restantes hipotecas preferenciais.

- “(...) Assim, inexiste interesse em agir no processo de venda de um imóvel em que o Executante de tal venda - a Autoridade Tributária - possui apenas a quarta hipoteca sobre o imóvel, existindo três hipotecas preferenciais que consumirão qualquer receita obtida com a venda do referido imóvel”.

Em face das conclusões que, nos termos dos arts. 684º, n.º 3, e 685º-A/1, do CPC, delimitam o âmbito e o objecto do presente recurso, a questão a decidir traduz-se em saber se a Mmª Juíz “a quo” incorreu em erro de julgamento ao absolver a Fazenda Pública da instância com fundamento na inimpugnabilidade do acto reclamado.

## 2. 2. Da análise do erro de julgamento quanto à inimpugnabilidade do acto reclamado

1. Resulta do probatório e dos autos que, em 2 de Julho de 2012, o recorrente endereçou um mail à Administração Tributária solicitando a suspensão da venda do bem imóvel por mais 15 dias a contar do dia 18 de Julho de 2012 (data agendada para a respectiva venda), alegando que pretendia liquidar a dívida, necessitando para o efeito de concluir o processo de venda de diversos bens actualmente em curso.

A esta pretensão, expressamente formulada pelo recorrente, respondeu a Administração Tributária igualmente através de email (cfr. fls. 220) com o seguinte teor:

“No seguimento do mail de 02/07, e conforme já foi referido nos vários contactos telefónicos efectuados, a suspensão do procedimento da venda apenas poderá ser efectuada mediante o pagamento de um mínimo de 20% do valor da dívida instaurada, conforme n.º 4 do art. 24.º do CPPT”.

A questão central gira em torno de saber se o teor deste email integra o conteúdo de um acto administrativo lesivo e, como tal, susceptível de reclamação.

Como ficou consignado no Acórdão deste Supremo Tribunal, de 7 de Dezembro de 2011, proc n.º 925/10, no seguimento da anotação de JORGE LOPES DE SOUSA ao art. 276º do CPPT (*Código de Procedimento e de Processo Tributário*, Anotado e Comentado, vol. I, 5ª ed., Lisboa, Áreas Editora, 2007, pp. 647 ss. anotação 4) “apesar de o texto do art. 276º do CPPT referir «decisões» do órgão da execução fiscal e outros órgãos da Administração Tributária como possíveis objectos de reclamação, o n.º 2 do art. 103º da LGT faz referência a «actos materialmente administrativos praticados por órgãos da administração tributária» e a Lei n.º 41/98, de 4/8 (que autorizou o Governo a aprovar a LGT) reconhece um «direito dos particulares de solicitar a intervenção do juiz no processo» [al.29 do art. 2º daquela Lei]. «Por isso, em face da supremacia da LGT, reconhecida no art. 1º deste Código, e da necessidade de conformação dos preceitos daquela com a lei de autorização legislativa que é condição da sua constitucionalidade orgânica, em matérias que têm a ver com as garantias dos contribuintes [arts. 103º, n.º 2, e 165º, n.º 1, alínea i), da CRP], deve ser reconhecido o direito global de os interessados reclamarem para o juiz de todos os actos que os lesem, tenham ou não a configuração ou a designação de «decisões». Na mesma linha, os arts. 95º, n.º 2, alínea j), e 101º, alínea d), da LGT, nas redacções iniciais, confirmam que é assegurado o direito de recurso de actos praticados na execução fiscal e não apenas daqueles que mereçam a quantificação de «decisões».

Aliás, o próprio CPPT refere entre os meios contenciosos o «recurso», no próprio processo, dos actos praticados na execução fiscal» [art. 97º, n.º 1, alínea n), e no art. 278º, n.º 3], vem confirmar a correcção desta interpretação, ao prever que sejam objecto de reclamação actos que não configuram ou são independentes de qualquer decisão em sentido formal, mas são meros actos de execução que afectam os direitos do interessado, designadamente actos que concretizam a penhora (inadmissibilidade da penhora de bens concretamente apreendidos ou da extensão com que foi realizada»).

O ETAF de 2002 fornece uma nova confirmação desta interpretação, ao estabelecer a competência dos tribunais tributários para o conhecimento de acções de impugnação «dos actos praticados pela entidade competente nos processos de execução fiscal» e para a «impugnação de actos lesivos... nos processos de execução fiscal» [art. 49º, n.º 1, alínea a), subalínea iii) e a línea d)], não limitando a impugnabilidade a «decisões». Assim, tem de concluir-se que é reconhecido um direito global de os particulares solicitarem a «intervenção do juiz no processo», através da reclamação prevista no art. 276º do CPPT, relativamente a quaisquer actos praticados no processo de execução fiscal pela administração tributária que tenham potencialidade lesiva.»

Em suma, da doutrina mencionada resulta que podem ser objecto de reclamação, ao abrigo do disposto no art. 276º do CPPT, quaisquer actos praticados pela Administração Tributária, no processo de execução fiscal, desde que sejam lesivos.

Aplicando o acabado de expor ao caso em apreço, adianta-se, desde já, que se figura assistir razão à Mmª Juíza “a quo” quando conclui que o despacho reclamado é desprovido de conteúdo decisório e, por conseguinte, de lesividade.

Vejamos.

2. Para melhor compreensão da situação, importa recordar os principais momentos que culminaram com a emanação do despacho em causa.

Em termos sintéticos, o que se passou foi o seguinte:

No âmbito do respectivo processo de execução, o Órgão de Execução Fiscal procedeu à penhora de um imóvel do recorrente, sendo que sobre o mesmo já pendiam com registo anterior hipotecas voluntárias constituídas a favor de entidades bancárias.

Em 22 de Julho de 2011 o ora recorrente formulou um pedido no sentido de poder pagar a dívida no número máximo de prestações legalmente admissível, que foi deferido por despacho de 9 de Agosto de 2011, em 36 prestações mensais e sucessivas, sob condição de prestar garantia idónea, em quinze dias, para a qual foi indicado o valor de €134.077,66, do que o Reclamante foi notificado a 24 desse mês.

Em 7 de Setembro, o ora recorrente apresentou requerimento em que, expondo não conseguir prestar garantia bancária, caução ou seguro caução, pediu que a penhora dos autos servisse para esse efeito, oferecendo ainda com essa finalidade hipoteca sobre o prédio de sua pertença na mesma localidade, inscrito na mesma matriz predial urbana sob o art.9457º, e descrito na respectiva Conservatória pela ficha nº6969/20070215.

Perante a ausência de garantia suficiente que pudesse acompanhar a execução do plano prestacional autorizado, dado encontrar-se o património penhorado e hipotecado já onerado com hipotecas anteriores, e considerando ainda o total incumprimento desse plano até então, o Director de Finanças Adjunto de Lisboa, por despacho de 23 de Março de 2012, decidiu prosseguir os termos da execução, com a venda aqueles imóveis.

Resulta do probatório que o reclamante, ora recorrente, tomou conhecimento desse despacho a 23 de Abril de 2012.

Em 16 de Maio de 2012, o Órgão de Execução Fiscal emitiu despacho determinando a venda do imóvel penhorado definindo como termo do leilão o dia 18 de Julho de 2012, 15h30m, o que foi notificado ao Reclamante a 4 de Junho de 2012.

No dia 2 de Julho de 2012 do Reclamante enviou email a pedir a suspensão da venda do imóvel, por 15 dias mais a contar de 18 de Julho de 2012, enquanto ele providenciava pela venda de outros, no sentido de reunir liquidez para poder liquidar as dívidas exequendas.

No dia seguinte, em resposta, o Órgão de Execução Fiscal informou que a suspensão do procedimento de venda apenas poderia ter lugar, por 15 dias, mediante o pagamento de 20% do valor da dívida pendente, conforme dispõe o art. 264º, n.º 4, do CPPT.

Análise atenta do conteúdo do despacho do Órgão de Execução Fiscal verifica-se que o mesmo se limita de facto a informar o recorrente que, nos termos da lei (art. 264º, n.º 4, do CPPT), a suspensão do procedimento de venda por quinze dias está dependente do pagamento do valor mínimo de 20% do valor da dívida.

Atento o teor do referido despacho, assiste, desta forma, razão à Mmª Juíza “a quo” quando conclui que “aquele despacho nada decide, limitando-se a prestar informação acerca do teor de um preceito legal vigente para certa situação, o que faz em colaboração com e em resposta a um pedido de suspensão da venda do imóvel que lhe havia sido formulado”. E mais adiante, pondera-se que “(...) sendo ele um despacho do Órgão de Execução Fiscal não decisório, logo por isso é que tale insusceptível de lesar ou fazer perigar os direitos ou os interesses legítimos do Reclamante - ou de outrem -, uma vez que se limita a dar uma informação acerca de qual o conteúdo de certa norma jurídica para determinado fim ou situação processual. Assim sendo, por essa mesma razão, esse despacho não é susceptível de Reclamação”.

Na verdade, como refere VIEIRA DE ANDRADE (2), no conceito de acto administrativo impugnável, porque lesivo, só cabem as “decisões administrativas *com eficácia externa*, em especial *os actos cujo conteúdo seja susceptível de lesar* direitos ou interesses legalmente protegidos (artigo 51º, n.º 1) - devendo entender-se que actos com eficácia externa são os actos administrativos que *produzam* ou *constituam* (que «visem constituir, que sejam capazes de constituírem efeitos nas relações jurídicas administrativas externas (...)» incluindo-se neste conceito, segundo o Autor, seguramente, “as decisões que, por si, já produzem os efeitos jurídicos designadamente ablatórios...”.

No caso em apreço não se vislumbra que efeitos jurídicos foram produzidos ou constituídos com o despacho objecto de reclamação quando o mesmo se apresenta desprovido de conteúdo inovatório ou preceptivo nada decidindo ou alterando na esfera jurídica do recorrente.

Realce-se que a Administração Fiscal não recusou nem deixou de recusar suspender o processo de venda por quinze dias, tendo-se limitado a informar que para tal o recorrente teria de pagar os 20% da dívida em conformidade com o exigido por lei.

Logo, perante aquela informação, para ver satisfeita a sua pretensão bastaria ao recorrente agir em conformidade com a mesma.

Acresce, aliás, que o recorrente, que não devia ignorar a existência do art. 264º, n.º 4, do CPPT, se quisesse de facto usar da faculdade conferida pelo referido preceito deveria ter feito acompanhar o pedido inicial do pagamento do valor mínimo de 20% da dívida. Acontece que o recorrente, em vez de actuar em conformidade com a informação que lhe foi prestada de boa fé pela Administração Tributária, decidiu apresentar reclamação daquele despacho bem sabendo que assim ganharia muito mais tempo, ainda que à custa de um mau uso do processo de reclamação.

Com efeito, na realidade, como é salientado na sentença recorrida, o recorrente não pretende impugnar o referido despacho, pois toda a argumentação apresentada vai dirigida contra o facto de a Administração Tributária ter avançado contra a venda do imóvel por o mesmo já se encontrar onerado com três hipotecas no valor total de €1.066.532,27, quando o valor base de venda do imóvel no âmbito do procedimento iniciado pela Administração Tributária ascende a €82.803,00. Na óptica do recorrente, não permitindo a venda do imóvel que a Administração Fiscal recuperasse o montante da dívida, a mesma careceria de interesse em agir para prosseguir com a execução e venda.

Mas a ser assim, o que o recorrente claramente deveria ter impugnado, por ser esse o acto lesivo (dado que alterou a sua situação em termos desfavoráveis), seria o despacho do Director de Finanças Adjunto, de 23 de Março de 2012, que determinou o prosseguimento do processo de execução, na sequência do incumprimento do plano de pagamento em prestações.

Acontece que o recorrente, que não impugnou aquele despacho, esse sim lesivo por se ter traduzido numa alteração da sua situação jurídica com efeitos desfavoráveis, pretende agora ficcionar um acto lesivo com a tese de que a Administração Tributária não se pronunciou sobre o seu pedido para a suspensão do procedimento de venda do imóvel, o que se traduz numa recusa de introduzir uma alteração na ordem jurídica consubstanciando um “acto negativo” e, como tal, susceptível de impugnação.

A partir do momento em que o despacho de 23 de Março de 2012, que determinou o prosseguimento do processo de execução, se consolidou na ordem jurídica, ficando salvaguardado pelo caso decidido ou resolvido, não pode agora o recorrente ficcionar a existência de um acto lesivo, com vista a reabrir a via judicial, sobretudo quando pretende atacar um acto anterior que já está estabilizado na ordem jurídica.

Em conclusão, o despacho impugnado não integra o conceito de acto lesivo, nos termos e para os efeitos da reclamação prevista nos art. 276º do CPPT, motivo por que a sentença recorrida que assim decidiu não merece qualquer reparo devendo ser confirmada.

As alegações do recorrente não merecem acolhimento, pelo que deve improceder o presente recurso.

### III- DECISÃO

Termos em que os Juízes Conselheiros da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, negar provimento ao recurso.

Custas pelo Recorrente.

Lisboa, 6 de Fevereiro de 2013. — *Fernanda Maçãs* (relatora) — *Casimiro Gonçalves* — *Francisco Rothes*.

(1) Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado e comentado, 6.ª edição, 2011, II volume, página 28.

(2) Cfr. *A Justiça Administrativa*, 11º ed., Almedina, Coimbra, 2011, p. 183.

## Acórdão de 6 de Fevereiro de 2013.

### Assunto:

*Hipoteca. Garantia. Idoneidade. Suficiência.*

### Sumário:

I — *Constituindo a hipoteca voluntária um meio de assegurar o pagamento da quantia exequenda e do acrescido, há que reconhecer, à luz do artigo 199.º do CPPT, a sua admissibilidade, em abstracto, como garantia idónea com vista à suspensão do processo de execução fiscal.*

- II — *Todavia, a idoneidade, em concreto, da hipoteca oferecida como garantia está sujeita a uma apreciação casuística pelo órgão competente da Administração Tributária, sendo que o artigo 199.º, n.º 2 do CPPT lhe confere uma certa margem de discricionariedade para decidir, em função de cada caso concreto, se ela é ou não idónea para assegurar o pagamento da totalidade do crédito exequendo e dos legais acréscimos.*
- III — *Resultando do probatório que o bem imóvel sobre o qual o executado pretende constituir a hipoteca, e cujo valor patrimonial tributário ascende a € 78.716,43, já se encontra onerado com hipoteca e penhora anteriormente registadas para garantir outros créditos no valor global de € 197.427,50, e visto que a garantia a prestar na presente execução fiscal ascende a € 75.568,41, não se afigura ilegal, inadequado, ou desrazoável o despacho da autoridade tributária que não considerou tal garantia idónea, por insuficiente, para suspender a execução fiscal.*

Processo n.º 57/13-30.

Recorrente: A...

Recorrido: Fazenda Pública.

Relatora: Ex.<sup>ma</sup> Sr.<sup>a</sup> Cons.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Dulce Neto.

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

1. A....., com os demais sinais dos autos, interpõe o presente recurso jurisdicional da sentença que o Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga proferiu em 31 de Outubro de 2012, julgando improcedente a reclamação por si deduzida contra o acto do Director de Finanças Adjunto de Braga de indeferimento do pedido que formulou no sentido de prestar garantia através da hipoteca voluntária da fracção autónoma “R” do prédio inscrito na matriz predial urbana sob o art.º 2091 da freguesia de ....., concelho de Braga, para suspensão do processo de execução fiscal n.º 3245 2010 01093258 que contra si reverteu para pagamento de dívida tributária no montante de 54.954,37 €, acrescida de juros de mora.

1.1. Rematou as alegações de recurso com as seguintes conclusões:

- a) Considera a Ilustre julgadora pela, “legalidade do acto do órgão de execução fiscal”.
- b) Salvo melhor interpretação, os argumentos aduzidos pelo Tribunal a quo não colhem entendimento legal, fazendo errónea interpretação e aplicação do disposto nas normas aplicáveis in caso, mais concretamente as que regem a prestação de garantia para efeitos de suspensão do processo de execução fiscal, mais concretamente o art.º 52º e o n.º 1 do art.º 74º da LGT, bem como os artigos 169º, 199º e 200º do CPPT.
- c) Tal entendimento não tem qualquer fundamento legal, também por violação da lei e do princípio da proporcionalidade, vertido no art.º 18º n.º 2 da CRP, pois, não podendo o direito de cobrar impostos, em circunstância alguma, sobrepor-se a procedimentos que oneram, excessiva e desproporcionalmente, o contribuinte, razão pela qual mal andou a sentença recorrida.
- d) Desde logo porquanto, em face da soma do valor patrimonial tributário do imóvel oferecidos como garantia, o mesmo era mais do que suficiente para assegurar o pagamento da dívida exequenda (o montante total da garantia foi fixado pelo Serviço de Finanças em € 75.568,41 e o valor total da garantia oferecido ascendia a um montante consideravelmente superior, de € 78.716,43);
- e) Os fundamentos invocados pela Administração Tributária (AT) e arrogada na sentença recorrida, referentes à liquidez e ao grau de risco da execução da garantia, introduzem uma restrição ao conceito de idoneidade da garantia sem suporte legal, não constituindo parâmetros relevantes no juízo de aferição da idoneidade da garantia oferecida.
- f) E na falta de uma definição legal de garantia idónea, pode afirmar-se que o conceito de idoneidade depende da capacidade de, em caso de incumprimento do devedor e da correspondente necessidade de a executar, assegurar a efectiva cobrança dos créditos garantidos - art.º 169º, 199º e 217º do CPPT, ex vi n.º 2 do art.º 52º da LGT (acórdão do STA, de 21/9/2011, rec. n.º 0786/11 e Jorge Lopes de Sousa, CPPT anotado e comentado, 6ª edição, Áreas Editora, Volume III, anotação 2 ao art.º 199º).
- g) Com efeito, quanto ao valor da garantia é expresso o disposto no art.º 199º n.º 5 do CPPT ao valor a que se refere: “dívida exequenda, juros de mora até ao termo do prazo de pagamento com o limite de cinco anos e custas na totalidade, acrescida de 25% da soma daqueles valores”.
- h) No despacho reclamado o órgão de execução fiscal considerou não obstante o valor patrimonial dos imóveis exceder o valor da garantia a prestar, considerou que o valor dos mesmos a ter em conta, para efeitos de aferir a sua suficiência para garantia da quantia exequenda e acrescidos, deveria ter-se em conta o valor líquido dos imóveis prestados para garantia, e no caso, considerou a garantia prestada insusceptível de assegurar o crédito tributário.

i) Contudo, para avaliar da suficiência da garantia oferecida sobre imóveis, não pode o órgão de execução fiscal fixar outro valor que não seja o valor patrimonial constante da respectiva matriz ou em acto de avaliação desencadeado para o efeito.

j) Concluímos pois que, a lógica do raciocínio que conduziu à prolação do despacho reclamado não tem acolhimento legal, para efeitos de se avaliar da suficiência da garantia oferecida.

k) A AT não pode recusar a constituição da garantia com o fundamento de que esta não lhe dá segurança absoluta do seu crédito e com absoluto desprezo pelos interesses legítimos do executado.

l) Sobre a concreta idoneidade da garantia oferecida, a proposição constante do n.º 2 do art.º 199º do CPPT inscreve-se na linha de jurisprudência consistente do STA-SCT, segundo a qual qualquer garantia oferecida não pode ser recusada se o seu valor assegurar o pagamento da dívida exequenda e do acrescido, sob pena de errónea interpretação e aplicação do art.º 52º n.º 3 LGT em conjugação com o art.º 199º ns.º 4 e 5 CPPT (acórdãos 15.02.2012 processo n.º 126/12; 27.06.2012 processo n.º 646/12 e 11.07.2012 processo n.º 730/12).

m) No acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 15.02.2012 - Processo 0126/12, ficaram bem claros os termos em que deve ser apreciada a idoneidade da garantia na perspectiva do equilíbrio interesse do credor/interesse do executado.

n) Voltando ao caso dos autos, o órgão decisor, assim como a Ilustre Julgadora deram como provado que, o valor do VPT (valores patrimoniais tributários) do prédio urbano prestado para garantia ascendem a 78.716,43 € é superior, ao valor da garantia a prestar (75.568,41 €), ainda assim, argumentam a não admissibilidade da garantia, apenas com o argumento de maior segurança e qualidade (liquidez imediata).

o) Note-se que a AT deve pautar a sua actuação de acordo com o princípio da proporcionalidade (cfr. art.º 266º, n.º 2 da CRP, art.º 55º da LGT, art.º 46º do CPPT e art.º 5.º, n.º 2 do CPA), o que aponta para a necessidade de ponderação dos interesses em jogo, em molde a não sacrificar nenhum deles.

p) Em suma, a partir do momento que a garantia oferecida cubra a totalidade do crédito exequendo e acrescido, a Administração fiscal não pode recusar com fundamento em aspectos qualitativos da garantia, sob pena de incorrerem errónea interpretação e aplicação do art.º 199º do CPPT conjugado como n.º 5 do art.º 52º da LGT.

q) E não se vislumbra que desta interpretação resulte prejuízo para a Administração fiscal e a garantia dos créditos na execução fiscal, até porque a lei lhe permite «em caso de diminuição significativa do valor dos bens que constituem a garantia, ordenar o reforço da mesma», nos termos do disposto no n.º 9 do art.º 199º do CPPT e n.º 3 do art.º 52º da LGT.

r) A Administração fiscal goza, desta forma, de lata margem de liberdade na aplicação destes mecanismos, que lhe permitem assegurar o crédito exequendo, mas tem de obedecer à lei nos aspectos vinculados, não podendo na interpretação e aplicação da, mesma pôr em causa as valorações que são próprias do legislador, subvertendo o sentido e alcance que o mesmo pretendeu dar às normas, em especial aos art.º 199º do CPPT e 52º, n.º 5, da LGT.

s) A proceder a interpretação sufragada pela Administração fiscal, esta passaria a estar legitimada a estabelecer uma hierarquização das garantias, em conformidade com a sua maior ou menor liquidez imediata, acabando assim por poder recusar não só a hipoteca como o próprio penhor, porque normalmente este também não dá garantias de imediata liquidez, restringindo o quadro legal de garantias que o legislador quis aberto. (No mesmo sentido cfr. o Acórdão do STA, de 14/3/2012, rec. n.º 208/12.)»

**1.2.** A recorrida não apresentou contra-alegações.

**1.3.** O Digno Magistrado do Ministério Público emitiu o douto parecer que consta de fls. 127 e 128, no sentido de que o recurso merecia provimento, apoiando-se na doutrina contida no acórdão desta Secção do STA de 14.03.2012, no processo n.º 209/12, sobre a admissibilidade em abstracto da fiança como garantia idónea com vista à suspensão do processo de execução fiscal.

**1.4.** Com dispensa de vistos, dada a natureza urgente do processo, cumpre decidir.

**2. A sentença recorrida deu por assente a seguinte factualidade:**

1. Pelo serviço de finanças de Braga-2, foi instaurado o processo de execução fiscal (PEF) n.º 3425201001093258, inicialmente contra B....., S.A., e revertida contra a Reclamante, para cobrança coerciva de uma dívida tributária, no valor global de 54.954,37 euros, acrescida de juros de mora e custas processuais, referente a dívidas de IVA e juros compensatórios de IVA, dos anos de 2007 e 2008 - cfr. fls. 1 a 7 e 74 a 79 do PEF cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido.

2. Em 09.11.2011, a ora Reclamante deduziu oposição à execução - cfr. fls. 89 e ss. do PEF cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido.

3. O valor da garantia a prestar ascende a 75.568,41 euros.

4. Em 26.01.2012, a ora Reclamante ofereceu como garantia real e idónea, para efeitos de suspensão da execução fiscal, a hipoteca voluntária da fracção autónoma inscrita na matriz predial urbana sob o art. 2091, fracção R, da freguesia de ....., concelho de Braga, com um valor patrimonial de 78.716,43 euros - cfr. fls. 112 a 114 do PEF cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido.

5. Foi proferido despacho de projecto de indeferimento - cfr. fls. 116 e 121 do PEF cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido.

6. Notificada daquele despacho, a ora Reclamante pronunciou-se nos termos constantes de fls. 123 (v) e 124 do PEF cujo teor se dá aqui por reproduzido.

7. A 28.06.2012, foi elaborada informação no sentido da não aceitação da proposta de garantia apresentada pela Reclamante - cfr. fls. 126 (v) e 127 do PEF cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido.

8. A 29.06.2012, foi elaborado parecer nos seguintes termos “Em face da presente informação, do parecer do Chefe do Serviço de Finanças de Braga-2 e as instruções transmitidas pelo e-mail da DSGCT de 16-03-2011, proponho o indeferimento do pedido de aceitação de garantia, dado que o valor do imóvel oferecido como garantia não é suficiente para garantir a dívida exequenda e acréscimos legais” - cfr. fls. 126 do PEF cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido.

9. Em 04 de Julho de 2012, o Director de Finanças Adjunto proferiu despacho de concordância - cfr. fls. 126 do PEF cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido.

10. A 19.07.2012, foi a reclamante notificada do despacho de indeferimento por ofício n.º 4771, datado de 18.07.2012 - cfr. fls. 128 do PEF cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido.

11. O imóvel está onerado com hipoteca voluntária a favor de C....., Lda, pelo montante de 62.400,00 euros e penhora a favor de D....., Lda, no montante de 135.027,50 euros - cfr. fls. 204 (v) do PEF cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido.

12. Em 27.07.2012, foi apresentada a presente reclamação.

3. A única questão em apreciação no presente recurso consiste em saber se a sentença recorrida incorreu em erro de julgamento em matéria de direito ao decidir pela improcedência da reclamação deduzida contra o despacho que, no âmbito do processo de execução fiscal n.º 3425201001093258, indeferiu o pedido de prestação de garantia através de hipoteca incidente sobre a fracção autónoma “R” do prédio urbano inscrito na matriz predial sob o art.º 2091 da freguesia de ....., concelho de Braga, com vista a obter a suspensão dessa execução fiscal – que contra si reverteu para pagamento de dívida no montante de 54.954,37 €, acrescida de juros de mora – durante a pendência do processo de oposição que contra ela formulou.

O acto reclamado, de indeferimento do pedido de prestação de garantia através da aludida hipoteca, fundamentou-se na insuficiência do valor do imóvel para garantir a dívida exequenda e os acréscimos legais, tendo em conta todos os ónus que sobre ele já recaíam e se encontravam registados na Conservatória do Registo Predial. Isto é, fundamentou-se na falta de idoneidade, em concreto, da garantia oferecida.

A sentença julgou improcedente a reclamação por ter concluído pela legalidade do acto de recusa de prestação de garantia através da aludida hipoteca, face aos ónus que sobre o imóvel já incidem - hipoteca e penhora anteriormente registadas e que visam garantir o pagamento de valores que excedem o valor patrimonial do imóvel. Para o efeito, argumentou que, em caso de aceitação da garantia oferecida - hipoteca voluntária – aquela penhora e hipoteca anteriormente registadas sobre o prédio confeririam aos respectivos credores o direito de serem pagos preferencialmente, o que, atento o valor correspondente a essas penhora e hipoteca (superior ao valor patrimonial deste imóvel), obstaculizaria a que, em caso de execução da garantia aqui oferecida pela executada, o credor tributário pudesse assegurar o seu crédito.

Contra o assim decidido se insurge a reclamante, ora recorrente, advogando que perante o valor patrimonial tributário do imóvel em causa, a sua hipoteca não pode deixar de constituir garantia suficiente para assegurar o pagamento da dívida exequenda, e que os fundamentos referentes à liquidez e ao grau de risco da execução da garantia introduzem uma restrição ao conceito de idoneidade da garantia sem suporte legal, não constituindo parâmetros relevantes no juízo de aferição da idoneidade da garantia oferecida. Na sua óptica, para avaliar a suficiência da garantia oferecida, não pode o órgão de execução fiscal fixar outro valor que não seja o valor patrimonial constante da matriz ou em acto de avaliação desencadeado para o efeito. Razão por que concluiu ter havido erro de julgamento, por errada interpretação do disposto no art.º 199º do CPPT, conjugado com os n.ºs 3 e 5 do art.º 52º da LGT, e violação do princípio da proporcionalidade consignado nos arts. 266º, n.º 2 da CRP, 55º da LGT, 46º do CPPT e 5º n.º 2 do CPA.

Vejamos.

Em situação idêntica à destes autos e onde, aliás, figuravam as mesmas partes, pronunciou-se recentemente esta Secção do STA, no acórdão proferido no dia 30 de Janeiro de 2013, no processo n.º 34/13, cuja fundamentação sufragamos sem qualquer reserva de convicção. Tendo em conta a sua proficiente fundamentação jurídica, à qual nada se nos oferece acrescentar, limitar-nos-emos a acompanhar e reproduzir, com as necessárias adaptações, o que aí ficou dito, tendo em vista um interpretação e aplicação uniformes do direito (art.º 8.º, n.º 3, do C.Civil).

«Da idoneidade da garantia oferecida.

De harmonia com o disposto no artigo 199º n.º 1 do Código de Procedimento e Processo Tributário a prestação de garantia, tendo em vista a suspensão do processo de execução fiscal, pode ser efectuada por garantia bancária, caução, seguro caução ou qualquer meio susceptível de assegurar os créditos do exequente.

Dispõe, por sua vez, o n.º 2 do mesmo normativo que a garantia idónea referida no n.º 1 poderá consistir, ainda, a requerimento do executado e mediante concordância da administração tributária, em penhor ou hipoteca voluntária, aplicando-se o disposto no artigo 195.º, com as necessárias adaptações.

Este normativo confere assim à Administração Tributária uma certa margem de discricionariedade para decidir, em função de cada caso concreto, se a garantia prestada é ou não «idónea» para assegurar a cobrança efectiva da dívida exequenda, impondo-se, especificamente, nos casos da hipoteca voluntária e do penhor, a concordância da Administração Tributária.

A utilização da expressão “garantia idónea” integra um conceito impreciso, pois que a norma do n.º 2 não determina, de forma exacta, quando é que a garantia é idónea para assegurar os créditos do exequente.

Poderá concluir-se, no entanto, que emana das disposições conjugadas dos arts. 169º e 199º do Código de Procedimento e Processo Tributário que a idoneidade da garantia se afere pela capacidade de, em caso de incumprimento do devedor, salvaguardar a efectiva cobrança da dívida exequenda e acrescidos.

A garantia idónea será pois aquela que é adequada para o fim em vista, ou seja, assegurar o pagamento totalidade do crédito exequendo e legais acréscimos - neste sentido, vide, entre outros, os Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 21.09.2011, recurso 0786/11, de 11.07.2012, recurso 730/12, de 10.10.2012, recurso 916/12, e, na doutrina, Rui Duarte Morais, *A Execução Fiscal*, pag. 77, Alfredo José de Sousa e José da Silva Paixão, *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado*, pag. 474, Jorge Lopes de Sousa, *CPPT anotado e comentado*, 6ª edição, Áreas Editora, Volume III, anotação 2 ao art. 199º.

Por outro lado, e não olvidando, como se acentuou no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 14.03.2012, recurso 208/12 (<sup>1</sup>), que prestar garantia não é efectuar o pagamento, não poderá deixar de se concordar, também, que a prestação de garantia constitui uma vinculação de um determinado património ao cumprimento de uma determinada obrigação de pagamento.

Ora será que no caso em apreço, a garantia oferecida, mediante hipoteca voluntária, era suficiente para, em caso de incumprimento do devedor, assegurar a efectiva cobrança da dívida exequenda e acrescidos?

A recorrente, ancorando-se em jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo que cita (<sup>2</sup>), mas que não lhe dá apoio no caso concreto, já que o contexto factual em análise naqueles arestos não é idêntico ao do caso sub judice, argumenta que a partir do momento que a garantia oferecida cubra a totalidade do crédito exequendo e acrescido, a Administração fiscal não pode recusar com fundamento em aspectos qualitativos da garantia, sob pena de incorrerem errónea interpretação e aplicação do artº 199.º do CPPT conjugado como n.º 5 do artº 52º da LGT.

E que, a proceder a interpretação sufragada pela Administração fiscal, esta passaria a estar legitimada a estabelecer uma hierarquização das garantias, em conformidade com a sua maior ou menor liquidez imediata, acabando assim por poder recusar não só a hipoteca como o próprio penhor, porque normalmente este também não dá garantias de imediata liquidez, restringindo o quadro legal de garantias que o legislador quis aberto.

Salvo o devido respeito, carece de razão legal.

Em primeiro lugar no caso, em apreço não está em causa a opção por esta ou aquela garantia em termos qualitativos, sendo que Administração Tributária não aceitou a garantia por entender que devia ser dada preferência a outras garantias que apresentem maior grau de liquidez (vg. garantia bancária, caução ou seguro-caução), mas sim porque considerou que a soma dos valores das garantias reais que incidem sobre o imóvel oferecido como garantia ascende a 197.427,50 euros, o que é manifestamente superior ao seu valor patrimonial tributário (75.568,41 euros), e por essa razão considerou tal garantia insusceptível de assegurar o crédito tributário.

Por outro lado a recorrente parte de uma petição de princípio, ao sustentar reiteradamente nas conclusões (...) que a partir do momento em que a garantia oferecida cubra a totalidade do crédito exequendo e acrescido, a Administração fiscal não pode recusar com fundamento em aspectos qualitativos a garantia oferecida, dando como demonstrado o que não está efectivamente demonstrado, ou seja que a garantia oferecida assegure o pagamento de tal crédito.

Com efeito, e como já se referiu, no caso sub judice o que se impõe, antes de mais, é apurar se a garantia oferecida (hipoteca voluntária) era idónea para assegurar o pagamento do crédito exequendo e legais acréscimos.

A decisão sindicada (cf. fls...) entendeu que não porque «em caso de aceitação da garantia oferecida pela Reclamante - hipoteca voluntária - as mencionadas penhoras e hipotecas (...) anteriormente



registadas, confeririam aos credores respectivos o direito de serem pagos preferencialmente, o que, atento o valor correspondente àquelas penhoras e hipotecas (...) - superior ao valor patrimonial dos imóveis em causa - obstaculizaria que, em caso de execução da garantia oferecida pela Reclamante, o credor tributário pudesse assegurar o seu crédito.

E nós julgamos que o fez acertadamente e não merece qualquer censura.

Com efeito, resulta do probatório (...) que a recorrente ofereceu como garantia hipoteca voluntária sobre imóvel urbano, com o valor patrimonial tributário de € 78.716,43.

O valor da garantia a prestar era de € 75.568,41.

Porém sobre aquele imóvel incidiam anteriores direitos reais de garantia (hipoteca e penhora), no montante global de € 197.427,50.

Portanto, o valor de créditos garantidos e anteriormente registadas é manifestamente superior ao valor da garantia que a recorrente pretendia prestar por meio de nova hipoteca sobre os mesmos imóveis.

Ora a hipoteca confere ao credor o direito de ser pago pelo valor de certas coisas imóveis, ou equiparadas, pertencentes ao devedor ou a terceiro com preferência sobre os demais credores que não gozem de privilégio especial ou de prioridade de registo.

Como assertivamente nota o Exm.º Procurador-Geral Adjunto no seu parecer de fls. (...) a hipoteca constitui um direito real de garantia que se caracteriza por, ao contrário do privilégio, não estabelecer a preferência em atenção à causa do crédito, vigorando, antes, o princípio da prioridade na constituição.

As garantias incidentes sobre imóveis obedecem ao princípio do trato sucessivo do registo, pelo que é dada preferência à realização dos créditos cuja garantia foi anteriormente registada.

Assim, nos termos do art. 686º do Código Civil os créditos garantidos por hipoteca poderão ser preteridos por créditos que gozem de prioridade do registo.

No caso em análise, se a administração tributária tivesse de executar a garantia não obteria o pagamento do seu crédito, atento o valor dos créditos já garantidos por hipotecas com registo anterior.

E, como bem se disse na decisão recorrida, encontrando-se a idoneidade da garantia dependente da possibilidade de o credor tributário assegurar o seu crédito através da execução da mesma, a determinação de tal impossibilidade é suficiente para considerar como inidónea a garantia oferecida pela Reclamante.

**6.2** Argumenta também a recorrente que ocorreu violação do princípio da proporcionalidade e que a Administração Tributária actuou com «absoluto desprezo dos interesses legítimos do executado».

Mas também não procederá esta alegação.

Na verdade, não se olvidando que na lei processual fiscal vigora como que “um princípio geral da equivalência da caução, penhora e outras garantias idóneas, como a hipoteca (uma vez que, na presença de qualquer uma delas, a execução se suspende até decisão da oposição deduzida), devendo ser aceite pelo órgão exequente aquela que, sem prejuízo do credor, melhor sirva os interesses do executado” (neste sentido, cfr. RUI DUARTE MORAIS, *A Execução Fiscal*, 2ª ed., Almedina, Coimbra, 2006, p.78.)<sup>(3)</sup>, não poderá deixar de se argumentar também que, em relação à hipoteca voluntária e ao penhor, a lei impõe a concordância da administração tributária.

Ora no caso em apreço não está em causa a ponderação pela Administração Fiscal de meros riscos hipotéticos, ou da menor solidez da hipoteca em contraponto com outras garantias admitidas no elenco do artº 199º, mas sim um juízo de avaliação sobre a idoneidade da garantia oferecida, sendo na avaliação dessa idoneidade a Administração Tributária goza, por força da lei, de uma certa margem de discricionariedade.

Trata-se de um juízo que não é feito apenas com base nas premissas a lei e que assenta também na ponderação dos elementos de fato relativos a cada situação concreta.

No caso, e como resulta da matéria de facto levada ao probatório, a Administração Fiscal constatou que a soma dos valores das garantias reais que incidem sobre os imóveis oferecidos como garantia era manifestamente superior ao seu valor patrimonial tributário, pelo que, não podia o órgão de execução fiscal aceitar como garantia um bem insusceptível de assegurar o crédito tributário e em consequência determinar a suspensão do processo de execução fiscal.

Neste contexto, e tendo em conta que a garantia idónea será aquela que é adequada para o fim em vista, ou seja, assegurar o pagamento totalidade do crédito exequendo e legais acréscimos, atenta a previsível duração do processo, não se nos afigura que nesta ponderação a Administração Fiscal tenha actuado de forma inadequada, desnecessária ou desrazoável.

Tanto basta para se concluir que não se verifica a violação do princípio da proporcionalidade, em qualquer uma das suas dimensões (arts. 266º, nº2 da Constituição da República e 5º, n.º 2 do Código de Procedimento Administrativo e 55º da Lei Geral Tributária).

Em suma, e para concluir, se dirá que, no caso em apreço, a garantia oferecida, por meio de hipoteca, não era suficiente para, em caso de incumprimento do devedor, salvaguardar a efectiva cobrança da dívida exequenda e acrescidos, pelo que não padece de ilegalidade o despacho da Administração Tributária que considerou que os bens oferecidos não constituíam garantia idónea.».

De tudo o que antecede resulta que improcedem, na íntegra, as conclusões do presente recurso jurisdicional.

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

Custas pela Recorrente.

Lisboa, 6 de Fevereiro de 2013. — *Dulce Manuel Neto* (relatora) — *Isabel Marques da Silva* — *Lino Ribeiro*.

(<sup>1</sup>) (In [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).)

(<sup>2</sup>) (Acórdãos de 14.03.2012, recurso 208/12, de 15.02.2012, recurso 126/12, de 27.06.2012, recurso 646/12 e de 11.07.2012, recurso 730/12, todos in [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).)

(<sup>3</sup>) (E também neste sentido, Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 11.07.2012, recurso 730/12 e de 15.02.2012, recurso 126/12.)

## Acórdão de 6 de Fevereiro de 2013.

### Assunto:

*Execução Fiscal. Reclamação de Acto do Órgão da Execução Fiscal. Prestação de Garantia. Idoneidade da Garantia.*

### Sumário:

- I — *O artigo 199.º, n.º 2, do CPPT confere à AT uma certa margem de discricionarie-  
dade para decidir, em função de cada caso concreto, se a garantia prestada é ou  
não idónea para assegurar a cobrança efectiva da dívida exequenda, impondo-se,  
especificamente, nos casos da hipoteca voluntária e do penhor, a concordância  
da administração tributária.*
- II — *Para efeito do disposto nos artigos 169.º e 199.º do CPPT, garantia idónea será  
aquela que é adequada para o fim em vista, ou seja, assegurar o pagamento da  
totalidade do crédito exequendo e legais acréscimos.*
- III — *A hipoteca confere ao credor o direito de ser pago pelo valor de certas coisas  
imóveis, ou equiparadas, pertencentes ao devedor ou a terceiro com preferência  
sobre os demais credores que não gozem de privilégio especial ou de prioridade  
de registo.*
- IV — *Resultando do probatório que o valor dos créditos garantidos por hipoteca e pe-  
nhora anteriormente registadas é superior ao valor da garantia que o executado  
pretendia prestar por meio de nova hipoteca sobre o mesmo imóvel, não se afigura  
ilegal, inadequado, desnecessário ou desrazoável o despacho da autoridade tri-  
butária que não considerou tal garantia idónea para suspender a execução fiscal.*

Processo n.º 59/13-30.

Recorrente: A...

Recorrido: Fazenda Pública.

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

### 1. RELATÓRIO

1.1 A..... (a seguir Executado, Reclamante ou Recorrente), invocando o disposto nos arts. 276.º e 278.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), reclamou junto do Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga do acto do Chefe do Serviço de Finanças de Braga 2 que lhe indeferiu o pedido de prestação de garantia através de hipoteca (<sup>1</sup>) sobre um determinado prédio, em ordem à suspensão do processo executivo na sequência da oposição que deduziu.

1.2 A Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga julgou a reclamação improcedente. Para tanto, em resumo, considerou que bem andou o órgão da execução fiscal ao indeferir o pedido por inidoneidade da garantia oferecida – hipoteca sobre um bem imóvel –, uma vez que sobre o prédio já incidiam uma hipoteca e uma penhora para garantia do pagamento de valores cuja soma excede o do seu valor patrimonial tributário (VPT).

1.3 O Reclamante não se conformou com essa sentença e dela interpôs recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, apresentando com o requerimento de interposição do recurso as respectivas alegações, que resumiu em conclusões do seguinte teor:

«a) A discórdia entre o aqui Recorrente e a Administração Tributária (AT) reconduz-se em saber o que consubstancia o conceito impreciso/indeterminado de “garantia idónea”, se no que se refere à constituição de garantias sobre imóveis, deve ou não ter-se em conta o seu valor líquido, resultante da dedução do VPT dos ónus ou encargos que sobre eles incidem.

b) Conclui a ilustre julgadora na douta sentença, “(...) é notório que a garantia oferecida pelo reclamante não é idónea para assegurar os créditos exequendos (...)”.

c) Salvo melhor interpretação, os argumentos aduzidos pelo Tribunal a quo não colhem entendimento legal, fazendo errónea interpretação e aplicação do disposto nas normas aplicáveis in caso, mais concretamente as que regem a prestação de garantia para efeitos de suspensão do processo de execução fiscal, mais concretamente o art. 52.º e o n.º 1 do art. 74.º da LGT, bem como os artigos 169.º, 199.º e 200.º do CPPT.

d) Tal entendimento não tem qualquer fundamento legal, também por violação da lei e do princípio da proporcionalidade, vertido no art. 18.º, n.º 2 da CRP, pois, não podendo o direito de cobrar impostos, em circunstância alguma, sobrepor-se a procedimentos que onerem, excessiva e desproporcionalmente, o contribuinte, razão pela qual mal andou a sentença recorrida.

e) Desde logo porquanto, em face da soma do valor patrimonial tributário do imóvel oferecido como garantia, o mesmo era mais do que suficiente para assegurar o pagamento da dívida exequenda (o montante total da garantia foi fixado pelo serviço de Finanças em € 75.568,41 e o valor total da garantia oferecida ascendia a um montante consideravelmente superior, de € 78.716,43);

f) Os fundamentos invocados pela Administração Tributária (AT) e arrogados na sentença recorrida, referentes à liquidez e ao grau de risco da execução de garantia, introduzem uma restrição ao conceito de idoneidade de garantia sem suporte legal, não constituindo parâmetros relevantes no juízo de aferição da idoneidade da garantia oferecida.

g) E na falta de uma definição legal de garantia idónea, pode afirmar-se que o conceito de idoneidade depende da capacidade de, em caso de incumprimento do devedor e da correspondente necessidade de a executar, assegurar a efectiva cobrança de créditos garantidos - artigos 169.º, 199.º e 217.º da LGT (Acórdão do STA, de 21/09/2011, rec. n.º 0786/11 e Jorge Lopes de Sousa, CPPT anotado e comentado, 6.ª edição, Áreas Editora, Vol. III, anotação 2 ao art. 199.º).

h) Com efeito, quanto ao valor da garantia é expresso o disposto no art. 199.º n.º 5 do CPPT ao valor a que se refere: “dívida exequenda, juros de mora até ao termo do prazo de pagamento com o limite de 5 anos e custas na totalidade, acrescida de 25% da soma daqueles valores”.

i) No despacho reclamado o órgão de execução fiscal considerou não obstante o valor patrimonial dos imóveis exceder o valor da garantia a prestar, considerou que o valor dos mesmos a ter em conta, para efeitos de aferir a sua suficiência para garantia da quantia exequenda e acrescidos, deveria ter-se em conta o valor líquido dos imóveis prestados para garantia, e no caso, considerou a garantia prestada insusceptível de assegurar o crédito tributário.

j) Contudo, para avaliar da suficiência da garantia oferecida sobre imóveis, não pode o órgão de execução fiscal fixar outro valor que não seja o patrimonial constante da respectiva matriz ou em acto de avaliação desencadeado para o efeito.

k) Concluímos pois que a lógica do raciocínio que conduziu à prolação do despacho reclamado não tem acolhimento legal, para efeitos de se avaliar da suficiência da garantia oferecida.

l) A AT não pode recusar a constituição da garantia oferecida, com o fundamento de que esta não lhe dá segurança absoluta do seu crédito e com absoluto desprezo pelos interesses legítimos do executado.

m) Sobre a concreta idoneidade da garantia oferecida, a proposição constante do n.º 2 do art. 199.º do CPPT inscreve-se na linha de jurisprudência consistente do STA-SCT, segundo a qual qualquer garantia oferecida não pode ser recusada se o seu valor assegurar o pagamento da dívida exequenda e do acrescido, sob pena de errónea interpretação e aplicação do art. 52.º n.º 3 LGT em conjugação com o art. 199.º n.ºs 4 e 5 CPPT (acórdãos 15.02.2012 processo n.º 126/12; 27.06.2012 processo n.º 646/12 e 11.07.2012 processo n.º 730/12).

n) No acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 15.02.2012 - Processo 0126/12, ficaram bem claros os termos em que deve ser apreciada a idoneidade da garantia na perspectiva do equilíbrio interesse do credor/ interesse executado.

o) Voltando ao caso dos autos, o órgão decisor, assim como a ilustre Julgadora deram como provado que o valor do VPT (valores patrimoniais tributários) do prédio urbano prestado para garantia ascende a 78.716,43 € é superior ao valor da garantia a prestar (75.568,41 €), ainda assim, argumentam a não admissibilidade da garantia, apenas com o argumento de maior segurança e qualidade (liquidez imediata).

p) Nota-se que a AT deve pautar a sua actuação de acordo com o princípio da proporcionalidade (cfr. art. 266.º, n.º 2 da CRP, art. 55.º da LGT, art. 46.º do CPPT e art. 5.º, n.º 2 do CPA), o que aponta para a necessidade de ponderação dos interesses em jogo, em molde a não sacrificar nenhum deles.

q) Em suma, a partir do momento que a garantia oferecida cubra a totalidade do crédito exequendo acrescido, a Administração fiscal não pode recusar com fundamento em aspectos qualitativos da garantia, sob pena de incorrer em errônea interpretação e aplicação do art. 199.º do CPPT conjugado como n.º 5 do art. 52.º da LGT.

r) E não se vislumbra que desta interpretação resulte prejuízo para a Administração Fiscal e garantia de créditos na execução fiscal até porque a lei lhe permite «em caso de diminuição significativa do valor dos bens que constituem garantia, ordenar o reforço da mesma», nos termos do disposto no n.º 9 do art. 199.º do CPPT e n.º 3 do art. 52.º da LGT.

s) A Administração fiscal goza, desta forma, de lata margem de liberdade na aplicação destes mecanismos, que lhe permitem assegurar o crédito exequendo, mas tem de obedecer à lei nos aspectos vinculados, não podendo na interpretação e aplicação da mesma pôr em causa as valorações que são próprias do legislador, subvertendo o sentido e alcance que o mesmo pretendeu dar às normas, em especial aos artigos 199.º do CPPT e 52.º, n.º 5, da LGT.

t) A proceder a interpretação sufragada pela Administração fiscal, esta passaria a estar legitimada a estabelecer uma hierarquização das garantias, em conformidade com a sua maior ou menor liquidez imediata, acabando assim por recusar não só a hipoteca como o próprio penhor, porque normalmente este também não dá garantias de imediata liquidez, restringindo o quadro legal de garantias que o legislador quis aberto (No mesmo sentido cfr. o Acórdão do STA, de 14/03/2012, rec. n.º 208/12).

*Nestes termos e nos demais de Direito, e com o douto suprimento de Vossas Excelências, deve o presente recurso ser procedente por provado, e em consequência, ser a douta sentença recorrida, revogada e substituída por douto Acórdão que julgue a Reclamação procedente» (²).*

1.4 O recurso foi admitido a subir imediatamente, nos próprios autos e com efeito devolutivo.

1.5 Não foram apresentadas contra alegações.

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

*«O referido conceito [de “garantia idónea”] é indeterminado, mas implica quanto ao valor a considerar para efeitos de garantia que a mesma seja ainda apreciada quanto a uma tal afectação, o que deve afastar a consideração sem mais do que resulta quanto ao valor patrimonial tributário do respectivo imóvel.*

*Com efeito, tal equivaleria a ignorar que este pode ser objecto de outros direitos e deveres, como os referidos ónus registados.*

*Sendo um conceito que deve ser preenchido com as cautelas, de acordo com o que vem sendo decidido pelo do S.T.A., nomeadamente nos seus acórdãos de 21-9-11 e de 15-2-12 proferidos nos processos 786/11 e 0126/12, em face do previsto no art. 199.º n.º 2 do C.P.P.T., já se decidiu que “ao fazer depender a hipoteca da concordância da Administração tributária, significa maior liberdade de apreciação do pedido, que implica deveres acrescidos de fundamentação, devendo a recusa alicerçar-se em razões objectivas, que não-de assentar fundamentalmente na insuficiência dos bens objecto da garantia, bem como o respeito pelo princípio da proporcionalidade”.*

*Ora, o valor dos ónus registados configura-se como um dado objectivo, considerando a preferência atribuída pelos mesmos de pagamento sobre os demais credores, conforme previsto nos arts. 686.º e 822.º do C. Civil, respectivamente, quanto à hipoteca e à penhora, conforme foi indicado na sentença recorrida.*

*Por outro lado, em face de ter sido ainda considerado que, em face do imóvel patrimonial do imóvel é de € 78.716,43 e serem os ónus de valor superior ao valor que importa garantir, resulta ainda não ofendido o princípio da proporcionalidade».*

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

1.8 A questão suscitada pelo Recorrente é a de saber de se (a sentença fez correcto julgamento quando considerou que) o órgão da execução fiscal pode recusar a garantia oferecida sob a forma de hipoteca sob um bem imóvel com o fundamento em inidoneidade da garantia, por sobre o prédio incidirem já hipoteca e penhora para garantia de valor que excede o respectivo valor patrimonial tributário (VPT).

## 2. FUNDAMENTAÇÃO

### 2.1 DE FACTO

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

«

A. No Serviço de Finanças de Braga-2 corre termos o processo de execução fiscal n.º 3425201001093258 e apensos, instaurado contra a sociedade B....., S.A., NIPC ..... para cobrança de dívidas de IVA no valor de € 54.954,37 acrescido de juros de, mora e custas no montante de € 6.082,84, perfazendo o valor global de € 61.037,21, dívidas que reverteram contra o ora reclamante;

B. No dia 12/11/2011, o reclamante deduziu oposição contra as referidas execuções fiscais, a qual corre termos neste Tribunal com o n.º 1873/1 1 BEBRG;

C. No dia 26/11/2012, após notificação para prestar garantia no montante de € 75.568,41, nos termos do art. 169.º, n.ºs 2 e 10 do CPPT, o reclamante ofereceu como garantia a constituição de hipoteca sobre o prédio urbano inscrito na matriz sob o artigo U 2091-R, da freguesia de ....., concelho de Braga, com o valor patrimonial de € 78.716,43, para efeitos de suspensão da execução fiscal até à decisão do pleito;

D. Sobre o dito prédio incidem as penhoras e hipotecas descritas na informação oficial de fls. 26/27, as quais atingem o valor global de € 96.156,88;

E. No dia 15/6/2012, o reclamante informou o Serviço de Finanças de Braga 2 que, por requerimento apresentado a 23/6/2012 no processo de insolvência a correr termos no 2.º Juízo Cível do Tribunal Judicial de Vila Nova de Famalicão, havia requerido o cancelamento dos ónus e encargos que incidem sobre o referido prédio;

F. Por despacho de 4/7/2012, do Exmo. Senhor Director de Finanças de Braga, foi indeferido o pedido de aceitação de garantia, por se considerar que os bens oferecidos não constituem garantia idónea, atento o valor dos ónus registados;

G. No dia 21/07/2012, foi apresentada a presente reclamação».

## 2.2 DE DIREITO

### 2.2.1 A QUESTÃO A APRECIAR E DECIDIR

Numa execução fiscal instaurada contra uma sociedade e que prossegue contra o ora Recorrido na qualidade de responsável subsidiário, este deduziu oposição à execução.

O órgão de execução fiscal, em ordem ao cumprimento do disposto no art. 169.º, n.ºs 1 a 7, do CPPT, aplicável *ex vi* do n.º 10 do mesmo artigo, liquidou o montante da garantia a prestar para a suspensão da execução fiscal e notificou o Executado revertido para prestar garantia.

Este veio oferecer garantia sob a forma de hipoteca sobre um determinado prédio.

O órgão da execução fiscal, com o fundamento de que sobre o prédio estavam registadas uma hipoteca e uma penhora para garantia do pagamento de valores que excedem o VPT daquele imóvel, considerou inidónea a garantia oferecida.

O Executado reclamou dessa decisão para o Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, pedindo que a mesma seja anulada.

Perante o indeferimento dessa reclamação judicial, o Reclamante interpôs recurso da sentença para este Supremo Tribunal Administrativo, insistindo na tese sustentada na reclamação, de que a garantia oferecida é idónea para garantir o pagamento da dívida exequenda e do acrescido em ordem à suspensão da execução fiscal até que esteja decidida a oposição à execução fiscal. Se bem interpretamos as alegações de recurso e respectivas conclusões, o Recorrente defende, em síntese, que o VPT do prédio que ofereceu para que sobre o mesmo fosse constituída hipoteca como forma de prestar garantia é superior ao valor que lhe cumpre garantir, motivo por que, em face da suficiência da garantia oferecida, não podia o órgão da execução fiscal recusá-la; ao recusar a prestação da garantia por esse modo, o órgão da execução fiscal introduziu no conceito legal de idoneidade da garantia parâmetros de aferição, designadamente respeitantes à liquidez da garantia e ao risco na execução da mesma, que se revelam manifestamente desacertados e inaceitáveis, em intolerável violação do princípio da proporcionalidade.

Assim, a questão a apreciar e decidir é a que deixámos enunciada em 1.8.

### 2.2.2 DA INIDONEIDADE DA GARANTIA OFERECIDA

A questão a dirimir já foi colocada, em termos em tudo idênticos <sup>(3)</sup>, a este Supremo Tribunal Administrativo, que lhe deu resposta através do acórdão de 30 de Janeiro de 2013, proferido no processo com o n.º 34/13.

Porque concordamos integralmente com a fundamentação aduzida nesse aresto, vamos limitar-nos a reproduzi-la, permitindo-nos apenas alterar, no local próprio, as referências específicas ao caso aí tratado, que substituiremos pelas relativas ao caso *sub judice*, bem como reproduzir as notas de rodapé no próprio texto:

#### «Da idoneidade da garantia oferecida.

De harmonia com o disposto no artigo 199.º n.º 1 do Código de Procedimento e Processo Tributário a prestação de garantia, tendo em vista a suspensão do processo de execução fiscal, pode ser efectuada por garantia bancária, caução, seguro caução ou qualquer meio susceptível de assegurar os créditos do exequente.

*Dispõe, por sua vez, o n.º 2 do mesmo normativo que a garantia idónea referida no n.º 1 poderá, consistir, ainda, a requerimento do executado e mediante concordância da administração tributária, em penhor ou hipoteca voluntária, aplicando-se o disposto no art. 195.º, com as necessárias adaptações.*

*Este normativo confere assim à Administração Tributária uma certa margem de discricionariedade para decidir, em função de cada caso concreto, se a garantia prestada é ou não «idónea» para assegurar a cobrança efectiva da dívida exequenda, impondo-se, especificamente, nos casos da hipoteca voluntária e do penhor, a concordância da Administração Tributária.*

*A utilização da expressão “garantia idónea” integra um conceito impreciso [(4)], pois que a norma do n.º 2 não determina, de forma exacta, quando é que a garantia é idónea para assegurar os créditos do exequente.*

*Poderá concluir-se, no entanto, que emana das disposições conjugadas dos arts. 169.º e 199.º do Código de Procedimento e Processo Tributário que a idoneidade da garantia se afere pela capacidade de, em caso de incumprimento do devedor, salvaguardar a efectiva cobrança da dívida exequenda e acrescidos.*

*A garantia idónea será pois aquela que é adequada para o fim em vista, ou seja, assegurar o pagamento da totalidade do crédito exequendo e legais acréscimos - neste sentido, vide, entre outros, os Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 21.09.2011, Recurso 786/11, de 11.07.2012, recurso 730/12, de 10.10.2012, recurso 916/12, e, na doutrina, Rui Duarte Morais, A Execução Fiscal, pag. 77, Alfredo José de Sousa e José da Silva Paixão, Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado, pag. 474, Jorge Lopes de Sousa, CPPT anotado e comentado, 6.ª edição, Áreas Editora, Volume III, anotação 2 ao art. 199.º.*

*Por outro lado, e não olvidando, como se acentuou no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 14.03.2012, recurso 208/12<sup>1</sup> [1 In www.dgsi.pt], que prestar garantia não é efectuar o pagamento, não poderá deixar de se concordar, também, que a prestação de garantia constitui uma vinculação de um determinado património ao cumprimento de uma determinada obrigação de pagamento.*

*Ora será que no caso em apreço, a garantia oferecida, mediante hipoteca voluntária, era suficiente para, em caso de incumprimento do devedor, assegurar a efectiva cobrança da dívida exequenda e acrescidos?*

*O recorrente, ancorando-se em jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo que cita<sup>2</sup> [2 Acórdãos de 14.03.2012, recurso 208/12, de 15.02.2012, recurso 126/12, de 27.06.2012, recurso 646/12 e de 11.07.2012, recurso 730/12, todos in www.dgsi.pt], mas que não lhe dá apoio no caso concreto, já que o contexto factual em análise naqueles arestos não é idêntico ao do caso sub judice, argumenta que a partir do momento que a garantia oferecida cubra a totalidade do crédito exequendo e acrescido, a Administração fiscal não pode recusar com fundamento em aspectos qualitativos da garantia, sob pena de incorrerem errónea interpretação e aplicação do art. 199.º do CPPT conjugado com n.º 5 do art. 52.º da LGT.*

*E que, a proceder a interpretação sufragada pela Administração fiscal, esta passaria a estar legitimada a estabelecer uma hierarquização das garantias, em conformidade com a sua maior ou menor liquidez imediata, acabando assim por poder recusar não só a hipoteca como o próprio penhor, porque normalmente este também não dá garantias de imediata liquidez, restringindo o quadro legal de garantias que o legislador quis aberto.*

*Salvo o devido respeito, carece de razão legal.*

*Em primeiro lugar, no caso em apreço não está em causa a opção por esta ou aquela garantia em termos qualitativos, sendo que a Administração Tributária não aceitou a garantia por entender que devia ser dada preferência a outras garantias que apresentem maior grau de liquidez (v.g. garantia bancária, caução ou seguro-caução), mas sim porque considerou que a soma dos valores das garantias reais que incidem sobre o imóvel oferecido como garantia ascende a 96.156,88 euros, o que é manifestamente superior ao seu valor patrimonial tributário, e por essa razão considerou tal garantia insusceptível de assegurar o crédito tributário.*

*Por outro lado o recorrente parte de uma petição de princípio, ao sustentar reiteradamente nas conclusões e), o) e q), que, a partir do momento em que a garantia oferecida cubra a totalidade do crédito exequendo e acrescido, a Administração fiscal não pode recusar com fundamento em aspectos qualitativos a garantia oferecida, dando como demonstrado o que não está efectivamente demonstrado, ou seja que a garantia oferecida assegure o pagamento de tal crédito.*

*Com efeito, e como já se referiu, no caso sub judice o que se impõe, antes de mais, é apurar se a garantia oferecida (hipoteca voluntária) era idónea para assegurar o pagamento do crédito exequendo e legais acréscimos.*

*A decisão sindicada (cf. fls. 61) entendeu que não porque «sobre o prédio oferecido para hipoteca incidem penhoras e hipotecas que atingem o valor global de 96.156,88 €. Ou seja, os ónus e encargos incidentes sobre o prédio atrás identificado e que têm preferência sobre qualquer hipoteca constituída posteriormente, como seria a que o reclamante pretende constituir a favor da Fazenda Pública (cf. arts. 686.º e 822.º do C Civil), ultrapassam largamente o valor patrimonial do mesmo prédio».*

*E nós julgamos que o fez acertadamente e não merece qualquer censura.*

*Com efeito, resulta do probatório (alíneas C e D) que o recorrente ofereceu como garantia hipoteca voluntária sobre bem imóvel, com o valor patrimonial tributário de € 78.716,43 €.*

*O valor da garantia a prestar era de € 75.568,41.*

*Porém sobre aquele imóvel incidiam anteriores direitos reais de garantia (hipoteca e penhora), no montante global de € 96.156,88, com registo anterior (cf. probatório, alíneas C e D).*

*Portanto, o valor dos créditos garantidos por hipotecas anteriormente registadas (€ 96.156,88) é, manifestamente, superior ao valor da garantia (€ 75.568,41) que o recorrente pretendia prestar por meio de nova hipoteca sobre o mesmo imóvel.*

*Ora a hipoteca confere ao credor o direito de ser pago pelo valor de certas coisas imóveis, ou equiparadas, pertencentes ao devedor ou a terceiro com preferência sobre os demais credores que não gozem de privilégio especial ou de prioridade de registo.*

*Como assertivamente nota o Exm<sup>o</sup> Procurador-Geral Adjunto no seu parecer de fls. 105, a hipoteca constitui um direito real de garantia que se caracteriza por, ao contrário do privilégio, não estabelecer a preferência em atenção à causa do crédito, vigorando, antes, o princípio da prioridade na constituição.*

*As garantias incidentes sobre imóveis obedecem ao princípio do trato sucessivo do registo, pelo que é dada preferência à realização dos créditos cuja garantia foi anteriormente registada.*

*Assim, nos termos do art. 686.º do Código Civil os créditos garantidos por hipoteca poderão ser preteridos por créditos que gozem de prioridade do registo.*

*No caso em análise, se a administração tributária tivesse de executar a garantia não obteria o pagamento do seu crédito, atento o valor dos créditos já garantidos por hipoteca e penhora com registo anterior:*

*E, como bem se disse na decisão recorrida, encontrando-se a idoneidade da garantia dependente da possibilidade de o credor tributário assegurar o seu crédito através da execução da mesma, a determinação de tal impossibilidade é suficiente para considerar como inidónea a garantia oferecida pela Reclamante.*

*[...] Argumenta também a recorrente que ocorreu violação do princípio da proporcionalidade e que a Administração Tributária actuou com «absoluto desprezo dos interesses legítimos do executado».*

*Mas também não procederá esta alegação.*

*Na verdade, não se olvidando que na lei processual fiscal vigora como que “um princípio geral da equivalência da caução, penhora e outras garantias idóneas, como a hipoteca (uma vez que, na presença de qualquer uma delas, a execução se suspende até decisão da oposição deduzida), devendo ser aceite pelo órgão exequente aquela que, sem prejuízo do credor, melhor sirva os interesses do executado” (neste sentido, cfr. RUI DUARTE MORAIS, A Execução Fiscal, 2.ª ed., Almedina, Coimbra, 2006, p.78.)<sup>3</sup> [³ E também neste sentido, Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 11.07.2012, recurso 730/12 e de 15.02.2012, recurso 126/12], não poderá deixar de se argumentar também que, em relação à hipoteca voluntária e ao penhor, a lei impõe a concordância da administração tributária.*

*Ora no caso em apreço não está em causa a ponderação pela Administração Fiscal de meros riscos hipotéticos, ou da menor solidez da hipoteca em contraponto com outras garantias admitidas no elenco do art. 199.º, mas sim um juízo de avaliação sobre a idoneidade da garantia oferecida, sendo na avaliação dessa idoneidade a Administração Tributária goza, por força da lei, de uma certa margem de discricionariedade.*

*Trata-se de um juízo que não é feito apenas com base nas premissas a lei e que assenta também na ponderação dos elementos de fato relativos a cada situação concreta.*

*No caso, e como resulta da matéria de facto levada ao probatório, a Administração Fiscal constatou que a soma dos valores das garantias reais que incidem sobre os imóveis oferecidos como garantia era manifestamente superior ao seu valor patrimonial tributário, pelo que, não podia o órgão de execução fiscal aceitar como garantia um bem insusceptível de assegurar o crédito tributário e em consequência determinar a suspensão do processo de execução fiscal.*

*Neste contexto, e tendo em conta que a garantia idónea será aquela que é adequada para o fim em vista, ou seja, assegurar o pagamento totalidade do crédito exequendo e legais acréscimos, atenta a previsível duração do processo, não se nos afigura que nesta ponderação a Administração Fiscal tenha actuado de forma inadequada, desnecessária ou desrazoável.*

*Tanto basta para se concluir que não se verifica a violação do princípio da proporcionalidade, em qualquer uma das suas dimensões (arts. 266.º, n.º 2 da Constituição da República e 5.º, n.º 2 do Código de Procedimento Administrativo e 55.º da Lei Geral Tributária).*

*Em suma, e para concluir, se dirá que, no caso em apreço, a garantia oferecida, por meio de hipoteca, não era suficiente para, em caso de incumprimento do devedor, salvaguardar a efectiva cobrança da dívida exequenda e acrescidos, pelo que não padece de ilegalidade o despacho da Administração Tributária que considerou que o bem oferecido não constituía garantia idónea.*

*A sentença recorrida que assim decidiu, não merece censura e deve ser confirmada».*

### 2.2.3 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões, decalcadas do sumário doutrinal do referido acórdão de 30 de Janeiro de 2013, proferido no processo com o n.º 34/13:

I - O art. 199.º, n.º 2, do CPPT confere à AT uma certa margem de discricionariedade para decidir, em função de cada caso concreto, se a garantia prestada é ou não idónea para assegurar a cobrança efectiva da dívida exequenda, impondo-se, especificamente, nos casos da hipoteca voluntária e do penhor, a concordância da administração tributária.

II - Para efeito do disposto nos arts. 169.º e 199.º do CPPT, garantia idónea será aquela que é adequada para o fim em vista, ou seja, assegurar o pagamento da totalidade do crédito exequendo e legais acréscimos.

III - A hipoteca confere ao credor o direito de ser pago pelo valor de certas coisas imóveis, ou equiparadas, pertencentes ao devedor ou a terceiro com preferência sobre os demais credores que não gozem de privilégio especial ou de prioridade de registo.

IV - Resultando do probatório que o valor dos créditos garantidos por hipoteca e penhora anteriormente registadas é superior ao valor da garantia que o executado pretendia prestar por meio de nova hipoteca sobre o mesmo imóvel, não se afigura ilegal, inadequado, desnecessário ou desrazoável o despacho da autoridade tributária que não considerou tal garantia idónea para suspender a execução fiscal.

### 3. DECISÃO

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

Custas pelo Recorrente.

Lisboa, 6 de Fevereiro de 2013. — *Francisco Rothes* (relator) — *Fernanda Maçãs* — *Casimiro Gonçalves*.

(<sup>1</sup>) Embora no requerimento apresentado para prestação de garantia, o Executado não tenha indicado essa modalidade de prestação de garantia, antes se tendo limitado a apresentar o referido imóvel para prestação de garantia «*real e idónea*», foi assim que o pedido foi interpretado pelo órgão da execução fiscal e pelo Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, sem que o ora Recorrido tenha manifestado discordância com tal interpretação.

(<sup>2</sup>) Porque usamos o itálico na transcrição, as partes que no original estavam em itálico surgem aqui em tipo normal, a fim de se respeitar o destaque que lhes foi concedido pela Recorrente.

(<sup>3</sup>) As conclusões das alegações de recurso, à excepção das referências específicas aos casos *sub judice* em cada um dos processos, são em tudo idênticas.

(<sup>4</sup>) Um *conceito aberto*, na terminologia adoptada por este Supremo Tribunal Administrativo em diversos acórdãos.

## Acórdão de 6 de Fevereiro de 2013.

### Assunto:

*Reclamação judicial. Suspensão da execução. Ilegalidade (ou inexigibilidade) da dívida exequenda. artigos 52.º n.º 1 da LGT e 169.º n.º 1 do CPPT.*

### Sumário:

- I — *Não tendo o recurso hierárquico pendente de apreciação por objecto a ilegalidade ou inexigibilidade da dívida exequenda objecto de cobrança coerciva no processo de execução fiscal cuja suspensão é pretendida não pode a execução fiscal ser suspensa até à decisão do pleito mediante prestação de garantia nos termos das leis tributária.*
- II — *Nos termos das leis tributárias «artigos 52.º n.º 1 da LGT e 169.º n.º 1 do CPPT», a possibilidade de suspensão da execução fiscal mediante prestação de garantia (ou sua dispensa) pressupõe a dedução de meio procedimental ou processual tendo por objecto a legalidade (ou a exigibilidade) da própria dívida exequenda, parecendo ser de exigir, nos termos da lei, uma conexão directa entre o meio procedimental ou processual utilizado e o objecto da execução fiscal.*

Processo n.º 66/13-30.

Recorrente: Fazenda Pública e Ministério Público.

Recorrido: A....., Lda.

Relatora: Ex.<sup>ma</sup> Sr.<sup>a</sup> Cons.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Isabel Marques da Silva.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- Relatório-

1 – O Ministério Público e a Fazenda Pública recorrem para este Supremo Tribunal da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada, de 26 de Novembro de 2012, que julgou procedente a reclamação deduzida por A....., LDA, com os sinais dos autos, contra o despacho da Directora de



Finanças de Setúbal, datado de 29 de Maio de 2012, que indeferiu o pedido de suspensão do processo executivo n.º 2151201201016130.

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

#### **1.1 Recurso do Ministério Público:**

a) A execução fiscal foi instaurada em 22/03/2012 para cobrança coerciva da quantia de €154.126,98 euros, relativa a IRC do ano de 2009 em dívida por parte da Recorrida;

b) A aqui Recorrida requereu a suspensão da execução fiscal, ao abrigo do art. 52.º da LGT, invocando a pendência de recurso hierárquico tendo por objecto decisão de indeferimento da reclamação administrativa relativa à avaliação do prédio urbano inscrito sob o artigo 2259 da freguesia de Armação de Pêra;

c) Independentemente de se entender ou não que o recurso hierárquico interposto de reclamação é igualmente abrangido pela letra e espírito das disposições conjugadas dos artigos 52.º da Lei Geral Tributária e 169.º do Código de Procedimento e Processo Tributário, mostra-se necessário que o mesmo tenha por objecto directo ou indirecto a legalidade da dívida exequenda para efeitos de o executado obter a suspensão da execução fiscal;

d) Ora, no caso concreto dos autos o recurso hierárquico tem por objecto imediato a decisão de indeferimento de reclamação administrativa relativa a pedido de avaliação de prédio, apresentada ao abrigo do artigo 130.º do CIMI, e por objecto mediato o valor patrimonial desse prédio;

e) Nessa medida a pendência do referido recurso hierárquico não preenche os requisitos legais previstos no artigo 169.º n.º 1, do CPPT, e 52.º, n.º 1, da LGT, que possibilitem à Recorrida ver deferido o seu pedido de suspensão da execução fiscal, motivo pelo qual bem andou o órgão de execução fiscal ao indeferir esse pedido;

f) Carece, assim, de fundamento legal a reclamação apresentada pela Recorrida ao abrigo do artigo 276.º do CPPT, ao vir insurgir-se contra a referida decisão de indeferimento;

g) Ao julgar procedente a reclamação apresentada pela Recorrida, a Mma. Juiz «a quo» fez uma incorrecta interpretação das normas legais e uma errada aplicação do Direito aos factos apurados, violando as disposições conjugadas dos artigos 169.º n.º 1, do CPPT, e 52.º, n.º 1, da LGT, motivo pelo qual a decisão recorrida deve ser substituída por outra que julgue improcedente a reclamação.

#### **1.2 Recurso da Fazenda Pública:**

I. No PEF n.º 2151201201016130, instaurado em 22/03/2012, no Serviço de Finanças de Almada — 1, é exigida coercivamente à reclamante a quantia de €154.126,98 referente ao IRC do ano de 2009;

II. Em 24/04/2012 a reclamante apresentou requerimento em que peticionou a suspensão da execução fiscal, ao abrigo do art. 52.º da LGT, invocando ter apresentado Recurso Hierárquico para o Senhor Ministro das Finanças, do despacho do Chefe do Serviço de Finanças de Silves, que indeferiu a reclamação relativa à avaliação do prédio urbano inscrito sob o artigo 2529, da matriz predial respectiva, da freguesia de Armação de Pera, e ofereceu a hipoteca sobre diversos imóveis de sua propriedade, que indicou, como garantia;

III. A reclamação relativa à avaliação do prédio urbano foi apresentada nos termos do art. 130.º do CIMI, o qual tem por epígrafe «Reclamação das matrizes»;

IV. Por sua vez, o despacho de 2012-05-12, da Senhora Directora de Finanças de Setúbal, em apreciação nos presentes autos, indeferiu a requerida suspensão do PEF acima indicado, com base no parecer do Senhor Chefe de Divisão de Justiça Tributária, em que é referido que o «(...) (recurso hierárquico da decisão de indeferimento da reclamação prevista no art. 130.º do CIMI) não tem por objecto a legalidade da dívida exequenda, sendo certo que, caso o recurso mereça provimento, apenas produz efeitos na liquidação do ano em que for apresentada, de harmonia com o disposto no n.º 8 do art. 130.º do CIMI.».

V. O n.º 8 do art. 130.º do CIMI preceitua que as reclamações das matrizes só produzem efeitos na liquidação respeitante ao ano em que for apresentado o pedido ou promovida a rectificação.».

VI. A reclamante não apresentou o requerimento previsto no art. 139.º, n.º 3 do CIRC, contestando o valor da avaliação, pedido que, de harmonia com o disposto no n.º 4 do mesmo código, tem efeito suspensivo da liquidação, na parte correspondente ao valor da diferença positiva prevista no n.º 2 do artigo 64.º, do CIRC.

VII. Assim, é absolutamente claro que no recurso hierárquico que a reclamante apresentou, não está a ser discutida a legalidade da dívida exequenda, pois ainda que venha a ser dado provimento à sua pretensão, tal decisão em nada afectará a legalidade da liquidação de IRC de 2009;

VIII. Quer o n.º 1 do art. 169.º do CPPT, quer o n.º 1 do art. 52.º da LGT estabelecem como condição de suspensão da execução fiscal, a existência de qualquer dos meios procedimentais processuais, em que seja discutida a legalidade da dívida exequenda;

IX. No vol. II da obra citada pelo Tribunal «a quo» em anotação 3 ao art. 169.º, a pág. 171, o senhor conselheiro Jorge Lopes de Sousa, refere: «Porém há outros meios procedimentais e processuais que podem ter por objecto a legalidade da dívida exequenda, designadamente a oposição à execução fiscal, que é referida no n.º 5 deste artigo, em consonância com o preceituado no art. 212.º), o recurso hierárquico e o pedido de revisão do acto tributário, no prazo de revisão administrativa.».

X. Assim, visto que, como se disse, o recurso hierárquico apresentado pela reclamante, não tem por objecto a legalidade da dívida, referente a IRC de 2009, não permite a lei a suspensão do PEF - cf. n.º 3 do art. 85.º do CPPT;

XI. Ao decidir pela procedência da presente reclamação e determinar a anulação do despacho da senhora Directora de Finanças de setúbal, de 2012-05-29, que indeferiu o pedido de suspensão do processo de execução fiscal, o douto Tribunal 2ª quo - fez incorrecta interpretação e aplicação do art. 169.º do CPPT e do art. 52.º da LGT.

*Nestes termos e nos mais de Direito aplicável, requer-se a V.as Exas. se dignem julgar PROCEDENTE O PRESENTE RECURSO, por totalmente provado e em consequência ser a douta sentença ora recorrida, revogada e substituída por douto Acórdão que julgue a impugnação improcedente, tudo com as devidas consequências legais.*

2 – Não foram apresentadas contra-alegações.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

- Fundamentação –

### 3 — Questão a decidir

É a de saber se bem andou a sentença recorrida ao julgar procedente a reclamação deduzida contra indeferimento do pedido de suspensão da execução fundado na circunstância de o recurso hierárquico pendente não respeitar à legalidade da liquidação da dívida exequenda (IRC de 2009).

4 – Matéria de facto

Na sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada objecto do presente recurso foram dados como provados os seguintes factos:

A) Em 14/11/2011 a executada, ora reclamante apresentou reclamação dirigida ao Chefe do serviço de Finanças de Silves, nos termos das alíneas b), d), e g) do art. 130.º do CIMI, relativamente ao valor patrimonial tributário fixado para o terreno para construção com o n.º 2529 da freguesia de Armação de Pêra, no valor de 658.730,00 euros (fls. 41 do PEF apenso);

B) Por despacho de 14/02/2012 do chefe do Serviço de Finanças de Silves o pedido foi indeferido, sendo o despacho do seguinte teor:

*«Concordo. Considerando o exposto na informação anexa inferido o pedido de avaliação nos termos do art. 130.º do CIMI do prédio urbano n.º 2529 por não preencher os requisitos legais, bem como determino a avaliação do artigo n.º 3174, ambos da freguesia de Armação de Pêra e nos termos propostos.*

*Notifique-se o contribuinte que do presente despacho poderá interpor impugnação judicial no prazo de 15 dias e recurso hierárquico no prazo de 30 dias nos termos dos artigos 102.º e 76.º do CPPT, respectivamente.»*

C) Do despacho referido na alínea anterior, foi interposto Recurso Hierárquico em 16/03/2012, dirigido ao senhor Ministro das Finanças (fls. 66 e sgs. do PEF apenso) que ainda não foi decidido;

D) Em 22/03/2012 foi instaurado o processo de execução fiscal n.º 2151201201016130 do Serviço de Finanças de Almada 1, e, m nome do executado «A....., LDA», para cobrança coerciva de €154.126,98, com a proveniência de IRC do ano de 2009 (cfr. PEF apenso);

E) Em 24/04/2012 a executada, ora reclamante, requereu a suspensão da execução fiscal, ao abrigo do art. 52.º da LGT, invocando a apresentação de recurso hierárquico contra o indeferimento de reclamação graciosa e oferecendo como garantia a constituição de hipoteca sobre diversos imóveis que discriminou (fls. 4 e sgs. do PEF apenso);

F) O referido pedido foi indeferido por despacho da Directora de Finanças de Setúbal (em substituição), datado de 29/05/2012, que remete para os fundamentos de parecer prévio do Chefe de Divisão e que tem o seguinte teor (fls. 11 e sgs. dos autos):

*«Parecendo-me que o pedido de suspensão dos presentes autos de execução fiscal, deduzido nos termos do art. 169.º, n.º 1 do CPPT, deverá ser indeferido, porquanto o meio processual apresentado pela executada (recurso hierárquico da decisão de indeferimento da reclamação prevista no art. 130.º do CIMI) não tem por objecto a legalidade da dívida exequenda, sendo certo que, caso o recurso mereça provimento, apenas produz efeitos na liquidação do ano em que for apresentada, de harmonia com o disposto no n.º 8 do art. 130.º do CIMI. Ora aquela reclamação apenas foi apresentada em 2011, e a dívida exigida nestes autos de execução fiscal respeita ao IRC do ano de 2009 e emerge da correcção ao valor de transmissão de direitos reais sobre bens imóveis, efectuada ao abrigo do n.º 2 do art. 64.º do CIRC. Para obter o efeito*

*suspensivo, deveria a executada ter apresentado o requerimento previsto no art. 139.º, n.º 3 do CIRC, onde contestava o valor da avaliação, e, caso o mesmo fosse indeferido, deveria deduzir impugnação nos termos do art. 134.º do CPPT, ex vi do n.º 8 do antedito art. 139.º, meios processuais que não utilizou».*

G) Em 05/06/2012 foi o executado, ora reclamante, notificado do indeferimento referido na alínea anterior (fls. 93 e 93v do PEF apenso);

H) Em 14/06/2012 deu entrada na Direcção de Finanças de Setúbal a presente Reclamação, conforme comprovativo de entrega de documentos a fls. 94 do PEF apenso.

5 – Apreciando.

**5.1 – Da (im)possibilidade legal de suspensão da execução fiscal na pendência de recurso hierárquico do indeferimento de reclamação graciosa não tendo por objecto a legalidade da dívida exequenda**

A sentença recorrida, a fls. 87 a 93 dos autos, julgou procedente a reclamação judicial deduzida pela ora recorrida contra o despacho da Directora de Finanças de Setúbal que lhe indeferiu o pedido de suspensão da execução fiscal, considerando que *a actuação do órgão de execução fiscal configura uma violação do disposto no art. 169.º do CPPT e do art. 52.º da LGT* e fundamentando o decidido na afirmação – doutrinamente apoiada na *anotação n.º 3 ao art. 169.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário - anotado e comentado - 2007 - II volume – Jorge Lopes de Sousa*, transcrita na sentença recorrida a fls. 92 dos autos –, de que *nos termos do disposto nos artigos 169.º do CPPT e 52.º da LGT, o Recurso Hierárquico suspende a cobrança de prestação tributária no processo de execução fiscal, que tenha por objecto a ilegalidade ou inexigibilidade da dívida exequenda, desde que seja prestada garantia idónea por parte do executado, como é o caso do presentes autos.*

Sucedem, porém, que, como bem alegam os recorrentes e decorre inequivocamente do probatório fixado, o recurso hierárquico pendente de apreciação (a que se refere a alínea C) do probatório fixado, não tem por objecto a *ilegalidade ou inexigibilidade da dívida exequenda* objecto de cobrança coerciva no processo de execução fiscal cuja suspensão é pretendida, pois que a dívida exequenda neste processo respeita a IRC do ano de 2009 (cfr. a alínea D) do probatório fixado) e a reclamação e posterior recurso hierárquico do indeferimento desta (a que se referem as alíneas A) a C) do probatório fixado) têm por objecto o valor patrimonial tributário fixado para o terreno para construção com o n.º 2529 da freguesia de Armação de Pêra.

É certo que, segundo se depreende da fundamentação do parecer que apoiou o despacho de indeferimento reclamado (transcrito sob a alínea F) do probatório fixado) poderá haver alguma conexão entre o valor patrimonial tributário fixado para o prédio e que é contestado no recurso hierárquico e a dívida exequenda de IRC, porquanto se diz no referido parecer que *a dívida exigida nestes autos de execução fiscal respeita ao IRC do ano de 2009 e emerge da correcção ao valor de transmissão de direitos reais sobre bens imóveis, efectuada ao abrigo do n.º 2 do art. 64.º do CIRC.*

Desconhece-se, porém, qual é, efectivamente, essa conexão, pois que não há no probatório fixado factos que a explicitem ou comprovem, daí que não seja possível sobre ela emitir qualquer juízo sustentado. É certo é, também, que a sentença recorrida não fundamenta o decidido na existência de qualquer conexão entre o objecto do recurso hierárquico e a dívida exequenda de IRC do ano de 2009, antes parece ter como pressuposto que o objecto do recurso hierárquico é a dívida exequenda, sendo manifesto que não o é.

Ora, nos termos da lei tributária – cfr. os artigos 52.º n.º 1 da LGT e 169.º n.º 1 do CPPT –, a possibilidade de suspensão da execução fiscal mediante prestação de garantia (ou sua dispensa) pressupõe a dedução de meio procedimental ou processual tendo por objecto a legalidade (ou a exigibilidade, nos termos do n.º 1 do artigo 52.º da LGT) da dívida exequenda, parecendo a lei exigir uma conexão directa entre o meio procedimental ou processual utilizado e o objecto da execução fiscal, que não se verifica no caso dos autos.

Daí que não possa manter-se o decidido na sentença objecto de recurso, havendo que a revogar e julgar improcedente a reclamação deduzida, pois que o indeferimento da suspensão da execução fiscal se mostra conforme à lei.

Os recursos merecem provimento.

- Decisão -

6 - Termos em que, face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento aos recursos, revogando a sentença recorrida e julgando improcedente a reclamação, mantendo o despacho reclamado.

Custas pela recorrida, apenas em 1.ª instância, pois não contra-alegou neste Supremo Tribunal.

Lisboa, 6 de Fevereiro de 2013. — *Isabel Marques da Silva* (relatora) — *Lino Ribeiro* — *Dulce Neto*.

## Acórdão de 6 de Fevereiro de 2013

### Assunto:

*Garantia idónea. Hipoteca.*

### Sumário:

- I — *O artº 199º, n.º 2 do Código de Procedimento e Processo Tributário confere à administração uma certa margem de discricionariedade para decidir, em função de cada caso concreto, se a garantia prestada é ou não «idónea» para assegurar a cobrança efectiva da dívida exequenda, impondo-se, especificamente, nos casos da hipoteca voluntária e do penhor, a concordância da administração tributária.*
- II — *Para efeito do disposto nos arts. 169º e 199º do Código de Procedimento e Processo Tributário garantia idónea será aquela que é adequada para o fim em vista, ou seja, assegurar o pagamento totalidade do crédito exequendo e legais acréscimos.*
- III — *A hipoteca confere ao credor o direito de ser pago pelo valor de certas coisas imóveis, ou equiparadas, pertencentes ao devedor ou a terceiro com preferência sobre os demais credores que não gozem de privilégio especial ou de prioridade de registo.*
- IV — *Resultando do probatório que o valor dos créditos garantidos por hipotecas anteriormente registadas (€ 330.411,50) é, manifestamente, superior ao valor da garantia (€ 238.874,53) que o executado pretendia prestar por meio de nova hipoteca sobre os mesmos imóveis, não se afigura ilegal, inadequado, desnecessário ou desrazoável o despacho da autoridade tributária que não considerou tal garantia idónea para suspender a execução fiscal.*

Processo n.º 78/13-30.

Recorrente: A.....

Recorrida: Fazenda Pública.

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

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

### 1 – RELATÓRIO

A....., NF ....., nos autos de execução fiscal n.º 3425200901014668 e apensos, em que é exequente a Fazenda Pública e executado o ora recorrente, reclamou contra o despacho do Ex.<sup>mo</sup> Senhor Director de Finanças de Braga, proferido a 4/7/2012, que lhe foi notificado através do ofício n.º 4768, de 18/7/2012, e que indeferiu o pedido de prestação de garantia mediante hipoteca voluntária.

Por sentença de 30 de Novembro de 2012, o TAF de Braga, julgou a reclamação improcedente mantendo o despacho reclamado. Reagiu o recorrente, interpondo o presente recurso cujas alegações integram as **seguintes conclusões:**

a) A discórdia entre a aqui Recorrente e a Administração Tributária (AT) reconduz-se a saber o que consubstancia o conceito impreciso/indeterminado de “garantia idónea”, se, no que se refere à constituição de garantias sobre imóveis, deve – ou não – ter-se em conta o seu valor líquido, resultante da dedução do VPT dos ónus ou encargos que sobre eles incidem.

b) Considera O ilustre julgador que, “(...) o reclamante reporta a idoneidade da garantia apenas à suficiência abstracta em termos de valor, mas sem que esteja cumprido o requisito da segurança bastante para se ter por acautelada a dívida tributária (...). Termos em que, inelutavelmente, se conclui que a garantia oferecida pelo reclamante não é idónea para assegurar os créditos exequendos (...)”.

c) Salvo melhor interpretação, os argumentos aduzidos pelo Tribunal a quo não colhem entendimento legal, fazendo errónea interpretação e aplicação do disposto nas normas aplicáveis in caso, mais concretamente as que regem a prestação de garantia para efeitos de suspensão do processo de execução fiscal, mais concretamente o artº 52º e o n.º 1 do artº 74º da LGT, bem como os artigos 169º, 199º e 200º do CPPT.

d) Tal entendimento não tem qualquer fundamento legal, também por violação da lei e do principio da proporcionalidade, vertido no artº 18º, n.º 2 da CRP, pois, não podendo o direito de cobrar impostos, em circunstância alguma, sobrepor-se a procedimentos que oneram, excessiva e desproporcionalmente, o contribuinte, razão pela qual mal andou a sentença recorrida.

e) Desde logo porquanto, em face da soma do valor patrimonial tributário dos imóveis oferecidos como garantia, o mesmo era mais do que suficiente para assegurar o pagamento da dívida exequenda (o montante total da garantia foi fixado pelo Serviço de Finanças em € 238.874,53 e o valor total da garantia oferecido ascendia a um montante consideravelmente superior, de € 257.134,84);

f) Os fundamentos invocados pela Administração Tributária (AT) e arrogada na sentença recorrida, referentes à liquidez e ao grau de risco da execução da garantia sem suporte legal, não constituindo parâmetros relevantes no juízo de aferição da idoneidade da garantia oferecida.

g) E na falta de uma definição legal de garantia idónea, pode afirmar-se que o conceito de idoneidade depende da capacidade de, em caso de incumprimento do devedor e da correspondente necessidade de a executar, assegurar a efectiva cobrança dos créditos garantidos – artºs 169º, 199º e 217º do CPPT, ex vi n.º 2 do artº 52º da LGT (acórdão do STA, de 21/9/2011, rec. n.º 0786/11 e Jorge Lopes de Sousa, CPPT anotado e comentado, 6ª edição, Áreas Editora, Volume III, anotação 2 ao artº 199º).

h) Com efeito, quanto ao valor da garantia é expresso o disposto no artº 199º n.º 5 do CPPT ao valor a que se refere:

*“dívida exequenda, juros de mora até ao termo do prazo de pagamento com o limite de cinco anos e custas na totalidade, acrescida de 25% da soma daqueles valores”.*

i) No despacho reclamado o órgão de execução fiscal considerou não obstante o valor patrimonial dos imóveis exceder o valor da garantia a prestar, considerou que o valor dos mesmos a ter em conta, para efeitos de aferir a sua suficiência para garantia da quantia exequenda e acrescidos, deveria ter-se em conta o valor líquido dos imóveis prestados para garantia, e no caso, considerou a garantia prestada insusceptível de assegurar o crédito tributário.

j) Contudo, para avaliar a suficiência da garantia oferecida sobre imóveis, não pode o órgão de execução fiscal fixar outro valor que não seja o valor patrimonial constante da respectiva matriz ou em acto de avaliação desencadeado para o efeito.

k) Concluímos pois que, a lógica do raciocínio que conduziu à prolação do despacho reclamado não tem acolhimento legal, para efeitos de se avaliar a suficiência da garantia oferecida.

l) A AT não pode recusar a constituição da garantia com o fundamento de que esta não lhe dá segurança absoluta do seu crédito e com absoluto desprezo pelos interesses legítimos do executado.

m) Sobre a concreta idoneidade da garantia oferecida, a proposição constante do n.º 2 do artº 199º do CPPT inscreve-se na linha de jurisprudência consistente do STA – SCT, segundo a qual qualquer garantia oferecida não pode ser recusada se o seu valor assegurar o pagamento da dívida exequenda e do acrescido, sob pena de errónea interpretação e aplicação do artº 52º n.º 3 LGT em conjugação com o artº 199º n.ºs 4 e 5 CPPT (acórdãos 15.02.2012 processo n.º 126/12; 27.06.2012 processo n.º 646/12 e 11.07.2012 processo n.º 730/12).

n) No acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 15.02.2012 – Processo 0126/12, ficaram bem claros os termos em que deve ser apreciada a idoneidade da garantia na perspectiva do equilíbrio interesse do credor/interesse do executado.

o) Voltando ao caso dos autos, o órgão decisor, assim como o Ilustre Julgador deram como provado que, o valor do VPT (valores patrimoniais tributários) dos prédios urbanos prestados para garantia ascendem a 257.134,84 € é superior, ao valor da garantia a prestar (238.874,53 €), ainda assim, argumentam a não admissibilidade da garantia, apenas com o argumento de maior segurança e qualidade (liquidez imediata).

p) Note-se que a AT deve pautar a sua actuação de acordo com o princípio da proporcionalidade (cfr. artº 266º, n.º 2 da CRP, artº 55º da LGT, artº 46º do CPPT e artº 5º, n.º 2 do CPA), o que aponta para a necessidade de ponderação dos interesses em jogo, em molde a não sacrificar nenhum deles.

q) Em suma, a partir do momento que a garantia oferecida cubra a totalidade do crédito exequendo e acrescido, a Administração fiscal não pode recusar com fundamento em aspectos qualitativos da garantia, sob pena de incorrer em errónea interpretação e aplicação do artº 199º do CPPT conjugado com o n.º 5 do artº 52º da LGT.

r) E não se vislumbra que desta interpretação resulte prejuízo para a Administração fiscal e a garantia dos créditos na execução fiscal» até porque a lei lhe permite «em caso de diminuição significativa do valor dos bens que constituem a garantia, ordenar o reforço da mesma», nos termos do disposto no n.º 9 do artº 199º do CPPT e n.º 3 do artº 52º da LGT.

s) A Administração fiscal goza, desta forma, de lata margem de liberdade na aplicação destes mecanismos, que lhe permitem assegurar o crédito exequendo, mas tem de obedecer à lei nos aspectos vinculados, não podendo na interpretação e aplicação da mesma pôr em causa as valorações que são próprias do legislador, subvertendo o sentido e alcance que o mesmo pretendeu dar às normas, em especial aos artºs 199º do CPPT e 52º n.º 5 da LGT.

t) A proceder a interpretação sufragada pela Administração fiscal, esta passaria a estar legitimada a estabelecer uma hierarquização das garantias, em conformidade com a sua maior ou menor liquidez imediata, acabando assim por poder recusar não só a hipoteca como o próprio penhor, porque normal-

mente este também não dá garantias de imediata liquidez, restringindo o quadro legal de garantias que o legislador quis aberto. (No mesmo sentido cfr. o Acórdão do STA, de 14/3/2012, rec. n.º 208/12).

NESTES TERMOS E NOS MAIS DE DIREITO, e com o douto suprimento de Vossas Excelências, deve o presente recurso ser procedente por provado, e em consequência, ser a douta sentença recorrida, revogada e substituída por douto Acórdão que julgue a reclamação procedente.

Porem, como sempre, V. Exas. Farão sempre a costumada JUSTIÇA

**Não houve contra-alegações.**

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

A recorrente à margem identificada vem sindicar a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Aveiro, de 30 de Novembro de 2012, exarada a fls. 65/71.

A sentença recorrida julgou improcedente a reclamação deduzida contra o despacho proferido pelo Director de Finanças de Braga, em 4 de Julho de 2012, que indeferiu pedido de prestação de garantia, por meio de hipoteca, no entendimento de que o despacho da autoridade tributária fez uma correcta aplicação do direito à factualidade, pois que a garantia oferecida, atentos os direitos reais de garantia que incidem sobre os imóveis, não garante o pagamento da obrigação exequenda e legais acréscimos.

A recorrente termina as suas alegações com as conclusões de fls. 95/100, que, como é sabido, delimitam o objecto do recurso, nos termos do estatuído nos artigos 684.º/3 e 685.º-A/1 do CPC, e que aqui se dão por inteiramente reproduzidas para todos os efeitos legais.

A recorrida não contra-alegou.

A nosso ver o recurso não merece provimento.

A questão controvertida reside em saber se o despacho da autoridade tributária está substancialmente fundamentado quanto à falta de idoneidade da oferecida garantia mediante hipoteca.

Nos termos do estatuído nos artigos 169.º e 199.º/1 do CPPT a prestação de garantia, tendo em vista a suspensão do PEF, pode ser efectuada por garantia bancária, caução, seguro caução ou qualquer meio susceptível de assegurar os créditos do exequente.

Nos termos do n.º 2 do citado artigo 199º, a garantia idónea referida no n.º 1 poderá, consistir, ainda, a requerimento do executado e mediante concordância da administração tributária, em penhor ou hipoteca voluntária, aplicando-se o disposto no artigo 195º, com as necessárias adaptações.

Como ensina o ilustre Juiz Conselheiro Jorge Lopes de Sousa <sup>1</sup> (Código de procedimento e de Processo Tributário, anotado e comentado, 6. edição 2011, III volume, páginas 411/412.) “A garantia, fora dos casos a que se aplica o CAC, pode ser constituída por qualquer meio que assegure os créditos do exequente.

(...) A garantia tem de ser idónea para assegurar os créditos do exequente.

Para ser idónea para este feito, a garantia não pode estar subordinada a condições ou limitações que possam afectar a possibilidade de o credor tributário assegurar o seu crédito através da execução da garantia, como por exemplo a possibilidade de denúncia unilateral pela entidade que a presta, ou limitação temporal.

Só uma garantia incondicional e abrangendo a globalidade do período de pendência do processo de execução fiscal até ao momento do pagamento dos créditos tributários poderá ser considerada idónea para assegurar o pagamento da dívida exequenda e do acrescido.

Por isso, no caso de a garantia assentar na mera nomeação de bens à penhora no prazo previsto no n.º 6 do art. 199.º do CPPT, como se prevê no seu n.º 4, a suspensão da execução será condicionada e provisória, mantendo-se apenas se, se concretizar a penhora de bens que assegurem o pagamento em dívida exequenda e do acrescido, pois não se justificaria que se considerasse garantida a dívida depois de se constatar que não foi possível efectuar a penhora dos bens nomeados ou se verificar que eles são insuficientes para assegurar o pagamento da dívida exequenda e do acrescido. Esta é uma conclusão que se impõe por evidentes considerações de ordem lógica, mas que tem apoio explícito no n.º 3 do art. 52.º da LGT que estabelece que «a administração tributária pode exigir ao executado o reforço da garantia no caso de esta se tornar manifestamente insuficiente para o pagamento da dívida exequenda e acrescido».

Na execução fiscal confluem dois interesses conflituantes, o da administração fiscal na efectivação da cobrança célere dos seus créditos e o direito do executado em discutir a legalidade da dívida. Daí que a garantia há-de ser adequada a satisfazer o interesse do exequente, mas sem onerar ou afectar de forma grave os interesses legítimos do executado.

Descendo ao caso concreto temos que, como resulta do probatório, a recorrente ofereceu como garantia hipoteca voluntária sobre três imóveis urbanos, com o valor patrimonial tributário global de € 256.958,94.

O valor da garantia a prestar é de €238.874,53.

Sobre os imóveis a que se reporta a hipoteca incidem anteriores direitos reais de garantia (hipotecas e penhoras), no montante global de € 858.799,83, sendo que desse montante global € 330.411,50 se reportam a créditos cujo pagamento é garantido por hipotecas com registo anterior.

Portanto, o valor dos créditos garantidos por hipotecas anteriormente registadas (€ 330.411,50) é, manifestamente, superior ao valor da garantia (€ 238.874,53) que a recorrente prestar por meio de nova hipoteca sobre os mesmos imóveis.

A hipoteca confere ao credor o direito de ser pago pelo valor de certas coisas imóveis, ou equiparadas, pertencentes ao devedor ou a terceiro com preferência sobre os demais credores que não gozem de privilégio especial ou de prioridade de registo (artigo 686.º do C. Civil).

No caso e análise, se a administração tributária tivesse de executar a garantia não obteria o pagamento do seu crédito, atento o valor dos créditos já garantidos por hipotecas com registo anterior.

Afigura-se, pois, certo que, no caso concreto, a garantia oferecida, por meio de hipoteca, não é susceptível de assegurar o pagamento do crédito exequendo e legais acréscimos.

O despacho sindicado da autoridade tributária e que faz fls. 153/154 do apenso PEF está devidamente fundamentado, pois que exterioriza as razões de facto e de direito que estiveram na sua génese e que foram dadas a conhecer ao recorrente, não violando o princípio da proporcionalidade, pois que é manifesto que a garantia oferecida pelo recorrente, manifestamente, não assegura o pagamento da obrigação exequenda e acrescido.

A sentença recorrida é, assim, de manter.

**Termos em que deve negar-se provimento ao presente recurso jurisdicional, mantendo-se a sentença recorrida na ordem jurídica.**

## 2 – FUNDAMENTAÇÃO

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

A) No Serviço de Finanças de Braga 2 corre termos o processo de execução fiscal n.º 3425200901014668 e apensos, instaurado contra a sociedade *B..... SA.*, NIPC ....., para cobrança de dívidas de IRS, IRC, Imposto de Selo e Juros compensatórios, no valor de 173.165,84€, dívidas que reverteram contra o ora reclamante — cfr. fls. 58 a 61 e 68 e 69 do pef.;

B) No dia 12.10.2011, o reclamante deduziu oposição contra as referidas execuções fiscais, a correr termos neste Tribunal com o n.º 1687/11.4BEBRG — cfr. fls. 80 a 177 do pef.;

C) A 3.11.2011, pelo serviço de finanças, foi fixada no valor de €238.874,53 € a garantia a ser prestada, nos termos do disposto no art.º 169.º do CPPT. - cfr. fls. 179 do pef.;

D) No dia 29.11.2011, após notificação para prestar garantia no montante de **238.874,53 €**, nos termos do art.º 169.º, n.ºs 2 e 10 do CPPT, - o reclamante ofereceu como garantia a constituição de hipoteca sobre os prédios urbanos inscritos na matriz sob os artigos:

1. **U 2091 - fração “R”**, da freguesia de ....., concelho de Braga, com o valor patrimonial de 78.716,43€;

2. **U 967**, da freguesia de ....., concelho de V N Famalicão, com o valor patrimonial de 20.313,78 €;

3. **U 2386-fração “L”**, da freguesia de ....., concelho de Guimarães, com o valor patrimonial de 158.104,63 €; para efeitos de suspensão da execução fiscal até à decisão do pleito — cfr. fls. 131 e 132 do pef.;

E) Sobre os ditos prédios incidem penhoras e hipotecas, conforme a seguir de discrimina:

- Sobre o prédio identificado em **D) 1.** - *hipoteca voluntária*, para garantir um montante de €62.400,00; e *penhora*, no montante de € 135.027,50;

- Sobre o prédio identificado em **D) 2.** — *4 penhoras*, no montante global de €203.249,96 (€ 23.463,75+43.420,62+135.027,50+1.338,09);

- Sobre o prédio identificado em **D) 3.** - *hipoteca legal*, para garantir um montante de € 268.011,50; e *5 penhoras*, no montante de € 190.109,87 (€ 23.453,61+7.174,29+135.027,50+23.115,38+1.338,09); tudo conforme consta das certidões das respetivas conservatórias do Registo Predial juntas de fls. 140 a 150 do pef.;

F) Por despacho de 4.7.2012, do Ex.mo Senhor Director de Finanças de Braga, foi indeferido o pedido de aceitação de garantia, por se considerar que o valor dos bens oferecidos não eram suficientes para garantir a dívida exequenda e acréscimos legais — cfr. fls. 153 e 154 — cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais;

## 3 – DO DIREITO

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

### “I - RELATÓRIO:

A....., NF ....., residente na Rua ....., n.º ...., freguesia de ....., 4705-..... Braga; nos autos de execução fiscal n.º 3425200901014668 e apensos, em que é exequente a Fazenda Pública e executado o ora reclamante, vem reclamar contra o despacho do Ex.mo Senhor Director de Finanças de Braga, proferido a 4/7/2012, que lhe foi notificado através do ofício n.º 4768, de 18/7/2012, e que indeferiu o pedido de prestação de garantia mediante hipoteca voluntária a constituir sobre os artigos U2091-R, da freguesia de

....., concelho de Braga, U967, da freguesia de ....., concelho de V N Famalicão, e U2386-L, da freguesia de ....., concelho de Guimarães.

Para o efeito sustenta, em síntese:

- falta de fundamentação e a violação do princípio da proporcionalidade, uma vez que a garantia foi fixada no valor de 238.874,53 € e o valor patrimonial tributário dos ditos prédios é de 256.958,94€.

- Acrescenta ainda que, não pode a administração fiscal dar preferência a garantias que apresentem maior grau de liquidez nem ter em conta o valor líquido dos imóveis oferecidos para garantia, pois que a função desta não é o pagamento da dívida exequenda, mas a garantia a prestar para efeito da suspensão do processo executivo.

Conclui, pedindo, que seja anulado o despacho proferido.

A Fazenda Pública, notificada nos termos e para os efeitos do disposto no art. 278º n.º 2, 1ª parte, na resposta apresentada alegou, em suma, o seguinte:

1. Os bens oferecidos não constituem garantia idónea, uma vez que já se encontram onerados.

2. O valor dos bens oferecidos como garantia revela-se manifestamente insuficiente para assegurar o crédito exequendo e acrescido;

O Digno Procurador da República emitiu Parecer sustentando a improcedência da presente reclamação, porquanto a garantia oferecida pelo reclamante não é não constitui garantia idónea e o despacho reclamado não viola nenhuma das disposições legais, configuradas para o efeito, cfr. fls. 45 a 47 dos autos.

II - SANEADOR:

(...)

III - FUNDAMENTAÇÃO DE FACTO E DE DIREITO

FACTOS ASSENTES:

(...)

O DIREITO:

A reclamação contra decisão do órgão de execução fiscal encontra-se regulada no CPPT (art.º 276º e ss do CPPT), e é o modo de reacção contra actuações lesivas, que sob o ponto de vista material, afectem os direitos e interesses legítimos do executado ou de terceiros, praticadas por um órgão da Administração, no âmbito do processo de execução fiscal, garantindo-se aos interessados, no artigo 268º, n.º 4, da Constituição da República Portuguesa, a tutela jurisdicional efectiva mediante o recurso a um tribunal para defesa desses direitos, na esteira da previsão legal do artigo 103º, n.º2, da LGT.

Questão a decidir:

Saber se os bens apresentados pelo executado/reclamante constituem garantia idónea.

Dispõe o art.º 199º, do CPPT., sob a epígrafe — *Garantia* — no seu n.º 1 “*Caso não se encontre já constituída garantia, com o pedido deverá o executado oferecer garantia idónea, a qual consistirá em garantia bancária, caução, seguro-caução ou qualquer meio susceptível de assegurar os créditos do cxc quente.*”; n.º 2 — “*A garantia idónea referida no número anterior poderá consistir, ainda, a requerimento do executado e mediante concordância da administração tributária, em penhor ou hipoteca voluntária, aplicando-se o disposto no artigo 195.º, com as necessárias adaptações.*”

Ou seja, a garantia fixada ao reclamante poderia ser prestada por qualquer uma das modalidades referidas no citado preceito legal, desde que fosse idónea para garantir o pagamento da dívida exequenda e acréscimos legais.

A expressão “*garantia idónea*” consubstancia um conceito impreciso/indeterminado, conferindo ao órgão competente o poder de apreciar, no caso concreto, a adequação do meio oferecido para assegurar a cobrança efectiva da dívida exequenda, abrindo, neste ponto, uma margem de discricionariedade à Administração. E na falta de uma definição legal de garantia idónea, pode afirmar-se que o conceito de idoneidade depende da capacidade de, em caso de incumprimento do devedor e da correspondente necessidade de a executar, assegurar a efectiva cobrança dos créditos garantidos - arts. 169.º, 199.º e 217.º do CPPT, *ex vi* n.º 2 do art. 52.º da LGT (acórdão do STA, de 21.9.2011, recurso n.º 0786/11 e Jorge Lopes de Sousa, *CPPT anotado e comentado*, 6ª edição, Áreas Editora, Volume III, anotação 2 ao art. 199º).

Ora, no caso vertente, o reclamante sustenta idoneidade dos bens indicado como garantia repostado apenas à suficiência abstrata em termos do seu valor.

Sendo o valor patrimonial global dos prédios oferecidos para hipoteca de 256.958,94 € e sendo o valor da garantia a prestar fixado pelo órgão de execução fiscal no montante de 238.874,53 €, aquele valor seria bastante para garantir o pagamento da dívida exequenda e acréscimos legais.

Todavia, verifica-se que sobre os prédios oferecidos para hipoteca incidem penhoras e hipotecas que atingem o valor global de 858.799,83 €. Ou seja, os ónus e encargos incidentes e



ativos sobre os prédios identificados (não tendo o reclamante demonstrado o contrário) e que têm preferência sobre qualquer hipoteca constituída posteriormente, como seria a que o reclamante pretendia constituir a favor da Fazenda Pública (cf. arts 686.º e 822.º do C Civil), ultrapassam largamente o valor patrimonial dos mesmos prédios. Ora, desse modo, e porque tais bens estão a servir de garantia de cumprimento de um valor notoriamente superior ao seu valor, o credor fica sem possibilidades de assegurar a realização do seu crédito (situação que não é passível de controlo pela AT). O que, por sua vez, determinou um juízo de inidoneidade da garantia por parte da mesma AT. Razão pela qual não havia lugar à notificação para reforço (que só existiria caso já houvesse garantia prestada) ou prestação de nova garantia (esta será, antes, uma prerrogativa do interessado, após o indeferimento).

A este propósito, conforme sublinhado pela Fazenda Pública, pode ler-se os ensinamentos do Conselheiro Jorge Lopes de Sousa, *in ob. citada*, pág. 412: *“A garantia tem de ser idónea para assegurar os créditos do exequente. Para ser idónea para este efeito, a garantia não pode estar subordinada a condições ou limitações que possam afectar a possibilidade de o credor tributário assegurar o seu crédito através da execução da garantia, como por exemplo, a possibilidade de denúncia unilateral pela parte que a presta, ou limitação temporal.”*

Ora, *in casu*, o reclamante reporta a idoneidade da garantia apenas à suficiência abstrata em termos de valor, mas sem que esteja cumprido o requisito da segurança bastante para se ter por acutelada a dívida tributária, conforme se deixou dito, encontra-se comprometida a eficaz e regular cobrança da dívida tributária. Termos em que, inelutavelmente, se conclui que a garantia oferecida pelo reclamante não é idónea para assegurar os créditos exequendos, nos termos e para os efeitos previstos nos artigos 199.º, n.º 1 e 196.º, do CPPT.

Nesta conformidade, sem necessidade de mais considerações, indefere-se a presente reclamação e mantém-se, em conformidade, o despacho reclamado, tendo em conta a fundamentação supra explanada.

#### IV - DECISÃO:

**Por todo o exposto, julga-se a presente reclamação inteiramente improcedente, mantendo em, consequência, o despacho reclamado.”**

#### DECIDINDO NESTE STA

Salvo o devido respeito, carece de razão legal o recorrente. Como se decidiu no acórdão deste STA de 30/01/2013 tirado no recurso n.º 34/13-30 interposto por uma gerente (revertida) da mesma sociedade originariamente devedora e no qual se discutiam, essencialmente, as mesmas questões de facto e de direito, (acórdão no qual o ora relator interveio como 1º Adjunto): “em primeiro lugar no caso, em apreço, não está em causa a opção da por esta ou aquela garantia em termos qualitativos, sendo que Administração Tributária não aceitou a garantia por entender que devia ser dada preferência a outras garantias que apresentem maior grau de liquidez (vg. garantia bancária, caução ou seguro-caução), mas sim porque considerou que a soma dos valores das garantias reais que incidem sobre os imóveis oferecidos como garantia ascende a 858.799,83 euros, o que é manifestamente superior ao seu valor patrimonial tributário, e por essa razão considerou tal garantia insusceptível de assegurar o crédito tributário.

Por outro lado, a recorrente parte de uma petição de princípio, ao sustentar reiteradamente nas conclusões d), n) e p), que, a partir do momento em que a garantia oferecida cubra a totalidade do crédito exequendo e acrescido, a Administração fiscal não pode recusar com fundamento em aspectos qualitativos a garantia oferecida, dando como demonstrado o que não está efectivamente demonstrado, ou seja que a garantia oferecida assegure o pagamento de tal crédito.

Com efeito, e como já se referiu, no caso subjudice o que se impõe, antes de mais, é apurar se a garantia oferecida (hipoteca voluntária) era idónea para assegurar o pagamento do crédito exequendo e legais acréscimos”.

A decisão sindicada no presente recurso (cf. fls. 153 do processo de execução apenso) entendeu que não porque obteve informação com os seguintes elementos constantes de fls. 154 do mesmo processo executivo “(...) Da análise do direito de audição consta-se em primeiro lugar que não há nenhuma garantia prestada no processo de execução fiscal, logo não há que efectuar qualquer notificação para reforço, visto nunca ter sido prestada qualquer garantia (ex. hipoteca voluntária)- Por força das normas legais Código de Registo Predial os ónus ou encargos só após registo do seu cancelamento é que são verdadeiramente eficazes contra terceiros, pelo que até ser definitivamente registado o cancelamento dos ónus, o simples pedido de cancelamento não releva para efeitos de apreciação da idoneidade dos bens oferecidos como garantia. Quanto ao pedido de avaliação do VPT do prédio urbano artigo 967, consta-se que o mesmo foi avaliado pelas regras do artigo 38º do IMI em 20/09/2005 (...) uma nova avaliação iria ser inferior ao VPT de (em) 19.410,00 Euros resultante da avaliação em 2005, pelo que não alteraria o valor para consideração de garantia” em caso de aceitação da garantia oferecida pela Reclamante. Considerou-se ainda a fls. 153 do mesmo processo executivo “proponho o indeferimento

do pedido de aceitação de garantia, dado que o valor dos bens oferecidos como garantia não são suficientes para garantir a dívida exequenda e acréscimos legais”

E, julgamos que o fez acertadamente não merecendo tal decisão qualquer censura.

Com efeito, resulta do probatório (alíneas C) a E)) que a recorrente ofereceu como garantia hipoteca voluntária sobre três imóveis urbanos, com o valor patrimonial tributário global de € 257.134,84.

O valor da garantia a prestar era de € 238.874,53.

Porém sobre aqueles imóveis incidiam anteriores direitos reais de garantia (hipotecas e penhoras), no montante global de € 858.798,83, sendo que desse montante global € 330.411,50 se reportam a créditos cujo pagamento é garantido por hipotecas com registo anterior (cf. probatório, alínea E)-

Portanto, o valor dos créditos garantidos por hipotecas anteriormente registadas (€ 330.411,50) é, manifestamente, superior ao valor da garantia (€ 238.874,53) que o recorrente pretendia prestar por meio de nova hipoteca sobre os mesmos imóveis.

As garantias incidentes sobre imóveis obedecem ao princípio do trato sucessivo do registo, pelo que é dada preferência à realização dos créditos cuja garantia foi anteriormente registada. Assim a hipoteca confere ao credor o direito de ser pago pelo valor de certas coisas imóveis, ou equiparadas, pertencentes ao devedor ou a terceiro com preferência sobre os demais credores que não gozem de privilégio especial ou de prioridade de registo.

A hipoteca constitui um direito real de garantia que se caracteriza pois por, ao contrário do privilégio, não estabelecer a preferência em atenção à causa do crédito, vigorando, antes, o princípio da prioridade na constituição. É o que resulta do artº 686º do Código Civil que “*A hipoteca confere ao credor o direito de ser pago pelo valor de certas coisas imóveis, ou equiparadas, pertencentes ao devedor ou a terceiro com preferência sobre os demais credores que não gozem de privilégio especial ou de prioridade de registo*”. Ora, como bem expressa o Senhor Procurador Geral junto deste STA no seu parecer “(...) *No caso e análise, se a administração tributária tivesse de executar a garantia não obteria o pagamento do seu crédito, atento o valor dos créditos já garantidos por hipotecas com registo anterior*”.

E, como bem se salientou na decisão recorrida, “**na falta de uma definição legal de garantia idónea, pode afirmar-se que o conceito de idoneidade depende da capacidade de, em caso de incumprimento do devedor e da correspondente necessidade de a executar, assegurar a efectiva cobrança dos créditos garantidos - arts. 169.º, 199.º e 217.º do CPPT, ex vi n.º 2 do art. 52.º da LGT (acórdão do STA, de 21.9.2011, recurso n.º 0786/11 e Jorge Lopes de Sousa, CPPT anotado e comentado, 6ª edição, Áreas Editora, Volume III, anotação 2 ao art. 199º)**”.

Assim, encontrando-se a idoneidade da garantia dependente da possibilidade de o credor tributário assegurar o seu crédito através da execução da mesma, a determinação de tal impossibilidade é suficiente para considerar como inidónea a garantia oferecida pela Reclamante.

Argumenta, ainda, o recorrente que ocorreu violação do princípio da proporcionalidade e que a Administração Tributária actuou com «absoluto desprezo dos interesses legítimos do executado».

Mas também não procede esta alegação.

Na verdade, tal como se destacou no acórdão deste STA a que fizemos referência “não se olvidando que na lei processual fiscal vigora como que “um princípio geral da equivalência da caução, penhora e outras garantias idóneas, como a hipoteca (uma vez que, na presença de qualquer uma delas, a execução se suspende até decisão da oposição deduzida), devendo ser aceite pelo órgão exequente aquela que, sem prejuízo do credor, melhor sirva os interesses do executado” (neste sentido, cfr. RUI DUARTE MORAIS, *A Execução Fiscal*, 2ª ed., Almedina, Coimbra, 2006, p.78.)<sup>(1)</sup>, não poderá deixar de se argumentar também que, em relação à hipoteca voluntária e ao penhor, a lei impõe a concordância da administração tributária.

Ora, no caso em apreço não está em causa a ponderação pela Administração Fiscal de meros riscos hipotéticos, ou da menor solidez da hipoteca em contraponto com outras garantias admitidas no elenco do artº 199º, mas sim um juízo de avaliação sobre a idoneidade da garantia oferecida, sendo na avaliação dessa idoneidade a Administração Tributária goza, por força da lei, de uma certa margem de discricionariedade.

Trata-se de um juízo que não é feito apenas com base nas premissas a lei e que assenta também na ponderação dos elementos de fato relativos a cada situação concreta.

No caso, e como resulta da matéria de facto levada ao probatório, a Administração Fiscal constatou que a soma dos valores das garantias reais que incidem sobre os imóveis oferecidos como garantia era manifestamente superior ao seu valor patrimonial tributário, pelo que, não podia o órgão de execução fiscal aceitar como garantia um bem insusceptível de assegurar o crédito tributário e em consequência determinar a suspensão do processo de execução fiscal.

Neste contexto, e tendo em conta que a garantia idónea será aquela que é adequada para o fim em vista, ou seja, assegurar o pagamento totalidade do crédito exequendo e legais acréscimos, atenta a previsível duração do processo, não se nos afigura que nesta ponderação a Administração Fiscal tenha actuado de forma inadequada, desnecessária ou desrazoável.

Tanto basta para se concluir que não se verifica a violação do princípio da proporcionalidade, em qualquer uma das suas dimensões (arts. 266º, n.º 2 da Constituição da República e 5º, n.º 2 do Código de Procedimento Administrativo e 55º da Lei Geral Tributária).

Em suma, e para concluir, se dirá que, no caso em apreço, a garantia oferecida, por meio de hipoteca, não era suficiente para, em caso de incumprimento do devedor, salvaguardar a efectiva cobrança da dívida exequenda e acrescidos, pelo que não padece de ilegalidade o despacho da Administração Tributária que considerou que os bens oferecidos não constituíam garantia idónea.

A sentença recorrida que assim decidiu, não merece censura e deve ser confirmada.

**Finalizamos elencando as seguintes proposições que resultam do exposto:**

I- O artº 199º, n.º 2 do Código de Procedimento e Processo Tributário confere à administração uma certa margem de discricionariedade para decidir, em função de cada caso concreto, se a garantia prestada é ou não «idónea» para assegurar a cobrança efectiva da dívida exequenda, impondo-se, especificamente, nos casos da hipoteca voluntária e do penhor, a concordância da administração tributária.

II -Para efeito do disposto nos arts. 169º e 199º do Código de Procedimento e Processo Tributário garantia idónea será aquela que é adequada para o fim em vista, ou seja, assegurar o pagamento totalidade do crédito exequendo e legais acréscimos. III- A hipoteca confere ao credor o direito de ser pago pelo valor de certas coisas imóveis, ou equiparadas, pertencentes ao devedor ou a terceiro com preferência sobre os demais credores que não gozem de privilégio especial ou de prioridade de registo.

IV- Resultando do probatório que o valor dos créditos garantidos por hipotecas anteriormente registadas (€ 330.411,50) é, manifestamente, superior ao valor da garantia (€ 238.874,53) que o executado pretendia prestar por meio de nova hipoteca sobre os mesmos imóveis, não se afigura ilegal, inadequado, desnecessário ou desrazoável o despacho da autoridade tributária que não considerou tal garantia idónea para suspender a execução fiscal.

**4- Decisão**

Termos em que, face ao exposto, acordam os Juizes da secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao presente recurso e confirmar a sentença recorrida.

Custas pelo recorrente.

Lisboa, 6 de Fevereiro de 2013. — *Ascensão Lopes* (relator) — *Pedro Delgado* — *Valente Torão*.

(<sup>1</sup>) (E também neste sentido, Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 11.07.2012, recurso 730/12 e de 15.02.2012, recurso 126/12.)

**Acórdão de 6 de Fevereiro de 2013.**

**Assunto:**

*Reclamação graciosa. Caducidade da garantia. Suspensão da execução.*

**Sumário:**

*O efeito da caducidade da garantia declarada na pendência de reclamação graciosa prolonga-se pela subsequente impugnação judicial em que se continua a discutir a legalidade da dívida exequenda.*

Processo n.º 92/13-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A.....

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

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

**RELATÓRIO**

1.1. A Fazenda Pública recorre da sentença que, proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, julgou procedente a reclamação deduzida, nos termos dos artigos 276º e seguintes do CPPT, por A....., com os demais sinais dos autos, contra a decisão que determinou a prestação de garantia

para suspender o processo de execução fiscal em razão da decisão de anteriores reclamações gratuitas apresentadas relativas aos actos tributários de IRS dos anos de 2004 e 2005.

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

I – Da leitura da sentença recorrida constata-se que a mesma não fixou o valor da causa, quando o deveria ter feito nos termos do art. 97º-A n.º 2 do CPPT.

II – Este normativo, como se refere no acórdão do Supremo Tribunal Administrativo referente ao processo n.º 099/12 de 15/02/2012, consultável integralmente in [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), foi aditado pelo DL n.º 34/2008, de 26/2 e é aplicável a processos (e respectivos incidentes, recursos e apensos) iniciados a partir de 20/4/2009 (cfr. os arts. 26º e 27º desse DL, na redacção dada pela Lei n.º 64-A/2008, de 31/12).

III – Ora, a presente reclamação de actos do órgão da execução fiscal foi intentada em 2012, sendo-lhe aplicável aquele regime.

IV – Assim, como bem se decidiu no citado acórdão: “(...) havemos, pois, de concluir que no presente caso, porque estamos face a um processo impugnatório de acto do órgão de execução fiscal, é aplicável o regime previsto no citado art. 97º-A do CPPT, nomeadamente o seu n.º 2, dado que a reclamação não é no caso subsumível a nenhuma das alíneas do n.º 1; ou seja, o respectivo valor, para efeitos de custas, há-de encontrar-se de acordo com a regra constante deste n.º 2: o valor do processo é fixado pelo juiz, tendo em conta a complexidade do processo, a condição económica do impugnante, tendo como limite máximo o valor da alçada da 1ª instância dos tribunais judiciais (Euros 5.000).”

V – Deste modo, deverá o valor da Causa ser fixado, “tendo em Conta a complexidade do processo, a condição económica do impugnante, tendo como limite máximo o valor da alçada da 1ª instância dos tribunais judiciais (Euros 5.000)”

VI – A caducidade da garantia, encontra-se prevista actualmente no artigo 183º-A do CPPT.

VII – Sendo que da leitura deste preceito se retira que, actualmente, a caducidade da garantia só ocorre em caso de falta de diligência da administração tributária, por não ter cumprido o prazo de um ano para proferir decisão em sede de reclamação gratuita (cf. 183º n.º1 do CPPT), sendo que caso o incumprimento seja devido ao reclamante não ocorre essa caducidade (art. 183º-A n.º 2 do CPPT)

VIII – Nos termos da redacção anterior do n.º 1 do art. 183º-A do CPPT, revogada pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, o regime de caducidade da garantia era aplicado, não só à reclamação gratuita, mas também à impugnação judicial, recurso judicial ou oposição à execução, sendo o prazo máximo para a decisão da reclamação gratuita de 1 ano e de três anos para o julgamento em primeira instância dos processos judiciais.

IX – Desta alteração legislativa, terá de se retirar a consequência que o legislador pretendeu diferenciar o regime relativo à caducidade da garantia entre o que respeita à reclamação gratuita e o que respeita à impugnação judicial.

X – Isto é, a redacção actual deste preceito ao restringir o âmbito de aplicação da norma às situações de apresentação de reclamação gratuita, leva a concluir que o instituto de caducidade da garantia se destina, apenas, a devolver à administração tributária os custos da sua própria ineficiência.

XI – Acompanhando esta leitura, caso ocorra a caducidade da garantia na pendência de reclamação gratuita e, posteriormente, seja interposto recurso hierárquico, nada deverá a Administração Tributária solicitar a prestação de nova garantia, pois subsiste o pleito que se iniciou com a reclamação gratuita, sendo o recurso hierárquico um prolongamento desse procedimento.

XII – Porém, já assim não será, no caso, como sucede nos presentes autos, em que após o indeferimento da pretensão do contribuinte na fase administrativa, este recorre aos meios judiciais.

XIII – Passando-se de um “pleito gratuito” para um “pleito judicial”, situações que o legislador quis, de forma clara, diferenciar.

XIV – É que, neste último caso, o atraso na decisão da impugnação já não pode ser imputado à Administração, mas a um órgão de soberania que é independente – o Tribunal.

XV – Nestes termos, após o reconhecimento da caducidade da garantia, por não ter sido cumprido o prazo máximo de um ano para a decisão da reclamação gratuita, o interessado só pode beneficiar da suspensão da execução fiscal até à decisão gratuita do pleito.

XVI – Sendo apresentado qualquer meio jurisdicional de reacção, só se verificará nova suspensão do processo de execução fiscal se o devedor prestar nova garantia idónea, para cujo cálculo, inclusivamente, devem ser contabilizados os juros de mora até à data de apresentação do novo meio de reacção, em conformidade com o n.º 6 do artigo 199º do CPPT.

XVII – Deste modo, a notificação da ora reclamante para prestar nova garantia, prende-se com o facto de (tendo-se verificado a caducidade da garantia prestada enquanto se encontrava pendente processo de reclamação gratuita), neste momento, já não se encontrar pendente qualquer meio de reacção gratuito que esteja dependente do poder de decisão da administração tributária, e por cujos eventuais atrasos na decisão esta deva ser penalizada.

XVIII – A sentença recorrida ao assim não entender apresenta-se ilegal por desconformidade com os preceitos atrás mencionados, não merecendo por isso ser confirmada.

Termos em que, concedendo-se provimento ao recurso, deve ser fixado valor à causa nos termos legais e a decisão ser revogada e substituída por acórdão que declare a reclamação improcedente.

1.3. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.4. O MP emite parecer no sentido da improcedência do recurso, nos termos seguintes:

«**FUNDAMENTAÇÃO**

Questão decidenda: consequência jurídica da declaração de caducidade de garantia prestada para suspensão de processo de execução fiscal, em virtude do decurso do prazo de um ano desde a data da interposição de reclamação graciosa, na pendência de impugnação judicial deduzida contra decisão de indeferimento de recurso hierárquico interposto contra decisão de indeferimento da reclamação graciosa.

1. A execução fiscal fica suspensa até à *decisão do pleito*, em caso de reclamação graciosa, impugnação judicial ou recurso judicial (reclamação) que tenham por objecto a legalidade da dívida exequenda desde que tenha sido prestada garantia idónea que assegure o pagamento da quantia exequenda e do acrescido (art. 52º n.ºs. 1/2 LGT; arts. 169º n.º 1 e 199º n.ºs. 1 e 4 CPPT).

A *decisão do pleito*, adoptada pelo legislador como termo final do período de suspensão da execução fiscal, apenas ocorre com a formação de caso decidido ou resolvido na sequência de impugnação administrativa (reclamação graciosa ou recurso hierárquico), ou de caso julgado na sequência de impugnação judicial ou recurso judicial (Jorge Lopes de Sousa *Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado* 6ª edição 2011 Volume III p. 220).

A declaração de caducidade da garantia pelo órgão da administração tributária com competência para decidir a reclamação graciosa não obsta à manutenção do efeito suspensivo da execução, pelos seguintes motivos:

a) inexistência de previsão da cessação do efeito suspensivo nas normas constantes do art. 183º-A CPPT.

b) a declaração de caducidade constitui uma sanção resultante da morosidade do procedimento tributário ou do processo judicial.

c) o prosseguimento da suspensão da execução sem garantia subsequente à declaração de caducidade surge como *uma compensação pelo ónus que foi imposto ao contribuinte de ter de suportar a garantia durante um período de tempo que se considera adequado para ser proferida decisão*

(no sentido propugnado acórdãos STA-SCT 31.01.2008 processo n.º 21/08; 20.10.2010 processo n.º 1258/09; 29.06.2011 processo n.º 563/11; 12.04.2012 processo n.º 322/12; 26.04.2012 processo n.º 364/12 / na doutrina Jorge Lopes de Sousa ob. cit. Volume III p. 342).

d) como consequência da premissa antecedente o efeito da caducidade da garantia declarada na pendência de reclamação graciosa prolonga-se pela subsequente impugnação judicial em que se continua a discutir a legalidade da dívida exequenda.

Não sendo a suspensão da execução fiscal afectada pela caducidade da garantia prestada, a exigência pela administração tributária de prestação de uma nova garantia para obtenção daquele efeito, até à decisão do pleito (segundo a interpretação da expressão antecedentemente sustentada) carece de fundamento legal.

**CONCLUSÃO**

O recurso não merece provimento.

A sentença impugnada deve ser confirmada.»

1.5. Com dispensa de Vistos, dada a natureza urgente do processo, cabe deliberar:

**FUNDAMENTOS**

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

1- A Adm. Fiscal instaurou processo de execução fiscal com o n.º 3166200701131958, contra a executada A....., para pagamento da dívida exequenda resultante de liquidação de IRS e de juros compensatórios dos anos de 2004 e 2005 – cfr. certidão de dívida de fls. 2 e de fls. 3, do Proc. Exec. apenso aos autos.

2- Foi efectuada a citação da executada para os autos, tendo esta apresentado duas reclamações graciosas dos actos tributários referidos supra e prestado garantia através da constituição de hipoteca voluntária do bem imóvel destinado a habitação inscrito na matriz predial urbana sob o art. 1186, ....., tendo-se determinado a suspensão do processo de execução fiscal. – cfr. petição de reclamação de fls. 5 e segs. e de fls. 17 e segs., Informação e Ofício de fls. 32 e 33, requerimento de fls. 61 e segs., Informação e Despacho de 08.04.2008, de fls. 89 e 90, requerimento de fls. 104 e segs., do Proc. Exe. apenso.

3- Em 21.09.2010, veio a executada requerer o reconhecimento da caducidade da garantia prestada referida supra, nos termos do disposto no art. 183º-A, do CPPT, ao qual foi deferida por despacho proferido em 25.11.2010 e ordenado o cancelamento da garantia. – cfr. requerimento de fls. 120 e segs. e Informação e Despacho de fls. 126 e 127, do Proc. Exe. apenso.

4- Em 01.04.2011, foi proferida decisão de indeferimento das reclamações graciosas referidas em 2), tendo sido apresentadas duas petições de impugnação judicial dos actos tributários indicados

supra, em 20.06.12 e em 29.06.12, respectivamente, e notificada para prestar garantia no valor total de € 225.233,90. – cfr. tramitação processual do proc. exe. de fls. 154 e 155, Informação de fls. 162 e 163 e Despacho de 18.06.2012, de fls. 164 e 165 e Ofício e correspondência postal de fls. 166 a 170, do Proc. Exe. apenso.

3.1. A sentença recorrida considera, em síntese, que mantendo-se a suspensão da execução (n.º 1 do art. 169.º do CPPT) até à decisão do pleito, apesar de declarada a caducidade da garantia, no caso, uma vez que após o indeferimento da reclamação graciosa foi interposta a respectiva impugnação judicial, tal determina a manutenção da suspensão da execução, na medida em que não se verificou uma decisão definitiva do pleito, não sendo, pois, devida qualquer outra garantia para obter o referido efeito suspensivo.

Discorda a recorrente Fazenda Pública, sustentando, além do mais, que em caso de indeferimento da reclamação graciosa se o contribuinte recorre aos meios judiciais só ocorrerá nova suspensão do processo de execução fiscal se o devedor prestar nova garantia idónea, para cujo cálculo, inclusivamente, devem ser contabilizados os juros de mora até à data de apresentação do novo meio de reacção, em conformidade com o n.º 6 do art. 199.º do CPPT, pois que da alteração introduzida no art. 183.º-A do CPPT terá de se retirar a consequência de que o legislador pretendeu diferenciar o regime relativo à caducidade da garantia entre o que respeita à reclamação graciosa e o que respeita à impugnação judicial: restringindo-se, na redacção actual, o âmbito de aplicação da norma às situações de apresentação de reclamação graciosa, é de concluir que o instituto de caducidade da garantia se destina, apenas, a devolver à AT os custos da sua própria ineficiência.

3.2. A questão a decidir é, portanto, a de saber se o efeito suspensivo do processo de execução fiscal, decorrente da apresentação de reclamação graciosa e prestação de garantia no âmbito desta, se mantém até ao trânsito em julgado da decisão que vier a ser proferida na impugnação judicial deduzida contra o indeferimento daquela reclamação graciosa, independentemente de ter sido declarada a caducidade da garantia.

Sendo esta a única questão a decidir dado que a alegada falta de indicação do valor da causa (suscitada nas Conclusões I a V do recurso) ficou prejudicada por a sentença ter sido, entretanto, rectificada, como dela consta e conforme despacho de 13/12/2012, com o teor seguinte:

«Proferida sentença nos presentes autos em 31.10.12, verifica-se que, por lapso manifesto deste Tribunal, foi omitido a indicação do valor da causa, nos termos do disposto no n.º 2, do art.º 97-A, do CPPT, pelo que ora se procede à rectificação da sentença, indicando-se como valor do processo o montante de € 5000,00.

A presente correcção integra-se na sentença proferida nos autos.

Sintra, 13.12.12»

4. Vejamos, pois, a questão da caducidade da garantia.

De acordo com o disposto no n.º 1 do art. 169.º do CPPT, a execução ficará suspensa até à decisão do pleito em caso de reclamação graciosa, impugnação judicial ou recurso judicial que tenham por objecto a legalidade da dívida exequenda desde que tenha sido constituída garantia nos termos do art. 195.º ou prestada nos termos do art. 199.º, ambos do mesmo CPPT, ou a penhora garanta a totalidade da quantia exequenda e do acrescido.

E no mesmo sentido dispõe, igualmente, o art. 52.º da LGT.

Ora, a decisão do pleito, adoptada pelo legislador como termo final do período de suspensão da execução fiscal, verifica-se apenas com a formação de caso decidido ou resolvido na sequência de impugnação administrativa (reclamação graciosa) ou de caso julgado na sequência de impugnação judicial ou recurso judicial, sendo que o dito caso decidido ou resolvido (após reclamação administrativa) «ocorre quando a decisão da administração tributária deixar de ser contenciosamente impugnável com fundamento em vícios geradores de anulabilidade.» (1)

Por outro lado, no n.º 1 do art. 183.º-A do CPPT dispõe-se que a garantia prestada para suspender o processo de execução fiscal caduca se a reclamação graciosa não estiver decidida no prazo de um ano a contar da data da sua interposição (este artigo 183.º-A foi aditado ao CPPT pela Lei n.º 15/2001, de 5/6; foi alterado pela Lei n.º 30-13/2002, de 30/12; foi revogado pela Lei n.º 53-A/2006, de 29/12; e veio a ser reintroduzido pela Lei n.º 40/2008, de 11/8, com entrada em vigor em de 1/1/2009).

No caso, apesar de as garantias terem sido constituídas em 9/5/2008, certo é que foi declarada a caducidade das mesmas, por despacho de 25/11/2010, do chefe de Finanças.

E tal declaração de caducidade das garantias, por parte do OEF com competência para decidir a reclamação graciosa, não obsta à manutenção do efeito suspensivo da execução, dado que, como salienta o MP, o art. 183.º-A do CPPT não contém previsão da cessação daquele efeito suspensivo, sendo diferentes, por outro lado, os planos em que operam as disposições constantes do n.º 1 deste art. 183.º-A e do art. 169.º: a declaração de caducidade reconduz-se a uma sanção resultante da morosidade do procedimento tributário e o prosseguimento da suspensão da execução sem garantia subsequente à declaração de caducidade surge como uma compensação pelo ónus que foi imposto ao contribuinte de ter de suportar a garantia durante um período de tempo que se considera adequado para ser proferida

decisão, sendo que, como acima se disse, a decisão do pleito referida no n.º 1 do art. 169º e adoptada pelo legislador como termo final do período de suspensão da execução, ocorre com a formação de caso decidido na sequência de impugnação administrativa (cfr. acs. desta Secção do STA, de 31/1/2008, proc. n.º 21/08; de 20/10/2010, proc. n.º 1258/09; de 29/6/2011, proc. n.º 563/11; de 12/4/2012, proc. n.º 322/12; de 26/4/2012, proc. n.º 364/12).

E a este entendimento não obsta a circunstância de, face à actual redacção do n.º 1 do art. 183º-A do CPPT, a caducidade da garantia operar apenas no caso de a reclamação graciosa não estar decidida no prazo de um ano a contar da data da sua interposição: com efeito, aceitando que, como alega a recorrente Fazenda Pública (Conclusões X e XI), a caducidade da garantia se destina a devolver à AT os custos da sua própria ineficiência, não vemos que daí resulte que, pelo facto de a nova redacção daquele normativo não contemplar a caducidade para os casos de impugnação judicial, recurso judicial ou oposição, se deva concluir (cfr. Conclusões XII a XIV) que no caso de ser deduzida impugnação judicial da decisão de indeferimento da reclamação graciosa, aquele atraso deixa de ser imputável à administração (sendo certo que eventuais atrasos na decisão da impugnação judicial não podem ser imputáveis à AT, também é certo que a caducidade da garantia não decorre destes atrasos – aliás a caducidade já terá sido declarada - mas, antes, do facto de a reclamação graciosa não ter sido decidida no prazo de um ano).

Por isso, se a manutenção da suspensão da execução sem garantia subsequente à declaração de caducidade surge como uma compensação pelo ónus que foi imposto ao contribuinte de ter de suportar a garantia durante um período de tempo que se considera adequado para ser proferida decisão, então, também não colhe a alegação da recorrente no sentido de que existe obrigação de prestação de nova garantia no âmbito do processo de impugnação judicial (ainda que esta impugnação seja deduzida na sequência da decisão da reclamação graciosa), quando a garantia prestada na pendência da mesma reclamação graciosa haja caducado, por culpa unicamente imputável à AT, nomeadamente por não ter cumprido o prazo que o legislador considera razoável para decidir tal procedimento (reclamação).

Em suma, porque o efeito da caducidade da garantia declarada na pendência de reclamação graciosa se prolonga pela subsequente impugnação judicial em que se continua a discutir a legalidade da dívida exequenda e porque, neste contexto, a suspensão da execução fiscal não é afectada pela caducidade da garantia prestada, há, então, que concluir que a exigência, por parte da AT, de prestação de uma nova garantia para obtenção daquele efeito, carece de fundamento legal.

A sentença recorrida que assim decidiu deve, portanto, ser confirmada, improcedendo, consequentemente, o recurso.

#### DECISÃO

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

Custas pela recorrente.

Lisboa, 6 de Fevereiro de 2013. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Francisco Rothes* — *Fernanda Maçãs*.

(<sup>1</sup>) Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado e comentado, 6ª ed., 2011, Vol. III, anotação 9 ao art. 169º, p. 220 e anotação 3 ao art. 183º-A, pp. 341/342.

Rui Duarte Morais, A Execução Fiscal, p. 80.

### Acórdão de 6 de Fevereiro de 2013.

Processo n.º 581/12-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A....., Lda.

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

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

#### 1 — RELATÓRIO

A....., Lda., NIPC ....., com sede na Rua ....., Loja ....., deduziu impugnação judicial contra a liquidação de IRC relativa aos anos de 2004 e 2005, pedindo a anulação da mesma.

Por sentença de 22 de Abril de 2009, o TAF de Braga decidiu julgar a impugnação parcialmente procedente, anulando as liquidações de IRC e juros compensatórios impugnados e absolver a Fazenda Pública do pedido de pagamento de juros indemnizatórios.

**Reagiu a Fazenda Pública**, ora recorrente, interpondo o presente recurso, para o Tribunal Central Administrativo Norte, que, por decisão de 29 de Março de 2012, se declarou incompetente em razão da hierarquia, entendendo competente para conhecimento do recurso este Supremo Tribunal Administrativo, para onde foram remetidos os autos. As alegações do recurso integram as **seguintes conclusões**:

1.

Da ponderação de todos os factos e fundamentos das correcções meramente aritméticas descritos no Cap.III do relatório da Inspecção Tributária que estão na base das liquidações impugnadas, bem como do teor dos elementos constantes nos anexos 1 e 2 a esse relatório, é possível - ao contrário do decidido — concluir que essas liquidações estão suficientemente fundamentadas, na medida em que a interessada sua destinatária pôde ficar ciente das condições porque se decidiu como decidiu e não de outro modo, no sentido de que os prestadores de serviços (Grupos/Bandas e Artistas) não residentes/revestiriam, para efeitos de tributação em IR por retenção na fonte, a natureza de pessoas colectivas.

2.

Assim a ora impugnante, não tendo retido na fonte o IR (IRS ou IRC) devido por músicos e bandas não residentes que prestaram serviços em território nacional em 2004 e 2005 e, conseqüentemente não entregue nos cofres do Estado esse IR, também não apresentou a Declaração mod. 30 no prazo legal.

3.

Assim, a impugnante também ao não exercer o direito de audição sobre o projecto de relatório da Inspecção Tributária, pronunciando-se, sobre a natureza (de pessoas colectivas ou físicas) desses prestadores de serviços, designadamente não disponibilizou à A.F. elementos que permitissem qualificar esses prestadores.

4.

Assim, a impugnante, dominando o percurso cognoscitivo e valorativo de quem decidiu, remetendo-se ao silêncio, não provando e/ou sequer esclarecendo a natureza daqueles prestadores, sendo certo que, em melhor e especial situação se encontrava, v.g. por ser parte nos contratos com os prestadores de serviços, para esse efeito, não pode aproveitar-se desse comportamento omissivo.

5.

A impugnante cabia, nas circunstâncias do caso, o especial ónus e encargo de colaborando com a administração tributária, contribuir para a descoberta da verdade, provar e/ou esclarecer qual a natureza dessas bandas/artistas/grupos não residentes, não o tendo feito.

6.

A inércia ou omissão probatórias da ora impugnante não podem in casu, servir à fundamentação de uma dúvida que aproveite a quem lhe deu causa, i. é, à impugnante.

7.

Contudo, o encargo do imposto, atenta a igualdade da taxa de 25% em sede de IRC e de IRS, devido nas retenções na fonte a não residentes, é idêntico.

Termos em que, concedido provimento ao recurso, deve a douta sentença ser revogada e a impugnação ser julgada improcedente.

**A recorrida formulou contra-alegações que integram as conclusões seguintes:**

A- Não é verdade o concluído nas Alegações do Exmo Representante da FP, que *do Relatório da Inspecção Tributária conste expressamente a fundamentação de tacto e de direito da decisão, mostrando-se suficiente para convencer a contribuinte, permitindo-lhe o controlar o acto.*

B- Com efeito, por mais que nos proponhamos analisar o acto tributário de liquidação e o sancionado Relatório da Inspecção que o baseia, não conseguimos - mesmo com esforço - descortinar a concreta realidade de relevância ou implicância tributária que em termos lógicos permitiu sustentar tal acto de liquidação.

C- É, pois, gritante a incerteza no que respeita à questão de saber se ocorreu, ou não, a situação típica da vida a que a norma de incidência atribui consequências fiscais. Terá essa situação - que consiste na realização de pagamentos por serviços prestados por residentes fora do território nacional — **sustentação de incidência em IRS...ou IRC...as visadas eram pessoas singulares ou colectivas!?**

Mas mais,

D- O acto de liquidação adicional perpetrado, **foi-o em âmbito de IRC**, mas como se pode verificar no Mapa Resumo das Correcções Resultante da Acção de Inspecção que faz parte do Relatório Inspecção, consta, como imposto em falta: **Retenção na Fonte de IRS**- € 3 572,37 e €4 851,42, respectivamente para o ano 2004 e 2005.

E- E, para cumulo, é acrescentada, ainda, uma nova categoria: a dos comissionistas, quando se faz constar da nota de liquidação que a mesma se refere a “**Comissões por intermediação em qualquer contrat. e prestação de serviços**” relativos aos períodos(?) 04 o 12 de 2004 e 08 o 11 de 2005



F- Por isso, o que percebemos do Relatório e posterior liquidação é que a Administração Fiscal atribuiu relevância fiscal aos pagamentos feitos pela impugnante a pessoas não residentes em Portugal;

**O que não conseguimos saber é a que título o fez:**

G- Aliás o próprio Representante da FP, refere no ponto 10º das Alegações: A AF... *optou pela tributação em sede de IRC, se bem que as notas de liquidação se reportam a IR!!*

H- **CONTUDO**, mesmo que, por mero exercício de raciocínio, possamos vislumbrar que o Relatório Inspectivo, **afirmo** que, no caso, tudo foi tributado em IRC, incluindo as pessoas singulares!!!,

Teremos, então de perguntar:

...porquê?

...com que base legal?

...que incidência as sustenta???

I- É a questão não é retórica, pois, naturalmente, a incidência subjectiva e a objectiva de cada um dos impostos não pode cindir-se — Não pode, obviamente, haver qualquer dúvida:

- Ou os beneficiários do rendimento são pessoas singulares e estão sujeitos a IRS, ou

- são pessoas colectivas ou morais e estão sujeitas a IRC, podendo nalguns casos, é certo, **ser responsáveis pelo IRS que era devido às pessoas físicas.**

J- A fundamentação tem que ser expressa e inequívoca, com indicação dos fundamentos de facto e de direito da decisão. “A fundamentação será inexistente se não se detectam no acto os fundamentos de facto e de direito que motivaram a decisão, obscura se não deixa perceber porque se decidiu da forma como se decidiu; contraditória quando as razões invocadas se contradizem entre si ou justificariam uma decisão diferente; insuficiente quando não chega para explicar porque se decidiu assim e não de outra forma”;

L- Poderá dizer-se que um acto só estará fundamentado sempre que perante o itinerário cognoscitivo e valorativo constante do mesmo, um destinatário normal possa ficar a saber, inequivocamente, porque se decidiu em determinado sentido...

M-...**Têm que ser objectivas, claras e, sobretudo, lógicas as razões que fundamentaram a acção da AT...**

N-...O que, notoriamente, se não verifica, **em várias das nuances**, no acto tributário impugnado.

O- Perante a efectiva falta de fundamentação do acto tributário, bem andou o Meritíssimo Juiz ao, assim considerando, declarar a sua invalidade.

**Pelo que, em tal razão, se solicita a VExas**, se dignem julgar improcedente o recurso confirmando a decisão proferida.

**O EMMP pronunciou-se fazendo remissão para o EMMP no TCA Norte que emitiu o seguinte parecer:**

Vem interposto recurso jurisdicional da sentença do TAF de Braga que, julgando parcialmente procedente a impugnação judicial deduzida pela ora recorrida, anulou a liquidação de IRC e juros compensatórios impugnados.

Inconformada com o decidido na sentença, dela vem recorrer a FP, fundamentando-se, em síntese, no seguinte:

(...).

Questão prévia - Incompetência em razão da hierarquia.

(...)

Sem prescindir, e quanto ao mérito do recurso, entendemos que o mesmo merece provimento.

Como supra se disse, a questão fulcral a decidir no presente recurso é a de saber se a liquidação de IRC, incidente sobre rendimentos obtidos por entidades não residentes, está suficientemente fundamentada quando na respectiva motivação não consta se tais entidades são ou não pessoas singulares.

Como bem refere a sentença recorrida, aliás bem ancorada na jurisprudência do STA, um acto está fundamentado sempre que o administrado, colocado na sua posição de destinatário normal, fica a conhecer as razões que estão na sua génese, de forma a que, se o quiser, o possa sindicar de uma forma esclarecida.

Ora, da análise do relatório inspectivo era possível à impugnante, como destinatária do acto de liquidação em crise, perceber que essa liquidação correspondia a uma tributação de rendimentos obtidos em Portugal por várias entidades estrangeiras, e derivados do exercício, em território português, da actividade de profissionais de espectáculo. E também era perceptível que mencionando a liquidação tratar-se de quantias que deviam ter sido retidas na fonte em sede de IR, facilmente ficou ciente que até era indiferente, como pressuposto da tributação, referir se as entidades não residentes, que auferiram os rendimentos sujeitos à tributação, através do acto tributário em apreço, eram ou não pessoas singulares. É que, na verdade, qualquer das duas espécies de entidades, no caso concreto, eram sujeitos passivos da relação tributária que despoletou a liquidação, pois fossem ou não pessoas singulares, a taxa era a mesma — 25% - e também era a mesma a matéria colectável.

Nos sobreditos termos, era indiferente, por desnecessário, referir, como pressuposto de facto a mencionar na fundamentação do acto, se os titulares dos rendimentos em apreciação na relação tributária eram ou não pessoas singulares.

Enfermará, nessa conformidade, a sentença recorrida de erro de julgamento quanto à apreciação e julgamento do vício de forma do acto de liquidação ora impugnado.

Foram colhidos os vistos legais, e cumpre decidir, tendo em consideração que, como bem se referiu no acórdão do TCAN, que consta dos autos, o recurso tem por fundamento exclusivamente matéria de direito, já que não suscita qualquer questão de facto, limitando-se a questionar a virtualidade da factualidade vertida no probatório para determinar a solução jurídica encontrada na sentença.

## 2 — FUNDAMENTAÇÃO

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

a) A Divisão de Inspeção Tributária da Direcção de Finanças de Viana do Castelo, efectuou uma acção inspectiva à aqui Impugnante, a qual decorreu entre 6 de Junho de 2007 e 22 de Agosto de 2007.

b) De tal acção inspectiva foi elaborado o Relatório de Inspeção Tributária cujo teor consta de fls. 13 a 21 do apenso e aqui se dá por reproduzido.

c) Com base nesse Relatório foram efectuadas correcções meramente aritméticas à matéria tributável da Impugnante com os seguintes fundamentos: “1. O sujeito passivo em análise tem por objecto comercial a organização de espectáculos musicais, tendo desenvolvido a maior parte da sua actividade na organização do Festival de ....., que decorre durante o mês de Agosto de cada ano (2004 e 2005), não deixando de organizar, em datas diversas, outros espectáculos musicais. 2. (□) o sujeito passivo promoveu vários espectáculos musicais durante os anos de 2004 e 2005, onde intervieram músicos estrangeiros, sem que, sobre os rendimentos postos à disposição pela prestação de serviços operada por aqueles, tenha sido efectuada retenção na fonte de acordo com a legislação em vigor. Com tal atitude estaria em causa a falta de retenção na fonte e a conseqüente falta de entrega do respectivo imposto nos cofres do Estado, uma vez que as pessoas colectivas e outras entidades que não tenham sede nem direcção efectiva em território português, ficam sujeitas a IRC apenas quanto aos rendimentos nele obtidos, conforme dispõe o n.º 2 do art. 4º do CIRC, considerando-se então obtidos em território português os rendimentos provenientes do exercício da actividade de profissionais de espectáculo, de acordo com a alínea d) do n.º 3 do mesmo artigo. Deste modo e de acordo com alínea f) do n.º 1 do art. 88º do CIRC, os rendimentos referidos na alínea d) do n.º 3 do art. 4º do mesmo código são objecto de retenção na fonte, tratando-se de rendimentos obtidos por entidades não residentes, em território português. (...)”

Desta forma e a título conclusivo, os rendimentos de entidades que não tenham sede nem direcção efectiva em território português, bem como os que não possuam estabelecimento estável, estão sujeitos a retenção na fonte, aplicando-se uma taxa de 25%, de acordo com o n.º 2 do art. 80º do CIRC”.

d) As correcções aritméticas efectuadas foram no montante de 35.172,37 euros no exercício de 2004 e 4.851,42 euros no exercício de 2005.

e) Com base nessas correcções, foram efectuadas as liquidações de IRC relativas aos exercícios de 2004 e 2005 cujas notas de demonstração constam de fls. 22 e 34 do processo administrativo apenso e cujo teor aqui se dá por reproduzido.

f) O prazo de pagamento voluntário das quantias liquidadas terminou em 3 de Dezembro de 2007.

g) A impugnante pagou as quantias liquidadas em 31 de Janeiro de 2008.

h) A presente impugnação foi apresentada em 1 de Fevereiro de 2008.

## 3 – DO DIREITO

O meritíssimo juiz do TAF de Braga, julgou parcialmente procedente a impugnação judicial, por entender que:

**A....., Lda., NIPC ....., com sede na Rua ....., Loja ....., deduziu a presente impugnação judicial contra a liquidação de IRC relativa aos anos de 2004 e 2005, pedindo a anulação da mesma.**

Alegou a Impugnante, em síntese, o seguinte:

- Do relatório de inspeção tributária que está na base da liquidação impugnada, não se consegue perceber se o mesmo considerou relevantes pagamentos efectuados pela Impugnante a pessoas físicas ou a pessoas colectivas;

- A administração tributária olvidou por completo a obrigação de mencionar quais os países de que os artistas, bandas ou representantes eram residentes;

- Ocorre falta de fundamentação do acto impugnado;

- A Impugnante efectuou a retenção na fonte da parte considerada “cachet”;

- Grande parte dos pagamentos foram efectuados a músicos individualmente considerados pelo que, não poderia a Impugnante efectuar retenção de IRC que respeita a pessoas colectivas;

- Ocorre, portanto, inexistência de facto tributário.

O ilustre representante da **Fazenda Pública** apresentou contestação em que pugnou pela legalidade da liquidação efectuada e concluiu no sentido de ser considerada improcedente a impugnação.

O **Digno Magistrado do Ministério Público** emitiu douto parecer no sentido da improcedência da impugnação.

## 2. Fundamentação

(...)

### 2.4. O direito aplicável

A primeira questão na presente impugnação importa decidir, é a de saber se ocorre, como sustenta a impugnante, a falta de fundamentação das liquidações.

Vejamos, em primeiro lugar, quais as disposições legais pertinentes em matéria de exigência de fundamentação dos actos tributários.

Estabelece o art. 268º n.º 3 da CRP:

*“Os actos administrativos estão sujeitos a notificação aos interessados, na forma prevista na lei, e carecem de fundamentação expressa e acessível quando afectem direitos ou interesses legalmente protegidos”.*

Por sua vez, o art. 77º da LGT tem o seguinte teor:

*“1. A decisão de procedimento é sempre fundamentada por meio de sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram, podendo a fundamentação consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os que integrem o relatório da fiscalização tributária.*

*2. A fundamentação dos actos tributários pode ser efectuada de forma sumária, devendo sempre conter as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo.*

(...)”.

Finalmente, o art. 125º do Código de Procedimento Administrativo estatui o seguinte:

*“1. A fundamentação deve ser expressa, através de sucinta exposição dos fundamentos de facto e de direito da decisão, podendo consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, que constituirão neste caso parte integrante do respectivo acto.*

*2. Equivale a falta de fundamentação a adopção de fundamentos que, por obscuridade, contradição ou insuficiência, não esclareçam concretamente a motivação do acto.*

(...)”.

O dever de fundamentação dos actos administrativos tem, geneticamente, uma função endógena de propiciar a reflexão da decisão pelo órgão administrativo e uma função exógena, externa ou garantística de facultar ao cidadão a opção consciente entre o conformar-se com tal decisão ou afrontá-la em juízo.

Essencial para que se considere satisfeita a exigência legal da fundamentação dos actos é que *“o discurso contextual, expresso e externado pelo autor do acto dê a conhecer ao seu destinatário, pressuposto como um destinatário normal ou razoável colocado perante as aludidas circunstâncias, todo o percurso da apreensão e valoração dos pressupostos de facto e de direito que foram a sua motivação orgânica” - assim, acórdão STA de 25 Jun. 98, Ciência e Técnica Fiscal n.º 391, pág. 236.*

Como se refere no **acórdão STA 24 Mar. 2004**, Recurso 01868/02, [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), *“o dever de fundamentação visa, esclarecer o destinatário do acto acerca do seu itinerário cognoscitivo e valorativo, permitindo-lhe ficar a saber quais as razões, de facto e de direito, que levaram à sua prática e porque motivo a Administração se decidiu num sentido e não noutra. E; se assim é, pode dizer-se que um acto está fundamentado sempre que o administrado, colocado na sua posição de destinatário normal — o bonus pater familiae de que fala o art. 487, n.º 2 do CC - fica a conhecer as razões que estão na sua génese, de forma a que, se o quiser, o possa sindicicar de uma forma esclarecida”* — neste mesmo sentido, entre muitos outros, **acórdão STA 19 Mar. 81**, recurso 13.031, **acórdão STA 27 Out. 82**, Acórdão Doutriniais (AD) 256, pág. 528, **acórdão STA de 25 Jul 84**, AD 288 pág. 1386, **acórdão STA 4 Mar. 87**, AD 319 pág. 849, **acórdão 15 Dez. 87**, AD 318 pág. 813, **acórdão STA 21 Mar. 91**, recurso 25.426, **acórdão 28 Abr. 94**, recurso 32.352, **acórdão 30 Jan. 02**, recurso 44.288 e **acórdão 7 Mar. 2002**, recurso 48.369.

Alega a Impugnante que, do Relatório da Inspeção Tributária que baseou o acto de liquidação, é possível extrair que a administração tributária atribuiu relevância fiscal aos pagamentos feitos pela Impugnante a pessoas não residentes em Portugal. No entanto, não é possível saber a que título o fez, se considerou que fez pagamentos a pessoas físicas ou a pessoas colectivas e, desse modo, não é possível saber se os rendimentos são tributáveis em sede de IRS ou de IRC.

É nesta perspectiva que iremos apreciar a questão da falta ou insuficiência da fundamentação do acto.

Estão em causa liquidações de IRC dos anos de 2004 e 2005, que foram efectuadas em virtude de, no entendimento da administração tributária, a Impugnante não ter procedido à retenção na fonte do IRC devido por entidades não residentes e relativo a rendimentos obtidos em território português.

Estabelece o artigo 2º do CIRC:

“1 - São sujeitos passivos do IRC:

(...)

c) *As entidades, com ou sem personalidade jurídica, que não tenham sede nem direcção efectiva em território português e cujos rendimentos nele obtidos não estejam sujeitos a IRS.”*

Por sua vez, o artigo 3º do mesmo diploma legal preceitua:

“1 — O IRC incide sobre:

(...)

d) *Os rendimentos das diversas categorias, consideradas para efeitos de IRS e, bem assim, os incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito por entidades mencionadas na alínea c) do n.º 1 do artigo anterior que não possuam estabelecimento estável ou que, possuindo-o, não lhe sejam imputáveis.*

(...)”

Releva, também, a norma do artigo 4º do CIRC que tem o seguinte teor:

“1. *Relativamente às pessoas colectivas e outras entidades com sede ou direcção efectiva em território português, o IRC incide sobre a totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora desse território.*

2. *As pessoas colectivas e outras entidades que não tenham sede nem direcção efectiva em território português ficam sujeitas a IRC apenas quanto aos rendimentos nele obtidos.*

3. *Para efeitos do disposto no número anterior, consideram-se obtidos em território português os rendimentos imputáveis a estabelecimento estável aí situado e, bem assim, os que, não se encontrando nessas condições, a seguir se indicam:*

(...)

d) *Rendimentos derivados do exercício em território português da actividade de profissionais de espectáculos ou desportistas*” (sublinhado nosso).

Como resulta da análise do Relatório de Inspeção Tributária que originou as liquidações aqui em causa, a administração tributária considerou que todas as entidades que obtiveram rendimentos em território português eram sujeitos passivos de IRC e que, por isso, a Impugnante deveria ter procedido à retenção deste imposto.

Ora, como vimos, o art. 2º n.º 1 alínea c) do CIRC estabelece que são sujeitos passivos de IRC as entidades com ou sem personalidade jurídica, que:

- Não tenham sede nem direcção efectiva em território português;
- Cujos rendimentos nele obtidos não estejam sujeitos a IRS.

O sentido desta norma é definir o âmbito da incidência subjectiva do IRC relativamente a entidades que não tenham sede nem residência efectiva em território português, pois que as alíneas a) e b) do n.º 1 daquele art. 2º prevêm as hipóteses relacionadas com residentes no território português.

Dessa norma resulta, desde logo, uma conclusão óbvia: as referidas entidades que não tenham sede ou direcção no território português e aqui obtenham rendimentos, são susceptíveis de ser tributadas como sujeitos passivos de IRS ou como sujeitos passivos de IRC, sendo que, neste último caso, um dos pressupostos da tributação é o de que os rendimentos obtidos não estejam sujeitos a IRS.

Nos termos do artigo 13º n.º 1 do CIRS “ficam sujeitas a IRS as pessoas singulares que residam em território português e as que, nele não residindo, aqui obtenham rendimentos” (sublinhado nosso).

E o artigo 18º do CIRS estatui:

“1. *Consideram-se obtidos em território português:*

(...)

o) *Os rendimentos derivados do exercício, em território português, da actividade de profissionais de espectáculos ou desportistas, ainda que atribuídos a pessoa diferente”.*

Assim, estando em causa o exercício da tributação de entidades não residentes, impunha-se à administração tributária, na fundamentação do acto de liquidação, enunciar a razões pelas quais considerou que os rendimentos por aquelas obtidos em território português estavam sujeitos a IRC e não a IRS, sendo certo que, como vimos, a tributação em sede de IRC depende de os rendimentos não terem sido obtidos por entidades que são pessoas singulares pois que, sendo-o, estarão sujeitas a IRS.

Da leitura do Relatório da Administração Tributária não se alcança a razão pela qual se optou pela tributação em bloco, isto é de todas as entidades que obtiveram rendimentos em Portugal, em sede de IRC, pois que nesse Relatório nada é dito sobre a natureza dessas entidades não residentes, nomeadamente, se são ou não são pessoas singulares.

Pode assim dizer-se que, de modo manifesto, o percurso da apreensão e valoração dos pressupostos de facto e de direito que conduziram à prática do concreto acto tributário aqui impugnado não foi

convenientemente externado ou não o foi de modo a permitir o seu pleno conhecimento pelo respectivo destinatário.

Ocorre, deste modo, vício da fundamentação do acto de liquidação gerador da respectiva anulabilidade.

Restará, agora, apreciar a questão dos juros indemnizatórios.

Nos termos do art. 43º da Lei Geral Tributária “*são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido*”.

A utilização da expressão “erro” e não “vício” ou “ilegalidade” para aludir aos factos que podem servir de base à atribuição de juros, revela que se teve em mente apenas os vícios do acto anulado a que é adequada essa designação, que são o erro sobre os pressupostos de facto e o erro sobre os pressupostos de direito.

Assim, o uso da expressão “erro”, tem um alcance restritivo do tipo de vícios que podem servir de base ao direito a juros indemnizatórios. O reconhecimento judicial de um vício de forma ou incompetência não implica, necessariamente, a existência de qualquer vício na relação jurídica tributária, isto é, qualquer juízo: sobre o carácter indevido da prestação pecuniária cobrada pela administração tributária com base no acto anulado, limitando-se a exprimir desconformidade com a lei do procedimento adoptado para a declarar ou cobrar ou a falta de competência da autoridade que a exigiu.

Nestes casos, de vício de forma ou de incompetência, a anulação do acto não implica que tenha havido uma lesão da situação jurídica substantiva e, conseqüentemente, não se pode concluir que houve um prejuízo que mereça reparação e, como tal, não deverá haver lugar a juros indemnizatórios — *nestes termos, quase ipsius verbis, Jorge Lopes de Sousa, Juros nas Relações Tributárias, Problemas Fundamentais do Direito Tributário, 1999, págs. 159-161. No mesmo sentido, acórdão STA 1 Out. 2008, recurso 244/08 e acórdão STA 21 Jan. 2009, recurso 945/08.*

Improcede, portanto, o pedido de juros indemnizatórios.

### **3. Decisão**

**Assim, pelo exposto, decide-se julgar a presente impugnação parcialmente procedente e, em consequência:**

**a) Anular as liquidações de IRC e juros compensatórios aqui impugnadas;**

**b) Absolver a Fazenda Pública do pedido de pagamento de juros indemnizatórios.**

### **DECIDINDO NESTE STA**

A questão a decidir neste recurso é a de saber se as liquidações de IRC operadas mediante correcções meramente aritméticas se encontram suficientemente fundamentadas

Desde já diremos que assiste razão à recorrente.

Ainda que seja exacta a enunciação na sentença recorrida dos normativos que impõem à Administração Tributária do dever de fundamentação designadamente os artºs 268º n.º 3 da CRP e 77º da LGT é jurisprudência assente deste STA espelhada no Ac. de 08/06/2011 tirado no recurso n.º 0254/11 que, porque as exigências de fundamentação não são rígidas, variando de acordo com o tipo de acto e as circunstâncias concretas em que foi proferido, a suficiência da declaração fundamentadora do acto avaliativo basta-se com um discurso claro e racional que dê a conhecer a um destinatário normal (colocado na situação concreta do real destinatário e no contexto circunstancial que rodeou a prática do acto) os critérios de avaliação/determinação utilizados, e as razões por que foram alcançados os valores considerados para a liquidação e não outros, tudo de forma suficientemente reveladora do percurso cognoscitivo e valorativo.

Perante a flexibilidade fundamentadora não é necessário reportar, por princípio, todos os factos considerados, todas as reflexões feitas ou todas as vicissitudes ocorridas durante a deliberação. A determinação do âmbito da declaração fundamentadora pressupõe, pois a efectivação de um conteúdo adequado, que seja, o suficiente para suportar formalmente a decisão administrativa/tributária.

Perante o exposto, há que aferir se os termos do acto de liquidação aqui em causa (relatório da inspecção constante do P-A. apenso) permitem o conhecimento integral do itinerário seguido pela administração tributária na operação meramente aritmética de correcção à matéria tributável da impugnação em sede de IRC.

Para o efeito, importa ter em atenção que a liquidação decorreu de uma acção de inspecção desenvolvida pelos Serviços de Inspecção Tributária da Direcção de Finanças de Viana do Castelo cujo Relatório de Inspecção, foi notificado à ora recorrida a qual se remeteu sempre ao silêncio até deduzir impugnação. No dito relatório pode ler-se o que consta da alínea c) do probatório e ainda: «(...) *Desta forma e a titulo conclusivo, os rendimentos de entidades que não tenham sede nem direcção efectiva em território português, bem como os que não possuam estabelecimento estável, estão sujeitos a retenção na fonte, aplicando-se uma taxa de 25%, de acordo com o n.º 2 do art. 80º do CIRC.*

*3 - Em resultado do anteriormente referido, e relativamente ao sujeito passivo em análise, concluímos que a firma em questão não efectuou retenção na fonte sobre rendimentos postos à disposição*

de sujeitos passivos não residentes, durante os anos de 2004 e 2005, tendo originado as divergências/diferenças que a seguir, junto dos anexos 1 e 2, melhor demonstramos.

Após análise dos mapas anteriormente referidos deparamo-nos com as situações que a seguir passamos a evidenciar:

3.1 - Sujeitos passivos em que o seu "cachet" foi alvo de retenção, sem contudo ter incidido sobre a totalidade dos valores a que estariam sujeitos.

3.2 - Sujeitos passivos em que o seu "cachet" não foi alvo de qualquer retenção.

Em resumo e por força do n.º 6 do art. 88º, do Código do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Colectivas, o sujeito passivo deixou de entregar nos cofres da fazenda pública o valor total de 40.023,79 €, nas datas que a lei obriga, conforme a seguir discriminamos:

**Ano de 2004 (35.172,37 Euros)**

Montante sujeito	Data de pagamento	Importâncias a reter	Data de entrega	Imposto em falta
8.000,00 €	Abril/2004	2.000,00 €	2004.05.20	2.000,00 €
6.975,00 €	Maior/2004	1.743,75 €	2004.06.21	1.743,75 €
6.613,74 €	Junho/2004	1.653,44 €	2004.07.20	1.653,44 €
91.645,73 €	Agosto/2004	22.911,43 €	2004.09.20	22.911,43 €
3.429,02 €	Setembro/2004	857,25 €	2004.10.20	857,26 €
1.250,00 €	Outubro/2004	312,50 €	2004.11.22	312,50 €
3.725,00 €	Novembro/2004	931,25 €	2004.12.20	931,25 €
19.051,00 €	Dezembro/2004	4.762,75 €	2005.01.20	4.762,75 €
<b>149.689,49 €</b>		<b>35.172,37 €</b>		<b>35.172,38 €</b>

**Ano de 2005 (4.851,42 Euros)**

Montante sujeito	Data de pagamento	Importâncias a reter	Data de entrega	Imposto em falta
10.125,00 €	Agosto/2005	2.531,25 €	2005.09.20	2.531,25 €
5.163,10 €	Setembro/2005	1.290,78 €	2005.10.20	1.290,78 €
617,56 €	Outubro/2005	154,39 €	2005.11.21	154,39 €
3.500,00 €	Novembro/2005	875,00 €	2005.12.20	875,00 €
<b>19.405,66 €</b>		<b>4.851,42 €</b>		<b>4.851,42 €</b>

Não deixaremos de referir que se verificou um decréscimo acentuado das retenções na fonte efectuadas e as que deixaram de ser efectuadas do ano de 2005, em relação a 2004, em consequência do facto de terem recorrido em 2005, a subcontratação de grupos musicais através da empresa "B....., S.A.", passando esta a ser responsável pela retenção e respectiva entrega do imposto" (fls. 17 e 18 do PA apenso); a que se segue uma relação discriminada das datas de prestação dos artistas e dos pagamentos que lhe foram efectuados bem como das retenções efectuadas e não efectuadas assim como as retenções em falta.

A nosso ver tudo está em termos de poder ser perfeitamente compreendido pela impugnante (o processo lógico e jurídico que conduziu à decisão de tributação). É certo que a Administração Tributária considerou estar na presença de artistas prestadores dos serviços enquanto pessoas colectivas não residentes em território nacional e efectuou a tributação apenas em sede de IRC mas tal não inquina o acto de falta de fundamentação, porquanto o que está em causa é a não retenção efectuada ou indevidamente efectuada perante as indicadas prestações de serviços e pagamentos efectuados sem a correspondente apresentação da declaração modelo 30 (rendimentos pagos ou colocados à disposição de sujeitos passivos não residentes). Não restam dúvidas de que a ora recorrente percebeu os pressupostos concretamente levados em conta pelo autor do acto e as razões por que foram alcançados os valores tributados, que tiveram em consideração os valores pagos e as taxas em vigor na altura, ou seja tinha elementos para perceber o percurso cognoscitivo e valorativo percorrido.

O facto de, porventura, essa tributação estar incorrecta, por erro nos pressupostos de facto ou de direito, designadamente no que concerne à questão da tributação de alguns dos artistas prestadores de serviços a título de pessoas singulares é matéria que não contende já com a fundamentação formal do acto, mas com a sua fundamentação substancial, que poderia levar à procedência da impugnação por força do vício de violação de lei questão que a decisão recorrida também aflora. E, é feita uma correcta enunciação dos preceitos legais que sujeitam a tributação à taxa de 25% e a obrigações fiscais declarativas a prestação de serviços por artistas não residentes que sejam pessoas colectivas (vide arts 4º n.º 2 e alínea d) do n.º 3 do mesmo artigo e ainda 80º n.º 2 e 88º n.º 1) alínea f) e n.º 3 alínea b) e ainda n.º 5 todos do CIRC).

Do mesmo modo os sujeitos passivos não residentes que sejam pessoas singulares estão sujeitos a IRS pelos rendimentos obtidos em território português, na pessoa do respectivo titular. Diz-se, por isso, tratar-se de uma obrigação real (art.º 15 n.º 2 CIRS) – Princípio da Fonte - serão tributados apenas os rendimentos que se considerem aqui obtidos, isto é, em princípio, os que resultarem de uma fonte situada em território nacional.

No entanto, decisivo para a resolução do presente recurso, é que não resulta do probatório que tenham prestado os serviços em causa pessoas singulares sendo que o ónus de demonstrar a incorrecção da liquidação em sede de IRC competia a nosso ver à impugnante. **Se esta entendia que parte do IRC liquidado é indevido devia ter desencadeado uma atitude demonstrativa da ilegalidade da liquidação** (sublinhado nosso). Nesse sentido terá apresentado a prova testemunhal que consta de fls. 15 dos autos a qual lhe foi indeferida por ter sido considerada desnecessária (vide fls. 36). Ora, não se nos afigura despicienda a produção da prova oferecida por eventualmente poder ter a virtualidade de demonstrar a alegada inexistência ainda que em parte, de facto tributário.

Pelo exposto e com a constatação de que as liquidações que foram efectuadas em sede de IRC por forma que consideramos fundamentada também foram colocadas em crise, na parte em que, eventualmente, teriam sido indevidas por desconsiderarem ganhos de artistas enquanto pessoas singulares não residentes, temos de considerar que os autos ainda não fornecem todos os elementos necessários a uma decisão neste ponto, que refutamos de essencial. Urge colhê-los em primeira instância, desde logo produzindo a prova oferecida que foi dispensada.

#### 4- DECISÃO:

Pelo exposto acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo, em conceder provimento ao recurso, revogando a decisão recorrida e determinando a baixa dos autos à 1ª instância para os efeitos assinalados.

Sem custas.

Lisboa, 6 de Fevereiro de 2013. — *Ascensão Lopes* (relator) — *Pedro Delgado* — *Valente Torção*.

### Acórdão de 6 de Fevereiro de 2013.

#### Assunto:

*Caducidade da isenção de sisa. Termo inicial do prazo de prescrição.*

#### Sumário:

*O prazo de prescrição conta-se, salvo o disposto em lei especial, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu (nº 1 do art. 48º da LGT) e não a partir da data da declaração da revogação da isenção dos impostos.*

Processo n.º 728/12-30.

Recorrente: A....., SA.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

#### RELATÓRIO

1.1. A....., S.A., com os demais sinais dos autos, recorre da sentença que, proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada, julgou improcedente a oposição que deduziu à execução fiscal

contra si instaurada para cobrança de dívida de imposto de sisa e juros compensatórios, no montante total de € 42.181,98.

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

1. O presente recurso vem interposto da aliás douta decisão de 29 Março 2012 que decidiu julgar improcedente a oposição apresentada pela ora Recorrente e com a qual a Recorrente do modo nenhum se conforma;

2. No que toca à certidão de dívida 379/2003, além da prescrição, foi invocada a inexigibilidade de juros compensatórios para além dos que foram pagos pela Recorrente e que se acham fixados na alínea D) dos Factos Provados;

3. No que toca à certidão de dívida 380/2003, apenas foi invocada a prescrição;

4. Quanto à inexigibilidade de juros compensatórios a sentença em crise nada decidiu não apreciando se seriam devidos mais juros compensatórios para além dos cobrados em D) dos Factos Provados e se era correcto o modo de cálculo que levou o Serviço de Finanças a liquidar adicionalmente novos juros compensatórios constantes na certidão de dívida 379/2003, para além da sentença proferida ser omissa relativamente a saber se foram tomados em consideração os juros compensatórios já anteriormente pagos em D) dos Factos Provados;

5. Também o Serviço de Finanças e a sentença proferida não apresentam a justificação de cálculo dos eventuais juros compensatórios constantes na certidão de dívida 380/2003 referida certidão de dívida;

6. Verificando-se assim a omissão de pronúncia quanto aos juros compensatórios;

7. O cerne da questão — de se ter verificado ou não a prescrição — centra-se apenas em saber em que data se verificou o facto tributário;

8. O facto tributário gerador da obrigação do imposto da sisa, talqualmente foi conformado pela lei, consiste na transmissão, a título oneroso, do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito, sobre bens imóveis, estando a sujeição passiva imputada àqueles para quem se transmitirem os bens;

9. Mas esta eficácia constitutiva do facto tributário definido pela norma tributária material pode ser paralisada pela previsão legal de um outro facto que impede a produção dos efeitos jurídicos daquele ou seja, do nascimento da obrigação de imposto;

10. Estamos, então, perante uma isenção, perante um facto impeditivo autónomo e originário, independente do facto tributário em cuja conformação ele não entra, distinguindo-se, assim, dos elementos que o possam delimitar negativamente;

11. Entre as isenções do imposto em causa previstas na lei contava-se precisamente aquela de que beneficiou o recorrente: as aquisições de prédios para revenda, nos termos do art. 13º-A, desde que se verifique ter sido apresentada antes da aquisição a declaração prevista no art. 111º do Código da Contribuição Industrial, relativa ao exercício da actividade de comprador de prédios para revenda (art. 11º, n.º 3 C.S.I.S.D.);

12. Mas esta isenção não estava definida em termos absolutos ou definitivos, em termos de ficar irrevogavelmente definida a situação do sujeito passivo do imposto quanto ao não despoletamento da eficácia constitutiva do facto tributário e, conseqüentemente, quanto, a jamais, poder ser devedor de imposto;

13. É que a lei — art. 16º, n.º 1º, na redacção original do C.S.I.S.D., tuteladora da situação —, tendo em conta a realização dos interesses que prosseguia com a concessão da isenção, que era a de evitar uma dupla tributação quando fosse de todo evidente que as aquisições dos prédios se inseriam no exercício da actividade comercial e industrial de aquisições de prédios para revenda, estabeleceu condições para tal isenção, sujeitando-a à não verificação de certos eventos futuros que constituiriam justificação legal da inexistência daqueles interesses;

14. Os beneficiários perderiam a isenção logo que os prédios adquiridos para revenda não fossem transaccionados dentro do prazo de dois anos ou o fossem novamente para revenda;

15. Assim sendo, coloca-se, então, a questão de saber se, sobrevindo a caducidade da isenção, o termo inicial do prazo de prescrição da dívida que, porventura, resulte da conseqüente liquidação da sisa (actualmente, do IMT) devida é o da data da aquisição ou o da data em que operou a dita caducidade da isenção;

16. Ora, enquanto nas obrigações civis o prazo da prescrição não começa a correr enquanto o direito não puder ser exercido (cfr. art. 306º, n.º 1, do CCivil) sendo que se a dívida for ilíquida o prazo só se inicia após o seu apuramento (nº 4 do mesmo normativo);

17. Já nas obrigações tributárias decorrentes de impostos não é assim: nestas, salvo lei especial, a prescrição começa a correr a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário, nos impostos periódicos ou a partir da data em que o facto tributário ocorreu, nos impostos de obrigação única (nº 1 do art. 48º da LGT, na redacção da Lei n.º 55-B/2004, de 30/12;



18. Isto, independentemente de estar ou não já liquidada a obrigação tributária pois a prescrição refere-se directamente ao facto tributário, pelo que pode ter lugar sem que tenha ocorrido a respectiva liquidação;

19. E que o afastamento da regra prevista no n.º 1 do citado art. 306º do CCivil, parece ter sido representado pelo legislador resulta, igualmente, do facto de, para efeitos de caducidade do direito à liquidação, a alínea c) do n.º 2 do art. 46º da LGT prever que o respectivo prazo se suspende «Em caso de benefícios fiscais de natureza condicionada, desde a apresentação da declaração até ao termo do prazo legal de cumprimento da condição»;

20. Ao passo que, para efeitos de prescrição da obrigação tributária, o art. 49º da LGT nada prescreve a respeito dessa mesma situação, sendo que, no entanto, há outras situações em que, relativamente ao IMT e ao Imposto do Selo, se prevêem termos iniciais especiais, como actualmente sucede no âmbito do IMT e do CIS;

21. Por outro lado, de acordo com o disposto na alínea a) do n.º 2 do art. 8º da LGT, «estão sujeitos ao princípio da legalidade tributária a liquidação e cobrança dos tributos, incluindo os prazos de prescrição e de caducidade»;

22. Daqui decorrendo que as características da prescrição das obrigações tributárias estão sujeitas ao princípio da legalidade tributária de reserva da lei formal;

23. Ou seja, todos os pressupostos da prescrição, incluindo, necessariamente, os relativos ao regime do seu prazo, têm de constar da legislação tributária;

24. Não sendo admissível a integração das suas lacunas por via analógica (cfr. art. 11º da LGT);

25. Daí ressalta que vigora, nas relações jurídico-tributárias, o princípio de tipicidade fiscal, segundo o qual a tributação resulta, assim, da verificação concreta de todos os pressupostos tributários, como tais previstos e descritos, abstractamente, na lei de imposto;

26. Daqui se extrai que as referidas leis tributárias sempre fixaram, como momento a atender para a contagem do início do prazo de prescrição, a ocorrência do facto tributário e não ao despacho que declarou a caducidade dos benefícios fiscais e muito menos a sua notificação ao contribuinte, salvo o disposto em lei especial;

27. Por isso, por imposição do princípio da legalidade, a declaração da revogação da isenção dos impostos como o “dies a quo” a que se deve atender para início da contagem do prazo de prescrição só será admissível se existir norma que o autorize;

28. Ora, no caso em apreço, a lei não o prevê, nomeadamente para as situações em que por força da atribuição de uma isenção de imposto se impediu a norma de incidência de operar e se obstruiu a eclosão imediata da obrigação tributária;

29. Aliás, cabe notar que, mesmo no regime geral, ao contrário do que acontece no que concerne ao prazo de caducidade do direito à liquidação, que se suspende por força da concessão de benefícios fiscais susceptíveis de caducar, ao mesmo facto não confere a lei relevância quanto ao decurso do prazo de prescrição;

30. Sendo assim, referindo-se a prescrição à obrigação tributária, podemos concluir que o prazo de prescrição conta-se, no caso concreto, a partir da data em que o facto tributário ocorreu, nos impostos de obrigação única, se o regime aplicável for o previsto na LGT;

31. Acresce que,

(i) não prevendo a lei a suspensão do prazo de prescrição no caso de benefícios fiscais de natureza condicionada (ao contrário do que sucede com o prazo de caducidade da liquidação do imposto - alínea c) do n.º 2 do art. 46º da LGT);

(ii) integrando a matéria da prescrição da obrigação tributária (quer os pressupostos da prescrição, quer os pressupostos relativos ao regime do respectivo prazo) o âmbito das garantias dos contribuintes e;

(iii) fixando a LGT, como momento relevante para o termo inicial do prazo de prescrição, a ocorrência do facto tributário (sendo este o facto material que preenche os pressupostos legais da norma de incidência do imposto e que determina o nascimento da obrigação tributária);

32. não pode interpretar-se a norma contida no n.º 1 do art. 48º da LGT com outro sentido que não seja o de que, no caso, o prazo de prescrição da sisa devida (imposto de obrigação única) se inicia a partir da data em que ocorreu o facto tributário substanciado na transmissão (aquisição por parte do sujeito passivo respectivo) e não a partir da data em que ocorreu a caducidade da condição a que ficara subordinada a isenção de que o mesmo usufruiu.;

33. Assim, no caso concreto, o facto tributário verificou-se;

(i) - em 14 Setembro 1998, para a venda do prédio identificado na certidão de dívida 379/2003 que ocorreu em 14 Setembro 1995

(ii) - em 4 Agosto 1997, para a venda dos prédios identificados na certidão de dívida 380/2003 que ocorreu em 4 Agosto 1994;

34. Pelo que se verificou a prescrição dos créditos reclamados pela Autoridade Tributária;

35. A sentença em crise fez errada interpretação e aplicação da lei aos factos;

36. Havendo omissão de pronúncia quanto à inexigibilidade de juros compensatórios constantes da certidão de dívida 379/2003 e ao cálculo dos eventuais juros compensatórios constantes de ambas as certidões de dívida dos autos; e,

37. Quanto à prescrição violou, designadamente, os arts. 8-2, 11, 46-2, 48-1 e 49, LGT e art. 11-3, CSisa;

Termina pedindo o provimento do recurso declarando-se acharem-se prescritos os créditos dos autos e julgando-se a extinção do respectivo processo executivo ou, reconhecendo-se a verificação de omissão de pronúncia, ordenando-se a baixa dos autos para que a 1ª instância se pronuncie sobre a questão omitida, com as legais consequências.

1.3. Não foram apresentadas contra-alegações.

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

#### «FUNDAMENTAÇÃO

1. Na economia do discurso jurídico da sentença a questão dos juros compensatórios titulados pela certidão de dívida n.º 379/2003, no montante de € 10.198,23, foi apreciada mas não resolvida, no entendimento de que apenas o pagamento efectuado em data anterior à instauração da execução é relevante como fundamento de oposição (art. 204º n.º 1 alínea f) CPPT); O Direito fls. 97/98).

Assim sendo o eventual erro de julgamento subjacente à apreciação não inquina a validade formal da sentença, por forma a determinar a sua nulidade por omissão de pronúncia (art. 125º n.º 1 CPPT).

2. O facto tributário consiste no facto material que preenche os pressupostos legais da norma de incidência do imposto e que determina o nascimento da obrigação tributária.

O facto tributário gerador da obrigação do imposto da Sisa consiste, especificamente, na transmissão, a título oneroso, do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito, sobre bens imóveis (art. 2º CIMSISD).

As isenções são uma categoria de benefícios fiscais, os quais constituem medidas de carácter excepcional, instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes, superiores ao da própria tributação que impedem (art. 2º n.ºs. 1 e 2 EBF); as normas de isenção não são susceptíveis de integração analógica, mas admitem interpretação extensiva (art. 9º EBF).

A isenção de sisa de que goza a aquisição de prédios para revenda está sujeita a condição resolutiva, caducando se os mesmos não forem vendidos no prazo de 3 anos (arts. 11º n.º 3 e 16º n.º 1 CIMSISD).

A isenção impede a eficácia constitutiva do facto tributário, obstando à produção dos seus efeitos jurídicos, consubstanciados no nascimento da obrigação tributária.

Sufragamos o entendimento expresso em corrente jurisprudencial do STA, segundo o qual o prazo de prescrição da obrigação tributária apenas se inicia com a verificação da condição resolutiva da isenção: inexistência de revenda do imóvel no prazo de 3 anos, na medida em que o prazo de prescrição só começa a correr quando o direito puder se exercido (art. 306º n.º 1 CCivil; acórdãos STA-SCT 22.09.2010, processo n.º 383/10; 8.06.2011, processo n.º 174/11).

Em consequência não merece o nosso sufrágio o entendimento plasmado em posterior aresto, segundo o qual o citado prazo se conta a partir da data de ocorrência do facto tributário, e não da data da verificação da condição resolutiva de concessão da isenção (acórdão STA-SCT 26.10.2011, processo n.º 354/11).

A discordância com a doutrina do acórdão radica nos seguintes motivos:

a) conceptualmente, confunde facto tributário com obrigação tributária, desprezando o facto impeditivo autónomo da isenção, que se interpõe entre aqueles;

b) a interpretação literal da norma constante do art. 48º n.º 1 LGT ignora o princípio geral de direito constante do art. 306º n.º 1 CCivil, o qual se destina a prevenir situações de prescrição com perversão da teleologia do instituto (como aquela que o acórdão criticado acaba por sufragar): penalização do credor com a extinção da obrigação por negligência na cobrança do crédito;

e) incidindo a prescrição sobre a obrigação tributária (da qual constitui causa extintiva) e não sobre o facto tributário (o qual sempre permanecerá na ordem jurídica), a norma constante do art. 48º n.º 1 LGT deve ser interpretada restritivamente, com o sentido de que nos impostos de obrigação única o prazo de prescrição se inicia a partir da data da ocorrência do facto tributário apenas quando este gerar a formação imediata da obrigação tributária, por inexistência de facto impeditivo configurado em isenção.

3. A determinação da lei aplicável, em caso de sucessão de leis que estabelecem distintos prazos de prescrição, resulta da ponderação do regime constante do art. 297º n.º 1 CCivil.

Os efeitos interruptivos ou suspensivos de certos factos sobre o decurso do prazo de prescrição são determinados pela lei vigente na data da sua verificação (art. 12º n.º 2 CCivil).

A reclamação graciosa, o recurso hierárquico, a impugnação judicial e a instauração da execução interrompem a prescrição, cessando o efeito interruptivo se o processo estiver parado por facto não imputável ao contribuinte durante mais de um ano, somando-se neste caso o tempo que decorrer após este período ao que tiver decorrido até à data da autuação (art. 34º n.º 3 CPT).

O facto interruptivo inutiliza para a prescrição o prazo decorrido até à sua verificação; o novo prazo só começa a correr após a decisão final (processo de natureza administrativa), a decisão que puser termo ao processo de execução fiscal, ou o trânsito em julgado da decisão (processo judicial).

Na vigência da LGT (contrariamente ao que sucedia na vigência do CPT) a instauração de execução não é causa de interrupção da prescrição, apenas a citação produzindo o efeito interruptivo (art. 34º n.º 3 CPT; art. 49º n.º 1 LGT).

4. Aplicando as considerações antecedentes ao caso em análise:

a) o prazo de prescrição da obrigação tributária era de 10 anos (art. 180º CIMSISD redacção do art. único DL n.º 119/94, 7 maio, vigente na data dos factos tributários; art. 34º n.º 1 CPT);

b) o prazo foi reduzido para 8 anos (art. 180º CIMSISD redacção do DL n.º 472/99, 8 Novembro; art. 48º n.º 1 LGT);

c) os prazos de prescrição iniciaram-se após a verificação da condição resolutiva das isenções, em 4 agosto 1997 (aquisição efectuada em 4 agosto 1994) e em 14 setembro 1998 (aquisição efectuada em 14 setembro 1995);

d) é aplicável o prazo de prescrição de 10 anos, com início em 4 agosto 1997 (Sisa correspondente à aquisição efectuada em 4 agosto 1994) e de 8 anos, com início em 13 Novembro 1999 (Sisa correspondente à aquisição efectuada em 14 setembro 1995), em consequência da aplicação da norma constante do art. 297º n.º 1 Ccivil.

e) a citação ocorrida em 21.04.2006 interrompeu ambos os prazos de prescrição, os quais não se reiniciaram até à presente data (art. 49º n.º 1 LGT; probatório als. G) e H).

g) os juros compensatórios integram-se na dívida de imposto e estão sujeitos ao mesmo regime de prescrição (art. 35º n.º 8 LGT).

Neste contexto não se verifica a prescrição da obrigação tributária exequenda.

#### CONCLUSÃO

O recurso não merece provimento.

A sentença impugnada deve ser confirmada.»

1.5. Corridos os vistos legais, cabe deliberar.

#### FUNDAMENTOS

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

A) Por escritura pública outorgada em 04/08/1994 no Cartório Notarial de Queluz, B....., em representação da sociedade C....., Lda., declarou vender à sociedade A....., S. A., cujo representante declarou comprar, os seguintes prédios:

- Pelo preço de 20.000.000\$00, o lote de terreno para construção, com a área de 144 m2, designado por lote n.º 22, sito em ....., freguesia de ....., concelho de Palmela, descrito na Conservatória do Registo Predial de Palmela sob o n.º 755, daquela freguesia, nela registada a sua aquisição a favor da sociedade vendedora pela inscrição G-2, e inscrito na respectiva matriz sob o artigo 5251, com o valor patrimonial de 3.672.000\$00;

- Pelo preço de 20.000.000\$00, um lote de terreno para construção, com a área de 141 m2, designado por lote n.º 23, sito no Bairro ....., Rua ....., freguesia de ....., concelho de Palmela, descrito na Conservatória do Registo Predial de Palmela sob o n.º 921 daquela freguesia nela registada a sua aquisição a favor da sociedade vendedora pela inscrição G-2, e inscrito na respectiva matriz sob o artigo 5254, com o valor patrimonial de 3.595.500\$00 (cfr. fls. 9/14 dos autos).

B) Na escritura referida na alínea anterior o representante da sociedade A....., S. A., declarou que a sua representada “se encontra colectada como revendedora de “Prédios-Revenda dos Adquiridos para esse Fim”, tendo exercido normal e habitualmente no ano transacto a actividade de revenda; e que os lotes ora adquiridos se destinam a ser revendidos” (fls. 9/14 dos autos).

C) A sociedade A....., S. A., não revendeu os prédios referidos em A) até 04/08/1997 (cfr. fls. 85).

D) Em 07/02/2003 foi pago pela sociedade A....., S. A., o imposto de sisa relativo à compra de um prédio urbano que consta como lote de terreno para construção com a área total de 14.977 m2, sito na ....., ....., ....., inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ..... sob o artigo n.º 7094, o qual foi liquidado em € 59.246,33 (€ 48.557,98 a título de imposto e € 10.688,35 a título de juros compensatórios) (cfr. fls. 7 dos autos).

E) A liquidação do imposto cujo pagamento é referido na alínea anterior ocorreu em virtude de a sociedade A....., S. A., não ter revendido, no prazo de três anos, o prédio igualmente identificado em D), cuja aquisição havia sido efectuada mediante escritura pública celebrada em 14/09/1995 no 1º Cartório Notarial de Setúbal (fls. 7 dos autos).

F) Em 26/05/2003 foi instaurado, contra a sociedade A....., S. A., o processo de execução fiscal n.º 2208-03/102707.7 para cobrança das seguintes dívidas:

- Certidão de dívida n.º 379/2003: € 10.198,23 respeitantes a juros compensatórios, relativos à diferença de juros compensatórios calculados, quanto à aquisição, mediante escritura pública celebrada no 1º Cartório Notarial de Setúbal em 14/09/1995, de um prédio urbano, que consta como lote de ter-

reno para construção urbana, sito em....., freguesia e concelho de ....., inscrito na matriz predial de ..... sob o artigo n.º 7094;

- Certidão de dívida n.º 380/2003: €31.983,75 respeitantes a imposto de sisa (€ 19.951,92) e juros compensatórios (€ 12.031,83), quanto à aquisição dos seguintes prédios: Prédio urbano que consta como lote de terreno para construção urbana, sito em ....., Lote ....., freguesia de ..... e concelho de Palmela, inscrito na respectiva matriz predial de ..... sob o artigo n.º 5251, com a área de 144 m2 e actualmente com o valor patrimonial de € 21.083,24, adquirido mediante escritura pública celebrada no Cartório Notarial de Queluz em 04/08/1994; Prédio urbano que consta como lote de terreno para construção urbana, sito no Bairro ....., Rua ....., Lote ....., freguesia de ..... e concelho de Palmela, inscrito na respectiva matriz predial de ..... sob o artigo n.º 5254, com a área de 141 m2 e actualmente com o valor patrimonial de € 20.624,42 adquirido mediante escritura pública celebrada no Cartório Notarial de Queluz em 04/08/1994 (como consta de fls. 2/4 do processo executivo em apenso).

G) Com data de 19/04/2006 foi remetido à sociedade A....., S. A., ofício de citação no processo de execução fiscal referido em F) (cfr. fls. 7 do apenso).

H) Em 21/04/2006 foi assinado o aviso de recepção relativo ao ofício referido na alínea anterior (fls. 24 dos autos).

I) Em 23/05/2006 deu entrada no Serviço de Finanças de Palmela a petição inicial da presente oposição (fls. 3).

3.1. Como decorre do Probatório, duas são as certidões executivas que titulam a execução fiscal subjacente à presente oposição a AT:

- certidão de dívida n.º 380/2003, no montante de € 31.983,75 respeitantes a imposto de sisa (€ 19.951,92) e juros compensatórios (€ 12.031,83), quanto à aquisição dos prédios ali indicados inscritos nas respectivas matrizes prediais sob os arts. n.ºs. 5251 e 5254;

- certidão de dívida n.º 379/2003, no montante de € 10.198,23 respeitantes a juros compensatórios relativos à diferença de juros compensatórios inicialmente calculados quanto à liquidação da sisa referente à aquisição do prédio inscrito na respectiva matriz sob o art. 7094.

E na petição inicial a oponente alegou:

- no que se refere a esta dívida (no montante de € 10.198,23) constante da certidão n.º 379/2003, que já pagou, em 7/2/2003, todas as importâncias devidas à AT, nada devendo, por isso, nessa parte, além de que tal dívida também está prescrita.

- no que se refere à dívida constante da certidão n.º 380/2003, que tais dívidas estão prescritas.

3.2. A sentença recorrida, veio a julgar improcedente a oposição com a fundamentação seguinte:

- Quanto ao alegado pagamento da dívida exequenda constante da certidão n.º 379/2003, o que a oponente estará a invocar é que nada mais é devido, ou seja, que não é devida a referida diferença de juros compensatórios.

No entanto, à luz dos fundamentos que podem suportar a presente oposição, de acordo com o disposto na alínea f) do n.º 1 do art. 204º do CPPT, será apenas a perspectiva do pagamento anterior à instauração da execução que poderá relevar. E esse pagamento invocado incidiu apenas sobre os montantes referidos na alínea D) do Probatório e não sobre os montantes liquidados adicionalmente, titulados por esta certidão de dívida n.º 379/2003.

- Quanto à prescrição das dívidas exequendas:

Está em causa uma dívida de € 31.983,75 respeitante a imposto de sisa (€ 19.951,92) e juros compensatórios (€ 12.031,83), quanto à aquisição, pela oponente, de dois prédios, efectuada mediante escritura celebrada em 4/8/1994, aquisição que ficou isenta do pagamento de sisa nos termos do art. 11º, 3º do então vigente CSisa, por ter sido declarado que se tratava de aquisição para revenda.

Esta isenção é sujeita a condição resolutiva tácita, nos termos do n.º 1 do art. 16º do mesmo CSisa.

E porque tal revenda não ocorreu no prazo de 3 anos, ocorreu a caducidade da isenção relativa a tais aquisições, sendo este o facto que fez eclodir a dívida tributária, cuja verificação se fixa no dia 4/08/1997, de acordo com a regra constante da alínea c) do art. 279º do CCivil. Ou seja, o prazo de prescrição da dívida tributária, no caso do imposto de sisa, apenas se inicia a partir da verificação do incumprimento da obrigação de revenda.

E visto o disposto no n.º 1 do art. 48º da LGT e dado que o facto tributário é “o facto material que preenche os pressupostos legais da norma de incidência do imposto e que determina o nascimento da obrigação tributária”, então o facto tributário será o acontecimento da vida real que, preenchendo a previsão da norma jurídica, determinará o funcionamento da sua estatuição, no caso, a obrigação de pagamento da sisa, não sendo de aceitar que corra um prazo de prescrição em período em que a própria liquidação não pode ser efectuada.

Ou seja, o facto tributário ocorre quando se verifica o decurso do prazo de três anos para a realização da revenda, sem que a mesma tenha sido efectuada e, no caso, tal aconteceu em 4/8/1997.

Ora, ao tempo, o art. 180º do CSisa (na redacção dada pelo DL n.º 119/94, de 7/5) reportava, em termos de regime de prescrição da sisa, para os termos do art. 34º do CPT, o qual estabelecia o prazo de prescrição de 10 anos. Pelo que, de acordo com esse regime, no caso presente, em 1/1/1998 começou a correr o prazo de prescrição de 10 anos.

Mas, entretanto, porque em 1/1/1999, entrou em vigor a LGT, cujo art. 48º, n.º 1 reduziu para 8 anos o respectivo prazo de prescrição [sendo que, no que respeita à sisa, esse encurtamento do prazo de prescrição (de 10 para 8 anos) apenas operou a partir de 13/11/1999, data da entrada em vigor do DL n.º 472/99, de 8/11, que adaptou os vários códigos tributários à LGT e cujo art. 4º deu nova redacção, designadamente, ao n.º 1 do art. 180º do CSisa], então, considerando que, em 13/11/1999, tinham decorrido menos de dois anos do prazo de prescrição de 10 anos, que se tinha iniciado em 1/1/1998, passou a ser aplicável o novo prazo (de oito anos) que a LGT veio estabelecer, ou seja, em 13/11/1999 iniciou-se a contagem do novo prazo de prescrição de 8 anos.

Assim, considerando todos os factos que no caso, e à luz da LGT, têm relevância interruptiva e suspensiva desse prazo de prescrição (nomeadamente a citação da oponente, ocorrida em 21/4/2006, na execução) bem como os efeitos associados a tais factos, não ocorreu a alegada prescrição das dívidas exequendas.

4. Nas Conclusões 2ª, 4ª a 6ª e 36ª, a recorrente invoca nulidade da sentença, por omissão de pronúncia, alegando que, no que toca à dívida constante da certidão executiva n.º 379/2003, além da prescrição, foi invocada a inexigibilidade de juros compensatórios cujo montante ultrapassa os que ela (oponente) já pagara, sendo que a sentença não se pronunciou quanto a tal inexigibilidade (não apreciando se seriam devidos mais juros compensatórios do que os referidos na alínea D do Probatório; se era correcto o modo de cálculo que levou o Serviço de Finanças a liquidar adicionalmente esses novos juros compensatórios; se foram tomados em consideração os juros compensatórios já anteriormente pagos) nem apreciando, igualmente, a falta de justificação de cálculo dos eventuais juros compensatórios constantes na certidão de dívida 380/2003.

Nas restantes Conclusões (7ª a 35ª e 37ª) do recurso, a recorrente sustenta que a dívida se encontra prescrita, dado que não pode interpretar-se o n.º 1 do art. 48º da LGT com outro sentido que não seja o de que, no caso, o prazo de prescrição da sisa devida se inicia a partir da data em que ocorreu o facto tributário substanciado na transmissão e não a partir da data em que ocorreu a caducidade da condição a que ficara subordinada a isenção de que o mesmo usufruiu.

As questões a decidir são, portanto, as de saber se ocorre a alegada nulidade da sentença por omissão de pronúncia e se a dívida exequenda se encontra prescrita.

Vejamos, pois.

4.1. Da nulidade da sentença, por alegada omissão de pronúncia:

Como acima se referiu, a sentença considerou, quanto à dívida exequenda constante da certidão n.º 379/2003 que, reconduzindo-se a alegação da oponente à alegação de que não são devidos quaisquer outros juros compensatórios para além dos certificados na certidão 380/2003, que já estão pagos, então, à luz dos fundamentos que podem suportar a oposição, de acordo com o disposto na alínea f) do n.º 1 do art. 204º do CPPT, será apenas a perspectiva do pagamento anterior à instauração da execução que poderá relevar, sendo que esse pagamento invocado incidiu apenas sobre os montantes constantes da certidão de dívida n.º 380/2003 e não sobre os montantes liquidados adicionalmente, titulados pela dita certidão de dívida n.º 379/2003.

Daqui decorre, portanto, que a sentença apreciou, sob este prisma da não inexistência de pagamento anterior (em que substanciaria a alegação da oponente) à instauração da execução, aquela questão relativa aos ditos juros compensatórios titulados pela certidão de dívida n.º 379/2003 (no montante de € 10.198,23).

E o eventual erro de julgamento subjacente a tal apreciação não inquina a validade formal da sentença, por forma a determinar a sua nulidade por omissão de pronúncia (art. 125º n.º 1 do CPPT e alínea d) do n.º 1 do art. 668 do CPC).

Improcedendo, portanto, a arguição de tal nulidade.

4.2. Da prescrição das dívidas exequendas:

As dívidas reportam-se a juros compensatórios adicionalmente liquidados, relativos à diferença de juros compensatórios calculados, quanto à sisa pela aquisição, em 14/9/1995, de um prédio urbano, inscrito na matriz predial de ..... sob o art. n.º 7094, bem como a sisas referentes à aquisição de outros dois imóveis (arts. n.ºs. 5251 e 5254 das respectivas matrizes da freguesia de ..... ) efectuada por escritura pública de 4/8/1994, a qual ficou isenta de tal imposto, nos termos do n.º 3 do art. 11º e do art. 13º-A do CSisa, em virtude da compra se destinar a revenda (cfr. Probatório).

Porque os prédios acabaram por não ser revendidos no prazo de 3 anos após a compra, a recorrente foi notificada para proceder ao pagamento das sisas e juros compensatórios respectivos e, não o tendo feito, foi instaurada a respectiva execução para cobrança das quantias correspondentes.

A recorrente deduziu, porém, oposição à execução, invocando a prescrição das dívidas.

Tendo a sentença recorrida concluído ser aplicável o prazo de prescrição de 8 anos previsto na LGT, prescrição essa que, no entanto, ainda não ocorreu.

4.3. Mas o MP sustenta, além do mais, que quanto à dívida resultante das sisas referentes às aquisições tituladas pela escritura pública de 4/8/1994 é aplicável o prazo de prescrição de 10 anos, com início em 4/8/1997 e o prazo de prescrição de 8 anos, com início em 13/11/1999, quanto à dívida resultante de juros compensatórios reportados ao atraso no pagamento da sisa relativa à aquisição titulada pela escritura pública de 14/9/1995, tudo em consequência da aplicação da norma constante do n.º 1 do art. 297º do CCivil.

Ora, como refere a sentença, o art. 180º do CSisa, vigente ao tempo, na redacção introduzida pelo artigo único do DL n.º 119/94, de 7/5, determinava que o imposto municipal da sisa prescrevia nos termos do artigo 34º do Código de Processo Tributário, sendo que no n.º 1 deste normativo se estabelecia que «A obrigação tributária prescreve no prazo de 10 anos, salvo se outro mais curto estiver fixado na lei.» e no seu n.º 2 se estabelecia que «O prazo de prescrição conta-se desde o início do ano seguinte àquele em que tiver ocorrido o facto tributário, salvo regime especial». <sup>(1)</sup>

Assim, porque, ao tempo, o prazo de prescrição se contava desde o início do ano seguinte (e não desde o dia seguinte – como parece entender o MP) ao da ocorrência do facto tributário, <sup>(2)</sup> então, mesmo na tese (sustentada na sentença e também pelo MP) de que o termo inicial do prazo se conta desde a verificação da condição resolutive determinante da caducidade da isenção, sempre seria aplicável, mesmo no que respeita à sisa correspondente à aquisição efectuada em 4/8/1994, o prazo de 8 anos constante da lei nova, nos termos do disposto no citado n.º 1 do art. 297º do CCivil e não, como parece entender o MP, o prazo de 10 anos constante do CPT: é que em 13/11/1999, data da entrada em vigor da lei nova (DL n.º 472/99, de 8/11) faltava menos tempo (8 anos) para o prazo se completar, do que à luz do disposto no art. 180º do CSisa conjugado com o regime do CPT (em que ainda faltavam 8 anos, 1 mês e 17 dias).

4.4. De todo o modo, como adiante veremos, não é este o entendimento que perfilhamos, já que, em nosso critério, o termo inicial do prazo de prescrição da dívida se circunscreve com referência às datas de 4/8/1994 e 14/9/1995 (datas da celebração das respectivas escrituras de compra e venda) e ao início dos anos seguintes, respectivamente a cada uma daquelas datas (cfr. o art. 180º do CSisa, na redacção então em vigor e o art. 34º do CPT).

Com efeito, o facto tributário pode definir-se como o facto material que preenche os pressupostos legais da norma de incidência do imposto e que determina o nascimento da obrigação tributária; constituindo, portanto, o pressuposto de facto cuja realização origina um determinado efeito jurídico: no caso, o nascimento da obrigação tributária (art. 36º da LGT). Ou, nas palavras de Alberto Xavier, <sup>(3)</sup> o facto tributável é o facto típico revelador de capacidade contributiva objecto dessa tipificação legal.

Por outro lado, as isenções (que não devem confundir-se com as situações de não incidência), configuram-se como benefícios fiscais, caracterizados, estes, como medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem (art. 2º do EBF).

O facto tributário gerador da obrigação do imposto da Sisa consiste, especificamente, na transmissão, a título oneroso, do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito, sobre bens imóveis (art. 2º CSisa) estando a sujeição passiva imputada àqueles para quem se transmitirem os bens (art. 7º do mesmo código).

E a isenção de sisa de que goza a aquisição de prédios para revenda está sujeita a condição resolutive (art. 270º do CCivil), caducando se os mesmos não forem vendidos no prazo de 3 anos (arts. 11º, n.º 3 e 16º, n.º 1, ambos do CSisa): o que significa que só com a não verificação dessa condição se produzem todos os efeitos fiscais concretizados na transmissão – cfr. o ac. de 24/01/07, rec. n.º 1029/06, deste STA.

Na verdade, «Nem sempre a norma tributária material se limita a construir os factos a que respeita - constitutivos ou impeditivos - em termos de lhes imprimir uma eficácia plena e imediata. Em certos casos, quer o facto tributável, quer o facto isento, vêm os seus efeitos dependentes da necessária verificação de um outro facto, previamente designado pela lei. É o que se passa nas isenções condicionais. Aqui, a lei submete a própria eficácia do facto impeditivo à verificação de um novo facto secundário, que é a *conditio iuris*, suspensiva ou resolutive. Nos casos de isenção sujeita a condição suspensiva, a obrigação tributária nasce sujeita a condição resolutive; e, paralelamente, nos casos de isenção sujeita a condição resolutive, o facto tributário vê a sua eficácia dependente de uma condição suspensiva.» <sup>(4)</sup>

Ou seja, como se escreve no ac. do STA, de 17/4/1996, rec. n.º 014844 (in Apêndices ao DR, de 18/5/1998, pp. 1098 a 1104) «A obrigação de imposto, como obrigação *ex lege*, nasce com a ocorrência, na prática da vida, dos eventos naturais ou jurídicos que se ajustem aos pressupostos predeterminados, de forma geral e abstracta, pela lei de tributação: logo que se verifique o preenchimento do quadro dos pressupostos pré-estabelecidos na lei, a obrigação de imposto irrompe na Ordem Jurídica.

Mas esta eficácia constitutiva do facto tributário definido pela norma tributária material pode ser paralisada pela previsão legal de um outro facto que impede a produção dos efeitos jurídicos daquele ou seja, do nascimento da obrigação de imposto.

Estamos, então, perante uma isenção, perante um facto impeditivo autónomo e originário, independente do facto tributário em cuja conformação ele não entra, distinguindo-se, assim, dos elementos que o possam delimitar negativamente.

Entre as isenções do imposto em causa previstas na lei contava-se precisamente aquela de que beneficiou o recorrente: as aquisições de prédios para revenda, nos termos do art. 13º A, desde que se verifique ter sido apresentada antes da aquisição a declaração prevista no art. 111º do Código da Contribuição Industrial, relativa ao exercício da actividade de comprador de prédios para revenda (art. 11º, n.º 3 C.S.I.S.D.).

Mas esta isenção não estava definida em termos absolutos ou definitivos, em termos de ficar irrevogavelmente definida a situação do sujeito passivo do imposto quanto ao não despoletamento da eficácia constitutiva do facto tributário e, conseqüentemente, quanto, a jamais, poder ser devedor de imposto.

É que a lei – art. 16º, n.º 1º, na redacção original do C.S.I.S.D., tuteladora da situação -, tendo em conta a realização dos interesses que prosseguia com a concessão da isenção, que era a de evitar uma dupla tributação quando fosse de todo evidente que as aquisições dos prédios se inseriam no exercício da actividade comercial e industrial de aquisições de prédios para revenda, estabeleceu condições para tal isenção, sujeitando-a à não verificação de certos eventos futuros que constituiriam justificação legal da inexistência daqueles interesses: os beneficiários perderiam a isenção logo que os prédios adquiridos para revenda não fossem transaccionados dentro do prazo de dois anos ou o fossem novamente para revenda.

Quer dizer: a isenção estava sujeita a uma condição resolutiva cuja verificação, implicando que deixasse de existir obstáculo à produção dos efeitos constitutivos do facto tributário, determinava a imediata constituição da obrigação do imposto.»

4.5. No caso a questão controvertida reconduz-se, precisamente, à de saber se, sobrevindo a caducidade da isenção, o termo inicial do prazo de prescrição da dívida que, porventura, resulte da consequente liquidação da sisa (actualmente, do IMT) devida é o da data da aquisição ou o da data em que operou a dita caducidade da isenção.

E sobre esta questão se debruçaram os acs. deste STA, de 22/9/2010, de 8/6/2011 e de 28/11/2012, respectivamente, nos recs. n.ºs. 0383/10, 0174/11 e 0865/12 (este, não por unanimidade), no sentido de que o prazo de prescrição só poderá começar a contar-se a partir da constatação do não cumprimento das condições a que ficou subordinada a concessão da isenção, ou seja, o incumprimento da obrigação de revenda no prazo de três anos.

Em sentido diverso (embora não por unanimidade) se concluiu, porém, no ac. de 26/10/2011, proferido no processo n.º 354/2011, por nós relatado, também referenciado pela sentença recorrida e pelo MP e no qual parecem, aliás, assentar as Conclusões do recurso.

Sendo este o entendimento que sufragamos.

Daí que, aportando a demais fundamentação nele constante, diremos que «como refere o Cons. Jorge de Sousa (5) enquanto nas obrigações civis o prazo da prescrição não começa a correr enquanto o direito não puder ser exercido (cfr. art. 306º, n.º 1, do CCivil) sendo que se a dívida for ilíquida o prazo só se inicia após o seu apuramento (n.º 4 do mesmo normativo), já nas obrigações tributárias decorrentes de impostos não é assim: nestas, salvo lei especial, a prescrição começa a correr a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário, nos impostos periódicos ou a partir da data em que o facto tributário ocorreu, nos impostos de obrigação única (n.º 1 do art. 48º da LGT, na redacção da Lei n.º 55-B/2004, de 30/12).

Isto, independentemente de estar ou não já liquidada a obrigação tributária pois a prescrição refere-se directamente ao facto tributário, pelo que pode ter lugar sem que tenha ocorrido a respectiva liquidação (cfr. neste sentido, o Cons. Benjamim Rodrigues, A Prescrição no Direito Tributário, in Problemas Fundamentais do Direito Tributário, Vislis Editores, 1999, pág. 287, bem como, na jurisprudência, o ac. do STA, de 22/10/1997, rec. n.º 21.813, in Apêndice ao DR, de 30/3/2001, pp. 2704 a 2707).

E que o afastamento da regra prevista no n.º 1 do citado art. 306º do CCivil, parece ter sido representado pelo legislador resulta, igualmente, do facto de, para efeitos de caducidade do direito à liquidação, a al c) do n.º 2 do art. 46º da LGT prever que o respectivo prazo se suspende «Em caso de benefícios fiscais de natureza condicionada, desde a apresentação da declaração até ao termo do prazo legal de cumprimento da condição», ao passo que, para efeitos de prescrição da obrigação tributária, o art. 49º da LGT nada prescreve a respeito dessa mesma situação, sendo que, no entanto, há outras situações em que, relativamente ao IMT e ao Imposto do Selo, se prevêm termos iniciais especiais, como actualmente sucede no âmbito do IMT e do CIS. (6)

Por outro lado, como se salienta no ac. do Pleno desta Secção do STA, de 24/2/2010, rec. n.º 0873/09, de acordo com o disposto na alínea a) do n.º 2 do art. 8º da LGT, «estão sujeitos ao princípio da legalidade

tributária “a liquidação e cobrança dos tributos, incluindo os prazos de prescrição e de caducidade”», daqui decorrendo que «as características da prescrição das obrigações tributárias estão sujeitas ao princípio da legalidade tributária de reserva da lei formal», ou seja, «todos os pressupostos da prescrição, incluindo, necessariamente, os relativos ao regime do seu prazo, têm de constar da legislação tributária, não sendo admissível a integração das suas lacunas por via analógica (cfr. art. 11º da LGT). Daí ressalta que vigora, nas relações jurídico-tributárias, o princípio de tipicidade fiscal, segundo o qual a tributação resulta, assim, da verificação concreta de todos os pressupostos tributários, como tais previstos e descritos, abstractamente, na lei de imposto. (...)

Daqui se extrai que as referidas leis tributárias sempre fixaram, como momento a atender para a contagem do início do prazo de prescrição, a ocorrência do facto tributário e não ao despacho que declarou a caducidade dos benefícios fiscais e muito menos a sua notificação ao contribuinte, salvo o disposto em lei especial. Por isso, por imposição do princípio da legalidade, a declaração da revogação da isenção dos impostos como o “dies a quo” a que se deve atender para início da contagem do prazo de prescrição só será admissível se existir norma que o autorize.

Ora, no caso em apreço, a lei não o prevê, nomeadamente para “as situações em que por força da atribuição de uma isenção de imposto se impediu a norma de incidência de operar e se obstruiu a eclosão imediata da obrigação tributária”, como bem se anota no voto de vencido de fls. 145 e 146.

Aliás e como se salienta no Acórdão desta Secção do STA de 26/11/03, in rec. n.º 1.113/03, em que Relator é o mesmo, “cabe notar que, mesmo no regime geral, ao contrário do que acontece no que concerne ao prazo de caducidade do direito à liquidação, que se suspende por força da concessão de benefícios fiscais susceptíveis de caducar, ao mesmo facto não confere a lei relevância quanto ao decurso do prazo de prescrição – vd. artigos 46º n.º 2 alíneas b) e c) e 49º n.ºs 1 e 3 da LGT, bem como os revogados artigos 27º do Código de Processo de Contribuições e Impostos e 34º do Código de Processo Tributário”.

No mesmo sentido, pode ver-se, ainda, os acórdãos desta secção do STA de 28/5/03, in recs. n.ºs 424/03 e 425/03.

Sendo assim, referindo-se a prescrição à obrigação tributária, podemos concluir que o prazo de prescrição conta-se desde o início do ano seguinte àquele em que tiver ocorrido o facto tributário, se o regime aplicável for o do CPCI ou do CPT ou a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário, nos impostos periódicos ou a partir da data em que o facto tributário ocorreu, nos impostos de obrigação única, se o regime aplicável for o previsto na LGT.»

Ora, não obstante a realidade factual subjacente à pronúncia deste aresto se reportar a uma situação de isenção de IA, IVA e direitos aduaneiros, relativos à introdução no consumo de um veículo automóvel, a argumentação dele constante não deixa de ser aplicável ao presente caso.

5.2.3. Não se desconhece, também, que para alguns autores, o facto tributário, no caso de isenção prevista no n.º 3 do art. 11º do CSisa, ocorre na data da caducidade da isenção, por ser nessa data que o legislador entende que o adquirente já não tem intenções de alienar o imóvel e o integra na sua esfera patrimonial (cfr. Diogo Leite de Campos, Aplicação no tempo da taxa da sisa/IMT, in Boletim da Ordem dos Advogados, n.º 28, Setembro/Outubro, de 2003, pp. 28/29; e Nuno Sá Gomes, Tributação do Património, Lições Proferidas no 1º Curso de Pós-Graduação em Direito Fiscal na Faculdade de Direito da Universidade do Porto (2004), Almedina, 2004, pp. 142 a 148).

Partindo do princípio de que tal isenção se reconduz a uma verdadeira delimitação negativa da incidência (exclusão tributária) e não a uma isenção em sentido próprio, considera-se, então, que também o facto tributário ocorrerá na data da caducidade da isenção, por ser nessa data que o legislador entende que o adquirente já não tem intenções de alienar o imóvel e o integra na sua esfera patrimonial. Ou seja, nos casos de aquisição de imóveis para revenda, o adquirente encara o imóvel como mercadoria, como bem que não é contabilizado no imobilizado, como “mercadoria” para venda; e, assim sendo, o facto tributário (rectius a “transmissão”) só tem lugar quando o imóvel passa a fazer parte do imobilizado da empresa pela caducidade da chamada “isenção” (a qual não é – neste entendimento - uma verdadeira isenção). Assim, só quando o imóvel passou a integrar o imobilizado da empresa por força da caducidade referida, é que o contribuinte passou a revelar capacidade contributiva para adquirir imóveis e só nessa data, verdadeiramente, adquiriu aquele imóvel (até aí, apenas teve capacidade financeira de gerir a sua actividade comercial até à venda do imóvel, que não teve lugar no prazo de três anos). Daí que, sendo nessa data que o contribuinte passa a ser adquirente «de facto» e verdadeiro proprietário do imóvel, será também nessa data que o legislador entende que nasce o facto tributário, entendimento que se coaduna, quer com o actualmente disposto nos n.ºs. 1 e 2 do art. 18º do CIMT (bem como com o disposto no art. 38º da Lei n.º 26/2003, de 30/7, que aprovou o CIMI e o CIMT), ao disporem que o «imposto será liquidado pelas taxas em vigor ao tempo da ocorrência do facto tributário» e que «se ocorrer a caducidade da isenção, a taxa e o valor a considerar na liquidação serão os vigentes à data de liquidação», quer com o que já decorria do disposto na alínea f) do n.º 1 do art. 10º do Código da Contribuição Autárquica, quer, finalmente, com o que também se dispõe na alínea e) do n.º 1 do art. 9º do CIMI, pois que todos estes normativos



configuram aquelas situações como delimitações negativas da incidência, uma vez que o imposto respectivo só é devido a partir do terceiro ano seguinte, inclusive, àquele em que o prédio tenha passado a figurar no activo circulante de uma empresa que tenha por objecto a sua venda (sendo que, de acordo com o estabelecido nos n.ºs. 2 e 3 do mesmo art. 9º do CIMI, caso ao prédio seja dada diferente utilização, o imposto é liquidado por todo o período decorrido desde a sua aquisição e é devido a partir do ano, inclusive, em que a venda do prédio tenha sido retardada por facto imputável ao respectivo sujeito passivo).

Trata-se, porém, (com o devido respeito) de entendimento que nem se coaduna com a reafirmada natureza de uma isenção sujeita a condição resolutiva, nem com a consideração de que o facto de um prédio adquirido para revenda não ter sido vendido no prazo de 3 anos, não significa que o adquirente o tenha que inscrever, imperativamente, no activo imobilizado, por o mesmo ter deixado de ser mercadoria: na verdade, o adquirente pode continuar a pretender revender o prédio e este pode vir a ser revendido em qualquer ano posterior.

Portanto, para além da relevância fiscal que a não revenda naquele prazo de 3 anos implica (em termos da liquidação da respectiva sisa – ou, actualmente, do IMT), não se vê que deva apelar-se também ao decurso desse prazo para efeitos de o considerar como factor determinativo da capacidade contributiva para a aquisição do imóvel e, por essa via, como factor determinativo da verdadeira transmissão, em ordem a considerar esta última data como momento da verificação do facto tributário.»

E não colhem as asserções, por parte do MP, no sentido de que se confunde, conceptualmente, facto tributário com obrigação tributária, desprezando o facto impeditivo autónomo da isenção, que se interpõe entre aqueles e que, por outro lado, a interpretação literal da norma constante do art. 48º, n.º 1, da LGT, ignora o princípio geral de direito constante do n.º 1 do art. 306º do CCivil, o qual se destina a prevenir situações de prescrição com perversão da teleologia do instituto: penalização do credor com a extinção da obrigação por negligência na cobrança do crédito.

Com efeito, e como bem nota José Maria Fernandes Pires (7) sendo certo que uma coisa é a transmissão sujeita a imposto e outra coisa diferente é o nascimento da obrigação do pagamento do imposto, também é certo que a transmissão ocorre, no caso, com a aquisição do prédio para revenda e é nessa data que ocorre o facto gerador da obrigação de imposto; e é nessa data, e em face desse facto, que nasce a relação jurídica tributária, sendo que, porém, a obrigação de liquidação e de pagamento do imposto só nasce quando decorrerem os 3 anos sem que o prédio tenha sido revendido.

E quanto à não relevância absoluta do princípio geral de direito constante do n.º 1 do art. 306º do CCivil, é de referir, para além das razões acima já explicitadas, que, como lembra Alberto Xavier (embora no âmbito da eficácia do facto tributável e do acto tributário), apesar de poder dizer-se (como Tesoro) que o prazo de prescrição do débito tributário deve logicamente decorrer do momento em que a cobrança pode ser efectuada, ou seja, do momento em que a lei fixa o vencimento da obrigação - e que é simultâneo ou posterior ao acto tributário, «se esta proposição pode ser válida no campo das obrigações de Direito Privado, em que a prescrição sanciona uma inércia do credor, não o é necessariamente no das obrigações de imposto em que, dado o carácter indisponível do crédito, o fundamento da prescrição não reside tanto na inércia do credor, como em puras considerações de certeza e segurança jurídica». (8)

Acresce que, não se vê que possa ignorar-se a relevância da própria interpretação literal da dita norma constante do art. 48º, n.º 1, da LGT, pois que, apesar de a interpretação da lei não ser mais do que fixar o seu sentido e o alcance com que ela deve valer (o escopo final para que converge todo o processo interpretativo é o de pôr a claro o verdadeiro sentido e alcance da lei, (9) a letra representa, naturalmente, não é só o ponto de partida, mas é também um elemento irremovível de toda a interpretação, funcionado o texto também como limite de busca do espírito. (10)

4.6. Pelo exposto, (i) não prevendo o n.º 1 do art. 48º da LGT a suspensão do prazo de prescrição no caso de benefícios fiscais de natureza condicionada (ao contrário do que sucede com o prazo de caducidade da liquidação do imposto – alínea c) do n.º 2 do art. 46º da LGT), (ii) integrando a matéria da prescrição da obrigação tributária (quer os pressupostos da prescrição, quer os pressupostos relativos ao regime do respectivo prazo) o âmbito das garantias dos contribuintes e (iii) fixando a LGT, como momento relevante para o termo inicial do prazo de prescrição, a ocorrência do facto tributário (sendo este o facto material que preenche os pressupostos legais da norma de incidência do imposto e que determina o nascimento da obrigação tributária), não é de interpretar a norma contida no n.º 1 do art. 48º da LGT com outro sentido que não seja o de que, no caso, o prazo de prescrição da sisa devida (imposto de obrigação única) se inicia a partir da data em que ocorreu o facto tributário substanciado na transmissão (aquisição por parte do sujeito passivo respectivo) e não a partir da data em que ocorreu a caducidade da condição a que ficara subordinada a isenção de que o mesmo usufruiu.

E no caso, tendo as aquisições operado por escrituras de 4/8/1994 e de 14/9/1995, e devendo atender-se, para definição do termo inicial daquele prazo de prescrição, apenas à data do facto tributário, não relevando o momento da caducidade da isenção do imposto, havemos de concluir que:

a) É aplicável (contrariamente ao decidido pela sentença recorrida) o prazo de 10 anos previsto (à data) no art. 34º do CPT, uma vez que quando a lei nova entrou em vigor (em 13/11/1999 – o DL n.º 472/99, de 8/11 que alterou o art. 180º do CSisa, passando este a dispor que o imposto municipal de sisa e o imposto sobre as sucessões a doações prescrevem nos termos dos artigos 48º a 49º da LGT) faltava então menos tempo para o prazo de 10 anos se completar (faltavam apenas 5 anos, 1 mês e 17 dias, contados do início do ano seguinte ao da ocorrência do facto tributário, relativamente à dívida exequenda titulada pela certidão executiva n.º 380/2003 – prédios adquiridos por escritura pública outorgada em 4/8/1994; e faltavam apenas 6 anos, 1 mês e 17 dias, contados do mesmo modo, relativamente à dívida exequenda titulada pela certidão executiva n.º 379/2003 – prédios adquiridos por escritura pública outorgada em 14/9/1995).

b) Não tendo posteriormente ocorrido, antes de se completar o prazo de prescrição, qualquer facto interruptivo ou suspensivo, nem à luz do art. 34º do CPT, nem sequer à luz do art. 49º ad LGT [visto que a execução foi instaurada em 26/5/2003 – em data em que, portanto, já não constitui facto interruptivo do prazo de prescrição -, e a citação da recorrente (primeiro facto com relevância interruptiva do prazo), ocorreu apenas em 21/4/2006] a prescrição consumou-se, portanto, respectivamente, em 1/1/2005 e em 1/1/2006, sendo que os juros compensatórios, integrando-se na dívida de imposto, estão sujeitos ao mesmo regime de prescrição (cfr., actualmente, o n.º 8 do art. 35º da LGT).

Procedem, portanto, as Conclusões do recurso.

#### DECISÃO

Nestes termos e com estes fundamentos, acorda-se em, dando provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida e julgar procedente a oposição, por prescrição das dívidas tributárias exequendas, julgando, conseqüentemente, extinto o respectivo processo executivo.

Sem custas, dado que a Fazenda Pública não contra-alegou.

Lisboa, 6 de Fevereiro de 2013. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Francisco Rothes* — *Fernanda Maçãs* (Vencida conforme decl/ em anexo)

#### Voto de vencido

Não voto a orientação que fez vencimento porque a interpretação do preceito em causa suscita a seguinte perplexidade: se a isenção emerge como um facto impeditivo de o facto tributário produzir todas as consequências jurídicas a que tende, em especial a exigibilidade da dívida, uma vez que, como refere ALBERTO XAVIER (Manual de Direito Fiscal, Lisboa, 1974, I, p. 290), estando “a isenção em causa sujeita a condição resolutiva, o facto tributário vê a sua eficácia dependente de uma condição suspensiva”; e se, por conseguinte, a dívida ainda não existe, ainda não está vencida, como é que pode começar a correr o prazo para o seu cumprimento?

Sem prejuízo de melhor estudo, afigura-se que tal orientação conduz, por um lado, a resultados dissonantes com a natureza da prescrição e, por outro lado, à redução do prazo de prescrição para estas situações o que, além de carecer de fundamento lógico e razoavelmente fundado, não esteve certamente presente no pensamento do legislador aquando da feitura da norma.

Segundo a doutrina, a prescrição dirige-se à exigibilidade, que consiste em forçar o sujeito passivo ao adimplemento, razão por que o conceito de exigibilidade é fundamental para o início do prazo de prescrição.

Com ANÍBAL DE CASTRO (A Caducidade, 2ª ed., Livraria Petrony, Lisboa, 1980, p. 59), a distinção entre a caducidade e a prescrição “tem por fundamento a diversidade dos conceitos de exercício do direito e de exigibilidade. A caducidade extingue o exercício — a prescrição paralisa o direito exigível por insatisfeito. (...) O exercício sem dúvida, compreende a realização, a eficácia, ao passo que a exigibilidade refere-se ao direito violado por inadimplência, ao direito vencido.”

Assim sendo, se a dívida de imposto ainda não é exigível, significa que o direito não está vencido, que ainda não há incumprimento.

E nem se argumente a favor da tese que faz vencimento com o facto de o legislador ter dito expressamente que na caducidade o prazo se suspende, o que não acontece com a prescrição.

Tal argumento impede se atentarmos, mais uma vez, nas diferenças entre o prazo de prescrição e o de caducidade.

“O prazo de caducidade”, refere o Autor atrás citado, “é um prazo prefixo, não sujeito a interrupção ou suspensão, que pressupõe o interesse da rápida definição do direito, o que não se compadece com dilações” (...). “A caducidade não limita o direito em si, mas tão-somente o seu exercício, porque o exercício, a partir do prazo ou dentro deste, depende a sua eficácia...” “Portanto, o prazo de caducidade, como medida de exercício de um direito e, assim, da eficácia, expressa-se pelo mesmo exercício dentro ou a partir desse lapso de tempo preestabelecido” (cfr. ANÍBAL DE CASTRO, ob. cit., pp. 47 e 48).

E o mesmo Autor continua “Se a limitação não for do exercício, mas da exigibilidade (...) então tal limitação pode não ser contemporânea da formação do direito, e somente se verifica a partir da

exigibilidade e, neste caso, caracteriza a prescrição” (...) “pois o direito que dela é objecto preexiste ao nascimento do prazo”(…). “Se direito e prazo surgem simultaneamente, a limitação dirige-se, neste caso, unicamente ao exercício e não ao direito”. “Na caducidade, o prazo protege o exercício de um direito acabado de nascer e limita-o, na sua distância....”(…) “na prescrição, o prazo surge com a exigibilidade (v.g. vencimento de um crédito) ou como limite unicamente do exercício que não do direito em si, em qualquer dos casos, representa um facto exterior, estranho ao direito” (cfr. ob. cit., pp. 47 a 50).

Em face do exposto, se na caducidade o exercício surge com o próprio direito, o prazo começa logo a correr e daí a necessidade de o legislador ter de vir consagrar expressamente a suspensão do prazo.

Não oferecendo dúvida que o prazo de prescrição só pode começar a correr quando a dívida fiscal for exigível, isto é, com o vencimento, no caso em apreço, o legislador estaria dispensando de o dizer expressamente, uma vez que tal só pode acontecer se não se der a revenda no prazo de três anos. Durante esse período o facto tributário encontra-se como que congelado, o que impede que a dívida se torne exigível.

Assim sendo, concorda-se com a interpretação sufragada no douto Parecer do Ministério Público e jurisprudência citada, segundo a qual o art. 48º da LGT tem de ser objecto de interpretação racional e teleologicamente adequada no sentido de que o termo inicial da prescrição se inicia com a ocorrência do facto tributário, salvo se o mesmo nascer sujeito a condição suspensiva.

Finalmente, em termos substantivos, “A prescrição representa uma sanção à negligência do titular, sanção que o impossibilita de exigir a prestação....”(…) “e supõe a negligência ou inércia do titular do direito, o que inculca a sua renúncia e o torna, por isso, indigno de protecção jurídica” (...). “O fim da prescrição é pôr termo a um direito que pode supor-se abandonado pelo titular” (cfr. ANIBAL DE CASTRO, ob. cit., pp. 47 e 55).

Também por aqui se afigura inadequado concluir, numa situação em que a dívida não é exigível, que o credor está a ser negligente ou renunciou até à cobrança do crédito sobretudo quando está e causa a Fazenda Pública e impende sobre ela um dever especial de cobrança dos impostos.

*Fernanda Maçãs*

(<sup>1</sup>) Como caso de regime especial e referenciando o art. 27º do CPCI, Cardoso da Costa (Curso de Direito Fiscal, 2ª ed., actualizada, Almedina, 1972, p. 327) apontava, precisamente, o exemplo do imposto do selo, constante dos arts. 258º e 261º do respectivo Regulamento, salientando que, nesse caso, a especialidade, relativamente a esse art. 27º não estava no prazo mas, antes, no momento em que se iniciava a respectiva contagem, que é o da ocorrência do facto gerador e não o início do ano seguinte.

(<sup>2</sup>) Só com a entrada em vigor, em 13/11/1999, do DL n.º 472/ 99, de 8/11, que adaptou os vários códigos tributários à Lei Geral Tributária, foi encurtado para 8 anos o prazo de prescrição da sisa e passou a ser aplicável o regime constante dos artigos 48º e 49º da LGT: o art. 4º daquele DL conferiu nova redacção, designadamente, ao n.º 1 do ad. 180º do CSisa, o qual passou a dispor que o imposto municipal de sisa e o imposto sobre as sucessões e doações prescrevem nos termos dos artigos 48º e 49º da lei geral tributária.

(<sup>3</sup>) Conceito e Natureza do Acto Tributário, Almedina, 1972, p. 316.

(<sup>4</sup>) Alberto Xavier, *Ibidem*, p. 115.

(<sup>5</sup>) Sobre a Prescrição da Obrigação Tributária, Notas Práticas, Áreas Editora, 2ª ed. 2010, pp. 44 e ss.

(<sup>6</sup>) No âmbito do IMT, se for desconhecida a quota do co-herdeiro alienante, para efeitos do art. 26º do CIMT, ao prazo de prescrição acresce o tempo por que o desconhecimento tiver durado (nº 2 do art. 40º do CIMT); no âmbito do Imposto do Selo, se forem entregues ao ausente quaisquer bens por cuja aquisição não tenha ainda sido liquidado imposto (cfr. nº 2 do art. 48º do CIS), o prazo de prescrição conta-se a partir do ano seguinte ao da entrega dos bens; se forem outorgados actos ou contratos celebrados por documento particular autenticado, ou qualquer outro título, quando essa forma seja admitida em alternativa à escritura pública, o prazo de prescrição conta-se a partir da data da promoção do registo predial (nº 4 do art. 48º do CIS, aditado pela Lei n.º 64-A/2008, de 31/12); e se for desconhecida a quota do co-herdeiro alienante, para efeitos do art. 26º do CIMT, ou tiver sido suspenso o processo de liquidação, nos termos dos arts. 34º e 35º do CIS, ao prazo de prescrição acresce o tempo por que o desconhecimento ou a suspensão tiver durado (art. 48º, n.º 3, do CIS).

(<sup>7</sup>) Lições de Impostos sobre o Património e do Selo, ed. Almedina, 2010, p. 442.

(<sup>8</sup>) Ob. cit., pp. 552/553, citando o autor, também neste sentido, Alexandre do Amaral, *Direito Fiscal*, pp. 224 e ss. e Cardoso da Costa, *Curso...*, p. 309 e nota 2.

(<sup>9</sup>) Cfr. Manuel de Andrade, *Ensaio sobre a teoria da interpretação das leis*, pp. 21 e 26.

(<sup>10</sup>) Cfr. Oliveira Ascensão, *O Direito, Introdução e Teoria Geral*, Lisboa, 1978, p. 350.

## Acórdão de 6 de Fevereiro de 2013.

### Assunto:

*IRC. Retenção na fonte. Circulares. Substituto tributário. Legitimidade. Certificado de residência. Aplicação retroactiva. Erro imputável aos serviços. Juros indemnizatórios.*

**Sumário:**

- I — Se perante o desenvolvimento lógico-jurídico da sentença (no sentido de ser aplicável à impugnante o regime de exclusão de responsabilidade tributária à luz do art.º 90.º-A n.º 6 do CIRC por força da apresentação, no ano de 2007, do certificado de residência da entidade que beneficiou dos rendimentos em 2002), acabou por perder utilidade e relevância processual o conhecimento da questão da violação do princípio da legalidade por a Administração estar a exigir, em 2002 e 2003, através de Circulares, a apresentação num determinado prazo de um certo modelo de certificação dessa residência, deve considerar-se como prejudicado o conhecimento desta questão, o que obsta à verificação da nulidade da sentença por omissão de pronúncia.*
- II — Os mecanismos ou formas procedimentais que a lei prevê para efectivar a limitação ou exclusão do imposto por força do accionamento de uma CDT – “Reembolso” formulado pela entidade beneficiária dos rendimentos (substituído) e “Redução na fonte” formulado pela entidade obrigada a proceder à retenção (substituto), nada têm a ver com as garantias impugnatórias (graciosas e contenciosas) de legalidade que a ordem jurídica confere a ambos, de forma a poderem obter a eliminação da ordem jurídica de uma liquidação que repute de ilegal por violação de norma de incidência tributária contida numa CDT.*
- III — O facto de não terem sido accionados os referidos mecanismos de efectivar a limitação ou exclusão do imposto, nem terem sido impugnados (administrativa ou judicialmente) as respectivas liquidações nos termos e prazos previstos na lei (art.º 132º do CPPT), não obsta à posterior dedução de pedido de revisão oficiosa dessas liquidações nos termos e prazos previstos no art.º 78º da LGT, pois que o dever de a Administração Tributária efectuar a revisão existe em relação a todos os tributos e formas de liquidação.*
- IV — Apesar de a revisão do acto tributário com fundamento em erro imputável aos serviços dever ser efectuada pela Administração por sua própria iniciativa, o contribuinte pode pedir que ela cumpra esse dever dentro dos limites temporais em que ela o pode exercer. E o indeferimento, expresso ou tácito, do pedido pode ser impugnado contenciosamente pelo contribuinte (art. 95.º, n.ºs 1 e 2, alínea d), da LGT).*
- V — O substituto tributário dispõe de legitimidade procedimental e processual para reclamar graciosamente e depois impugnar judicialmente os actos de liquidação de imposto por retenção na fonte que repute de ilegais, pois que tratando-se de um sujeito passivo da relação jurídica de imposto (art.º 18.º, n.º 3 da LGT), tanto o art.º 9.º, n.º 1 e 4 do CPPT como o art.º 26.º do CPC, lhe conferem essa legitimidade, e nisso tem interesse digno de tutela jurídica.*
- VI — Esta legitimidade é extensiva ao pedido de revisão dos actos tributários prevista no art.º 78º da LGT e ao sequente processo de impugnação judicial deduzido contra o acto de indeferimento desse pedido.*
- VII — Embora o conceito de “erro imputável aos serviços” aludido na 2ª parte do n.º 1 do 78.º da LGT não compreenda todo e qualquer “vício” (designadamente vícios de forma ou procedimentais) mas tão só “erros”, estes abrangem o erro nos pressupostos de facto e de direito, sendo essa imputabilidade aos serviços independente da demonstração da culpa dos funcionários envolvidos na emissão do acto afectada pelo erro.*
- VIII — Com a entrada em vigor da Lei do Orçamento do Estado para 2008 (Lei n.º 67-A/2007, 31.12), o art.º 90.º-A do CIRC passou a prever a possibilidade de afastamento da responsabilidade tributária do substituto pela totalidade do imposto quando, apesar de não dispor do certificado de residência da entidade beneficiária dos rendimentos à data em que reteve e entregou o imposto nos cofres do Estado, o obtenha posteriormente. E o n.º 4 do art.º 48.º dessa Lei determinou a aplicação retroactiva deste regime de exclusão da responsabilidade tributária do substituto a todas situações anteriores à entrada em vigor da norma, independentemente de já ter sido efectuada a liquidação do imposto, exceptuando somente os casos em que tenha havido lugar ao pagamento do imposto e (cumulativamente) não esteja pendente reclamação, recurso hierárquico ou impugnação, isto é, os casos em que o acto se firmou definitivamente na ordem jurídica.*
- IX — Encontram-se reunidas as condições para essa aplicação retroactiva quando à data da entrada em vigor da norma (1/01/2008) já se encontrava pendente pedido*

*de revisão oficiosa do acto de liquidação do imposto formulado pelo substituto tributário com vista à sua eliminação da ordem jurídica, pelo que apesar de o imposto ter sido pago, o acto de liquidação ainda não se podia considerar como definitivamente firmado na ordem jurídica.*

- X — *O desaparecimento do acto de liquidação por força da procedência de impugnação judicial impõe à Administração o dever de reconstituir a situação jurídica hipotética que existiria caso não tivesse sido praticado o acto anulado. Tal inclui a restituição da quantia que ao contribuinte foi indevidamente exigida e que ele satisfez, e o pagamento de juros indemnizatórios nos casos previstos no art.º 43.º da LGT.*
- XI — *Se o contribuinte não reclamou graciosamente contra a liquidação ilegal nem a impugnou judicialmente nos termos e prazos previstos no CPPT, pedindo apenas, posteriormente, a revisão oficiosa do acto nos termos da 2ª parte do n.º 1 do art.º 78º da LGT, e se o acto é anulado em sede de impugnação judicial deduzida contra o indeferimento desse pedido de revisão, os juros indemnizatórios serão apenas os devidos depois de decorrido um ano após a iniciativa do contribuinte em sede de revisão oficiosa, em conformidade com o disposto na alínea c) do n.º 3 do art.º 43º da LGT, e não desde a data do desembolso da quantia liquidada.*

Processo n.º 839/11-30.

Recorrente: A....., S.A.

Recorrida: Fazenda Pública.

Relatora: Ex.<sup>ma</sup> Sr.<sup>a</sup> Cons.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Dulce Neto.

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

**I.** A....., S.A., com os demais sinais dos autos, recorre da sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria que julgou improcedente a impugnação judicial que deduziu contra o acto de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa de três actos de liquidação de IRC por retenções na fonte à taxa prevista no direito interno português (15%), no montante total de € 30.207,19, e que, como substituto tributário, liquidou em 24/09/2003, retenções que derivaram dos rendimentos que durante o ano de 2002 colocou à disposição de entidade não residente no território português (B....., sediada na França) a título de comissões por intermediação em contratos e prestações de serviços.

**1.1.** Terminou a sua alegação de recurso com as seguintes conclusões:

I. As CDT definem o âmbito de tributação entre os respectivos Estados, bem como os requisitos substanciais da limitação da retenção, competindo ao direito interno de cada Estado definir requisitos de ordem formal;

II. No ordenamento nacional, os requisitos formais das obrigações acessórias para efeitos da aplicação das CDT estavam, à época dos factos, previstos nas Circulares n.ºs 1/72, 3/96 e 18/99;

III. Mas tais Circulares não constituem direito interno e apenas vinculam a Administração Fiscal, nos termos do artigo 112.º da CRP;

IV. O princípio da legalidade tributária (cfr. artigo 8.º da LGT) determina que só a Assembleia da República ou o Governo por aquela autorizado, pode fixar os elementos essenciais dos impostos, bem como definir o fundamento da actuação da Administração Fiscal e os critérios de decisão nos casos concretos;

V. Assim, a definição das obrigações acessórias está sujeita a uma reserva de lei e, como tal, a exigência dos certificados de residência, nos termos acima descritos, teria que estar expressamente prevista num diploma legal emanado pela Assembleia da República ou pelo Governo, o que não sucedeu;

VI. Além do mais, o certificado de residência fiscal em apreço constitui um mero acto com efeitos declarativos e, por conseguinte, um reconhecimento dos pressupostos para a aplicação das CDT, consubstanciando um benefício fiscal, na acepção do n.º 2 do artigo 2.º do EBF;

VII. Assim, nos termos do artigo 12.º do EBF, os efeitos dos benefícios fiscais reconhecidos devem retroagir à data da verificação dos respectivos pressupostos, mesmo que este reconhecimento estivesse dependente de um reconhecimento declarativo pela Administração Fiscal;

VIII. Deste modo, tendo em conta o acima exposto e no âmbito de aplicação das CDT celebradas por Portugal, relativamente às situações ocorridas anteriormente à entrada em vigor daquele regime, afigurava-se como bastante, como prova para efeitos do conceito de residência fiscal, tal como está estabelecido no artigo 4.º da CDT em apreço, a posse de certificado de residência, devidamente emitido e carimbado pelas autoridades fiscais do país das entidades beneficiárias dos rendimentos em causa, independentemente da data da sua emissão.

IX. O Tribunal a quo não se pronunciou sobre a questão da violação do princípio da legalidade tributária, como a tal se encontra obrigado, nos termos do n.º 2 do artigo 660º do CPC;

X. E a violação dessa obrigação determina a nulidade da sentença por omissão de pronúncia, nos termos da alínea d) do n.º 1 do artigo 668.º do CPC;

XI. No caso em apreço, a B....., entretanto, logrou obter o certificado de residência aqui em questão, relativo ao ano de 2002, devidamente certificado pelas autoridades fiscais competentes (conforme Doc. 19 da p.i.);

XII. Pelo que, atendendo ao anteriormente exposto, deveria considerar-se que, no pedido de revisão de acto tributário, estavam preenchidos os pressupostos formais e substanciais com a aplicação da CDT celebrada entre Portugal e França e, conseqüentemente, não existia a obrigação de retenção na fonte sobre os rendimentos pagos à B.....;

XIII. E, por conseguinte, a A..... tem direito à restituição do montante de € 30.207,19, por indevidamente entregue nos cofres do Estado, com todas as conseqüências legais, por violação do princípio da legalidade tributária, nos termos acima invocados.

XIV. A douta sentença recorrida por não se pronunciar sobre a questão do princípio da legalidade tributária, que determinaria a ilegalidade das retenções aqui em crise, incorre no vício de omissão de pronúncia, e, por conseguinte, deve ser declarada nula, nos termos conjugados do n.º 2 do artigo 660º e da alínea d) do n.º 1 do artigo 668º, ambos do CPC.

XV. Se assim não se entender, e sem prescindir,

XVI. As conclusões resultantes do referido procedimento inspectivo ao exercício de 1999 geraram na esfera jurídica da A..... uma confiança legítima de que a retenção na fonte à taxa de 15% dos rendimentos em apreço era o procedimento adequado e legal;

XVII. Nos termos acima expostos, verificamos que tal procedimento não corresponde ao correcto, nem tão pouco àquele que emana das próprias circulares da Administração Fiscal, pelo que esta tinha a obrigação de conhecer e de concluir de maneira diferente;

XVIII. Não o tendo feito criou na Recorrente a legítima expectativa de que estava a proceder de acordo com a lei,

XIX. E, conseqüentemente, violou o princípio da colaboração (cfr. artigo 59.º da LGT e artigo 48.º do CPPT), bem como o princípio da boa-fé (cfr. n.º 2 do artigo 266.º da CRP e artigo 6.º-A do CPA, ex vi alínea c) do artigo 2.º da LGT e alínea d) do artigo 2.º do CPPT);

XX. Assim, a actuação da Administração Tributária, acima descrita, foi ilegal porquanto teve na sua base um procedimento que viola os deveres procedimentais de colaboração e de actuação segundo as regras de boa fé, o que consiste num vício autónomo de violação de lei, e, por conseguinte, devem as retenções aqui em crise serem consideradas indevidas;

XXI. Deste modo, podemos concluir que a douta sentença recorrida incorre em erro de julgamento, pois o Tribunal a quo, em primeiro lugar, equivoca as informações vinculativas do artigo 68º da LGT com as conclusões finais da inspecção tributária, e, em segundo lugar, não relevou devidamente as conseqüências das conclusões da inspecção tributária ao ano de 1999 na esfera da A..... para os anos subsequentes quanto à possibilidade de dispensa total das retenções na fonte em apreço;

XXII. Conseqüentemente, deve o presente recurso ser julgado procedente e revogada a douta sentença da Meritíssima Juíza “a quo”, e, em conseqüência, o pedido subjacente à impugnação judicial interposta pela Recorrente deve ser julgado procedente, entre o mais, deve ser restituída à A..... a quantia de € 30.207,19, por indevidamente entregues nos cofres do Estado, com todas as conseqüências legais;

XXIII. Se assim não se entender, e sem prescindir,

XXIV. Após a apresentação do pedido de revisão do acto tributário em apreço, foi publicada a nova redacção do artigo 98º do Código do IRC, com a aprovação da LOE 2008;

XXV. Resulta de tal alteração que a responsabilidade do substituto tributário, in casu, a A....., enquanto entidade pagadora de rendimentos auferidos por entidades não residentes, pela entrega do imposto que deveria ter sido deduzido nos termos da lei, é afastada quando o próprio “substituto tributário [A.....] comprove (...) a verificação dos pressupostos para a dispensa total ou parcial de retenção” ainda que depois do termo do prazo estabelecido para a entrega do imposto;

XXVI. No caso em apreço, encontra-se afastada a responsabilidade prevista no n.º 6 do artigo 98º do Código do IRC, dado que a A..... dispõe dos certificados, embora obtidos posteriormente, que comprovam a verificação dos pressupostos para a dispensa da retenção e interpôs o competente pedido de revisão do acto tributário;

XXVII. Nestes termos, a questão em crise no presente pedido de revisão do acto tributário, foi expressamente visada pelo legislador na LOE 2008 já aprovada e publicada, com entrada em vigor no passado dia 1 de Janeiro de 2008, bem como consagrada no Ofício-circulado n.º 20.121, de 7 de Abril de 2008, da Direcção de Serviços das Relações Internacionais;

XXVIII. Assim, o novo regime é aplicável ao presente caso, uma vez que não foi apresentado pedido de reembolso e a A....., na qualidade de substituta tributária, apresentou, em sede de pedido de revisão de acto tributário, a prova legalmente exigida da verificação dos pressupostos necessários à limitação do imposto retido na fonte,

XXIX. Já que efectuou a prova de que a aludida obrigação de retenção na fonte, respeitante aos rendimentos obtidos por não residentes em território nacional, não existe, quando, por força de uma CDT celebrada com Portugal, a competência para a tributação dos rendimentos auferidos pelo residente do outro Estado contratante não seja atribuída ao Estado da fonte;

XXX. Tendo provado que, no caso em apreço, a B..... está sediada em França, país com o qual Portugal celebrou uma CDT, em vigor desde 18 de Novembro de 1972,

XXXI. Através da apresentação de um certificado de residência fiscal, nos termos do conceito estabelecido no artigo 4.º da mesma CDT, devidamente comprovado pelas autoridades competentes do respectivo Estado da residência;

XXXII. O Tribunal a quo, por seu lado, incorreu em erro de julgamento ao não ter aplicado o regime previsto no n.º 6 do artigo 98º do Código do IRC, de acordo com o regime transitório do n.º 4 do artigo 48º da LOE 2008,

XXXIII. E, assim, ter aceite que o substituto tributário comprove a verificação dos pressupostos para a dispensa total da retenção, nomeadamente, a residência fiscal da B....., ainda que em momento posterior ao termo do prazo estabelecido para a entrega do imposto que deveria ter sido deduzido;

XXXIV. Além do mais, o facto de ter havido pagamento do imposto não obsta à restituição do montante indevidamente pago, nos termos do n.º 4 do artigo 48.º da LOE 2008;

XXXV. Assim, podemos concluir que o novo regime introduzido pela Lei n.º 65-A/2007, de 31 de Dezembro, que alterou o artigo 98º do Código do IRC, produz efeitos no caso em apreço e, assim sendo, encontra-se afastada a responsabilidade prevista no n.º 6 do artigo 98º do Código do IRC, pois a Recorrente dispõe dos certificados, embora obtidos posteriormente, que comprovam a verificação dos pressupostos para a dispensa da retenção e interpôs o competente pedido de revisão do acto tributário e como tal, não existia a obrigação de retenção na fonte sobre os rendimentos pagos à B.....;

XXXVI. Deste modo, podemos concluir que a douda sentença recorrida incorre em erro de julgamento, pois o Tribunal a quo, na interpretação e aplicação dos n.ºs 6 e 7 do artigo 98º do Código do IRC, não admite a hipótese consagrada pela redacção do n.º 6 do artigo 98º do Código do IRC, dada pela LOE 2008, aplicável aos factos em apreço, de acordo com o estabelecido no Ofício-circulado n.º 20.131, de 7 de Abril de 2008, da Direcção de Serviços das Relações Internacionais, do substituto tributário, in casu A....., de fazer a prova da residência fiscal da entidade beneficiária do rendimento, após o prazo estabelecido para a entrega do imposto que deveria ter sido deduzido,

XXXVII. Bem como o Tribunal a quo vem admitir que o pagamento das retenções em apreço pelo substituto tributário (A.....) obsta à aplicação do regime do n.º 6 do artigo 98.º do Código do IRC;

XXXVIII. Consequentemente, deve o presente recurso ser julgado procedente e revogada a douda sentença da Meritíssima Juíza “a quo”, e, em consequência, o pedido subjacente à impugnação judicial interposta pela Recorrente deve ser julgado procedente, entre o mais, deve ser restituída à A..... a quantia de € 30.207,19, por indevidamente entregues nos cofres do Estado, com todas as consequências legais.

**1.2.** Não foram apresentadas contra-alegações.

**1.3.** O Exmo. Procurador-Geral-Adjunto junto deste Tribunal não emitiu parecer.

**1.4.** Colhidos os vistos dos Exm.ºs Juizes Conselheiros Adjuntos, cumpre decidir.

**2.** Na sentença recorrida deu-se por assente a seguinte factualidade:

1. As liquidações de IRC em crise neste processo foram emitidas como documentos de cobrança n.ºs. 42420836766, 42420836758 e 42420836618 – Cfr. fls. 93 a 95 do PA.

2. Os Serviços de Inspeção Tributária da Direcção Distrital de Finanças de Santarém procederam a exame à escrita da empresa “A....., SA”, N.I.P.C. ...., com sede em ....., ora Impugnante, em sede de IRC, IRS e IVA, em resultado do qual foi elaborado, em 07.07.2003, o relatório de inspecção junto aos autos de fls. 24 a 75 dos autos, que aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os legais efeitos.

3. No mesmo relatório foi decidido, por despacho de 21.07.2003, proceder, entre outras, a correcções aritméticas à matéria colectável referente a IRC de 1999 e 2000, por se não verificarem retenções por pagamentos a não residentes, nomeadamente a não retenção na fonte à taxa de 20% sobre os “juros” pagos ao “Banco Credit Lyonnais Grenoble”, nos termos da alínea d) do n.º 2 do art. 69º do CIRC e a não retenção na fonte à taxa de 15% sobre as “prestações de serviços” pagos à “C.....”, nos termos da alínea f) do n.º 2 do art. 69º do CIRC - Cfr. relatório de inspecção - fls. 24, 27, 47 e 50 do processo administrativo (PA).

4. A Impugnante foi notificada deste relatório, bem como dos fundamentos das aludidas correcções através do Ofício n.º 6820, de 23.07.2003 dos Serviços de Inspeção Tributária, consubstanciadas nas notas de liquidação n.ºs 8310015118, de 14.08.2003 e 6420001677, 6420001678, ambas de 06.08.2003 - Cfr. fls. 89 a 91 do PA.

5. Em 24.09.2003, a Impugnante pagou as liquidações referidas em 1., nos montantes de € 2.454,30, € 1.497,00 e de € 26.255,89, no total de € 30.207,19, a título de “comissões por intermediação em

quaisquer contratos e prestações de serviços”, em sede de IRC, por serviços prestados pela B..... nos anos de 2001 e 2002 - Cfr. fls. 93 a 95 do PA e fls. 23 a 32 dos autos.

6. Em 24.08.2007, na sequência do pedido de aplicação da convenção para evitar a dupla tributação celebrada entre Portugal e França (mod.12-RFI), aos rendimentos respeitantes a 2002, a “B.....”, beneficiário efectivo dos rendimentos, obteve a certificação da sua residência pelas autoridades fiscais do Estado Francês - Cfr. fls. 86 a 88 do PA.

7. Em 17.09.2007, a Impugnante deduziu pedido de revisão do acto tributário junto da Direcção de Serviços do Imposto sobre o Rendimento, com o propósito de obter a anulação destes pagamentos e obter a restituição do imposto indevidamente pago - Cfr. fls. 117 a 129 dos autos.

3. Os actos tributários em discussão nos presentes autos decorreram de imposto (IRC) retido na fonte pela Impugnante (“A.....”) e que esta entregou nos cofres do Estado em 24/09/2003, relativamente a rendimentos que no ano de 2002 colocou à disposição de entidade não residente no território português (“B.....”, sediada em França) a título de “*comissões por intermediação em contratos e prestações de serviços*”, e cuja anulação a Impugnante solicitou em 17.09.2007 à Administração Tributária através de pedido de revisão oficiosa desses actos, tendo em conta que o imposto fora liquidado à luz do direito interno português (taxa de 15%), sem atenção pelas normas contidas na Convenção para evitar a dupla tributação em matéria de imposto sobre o rendimento celebrada entre Portugal e a França (abreviadamente CDT) em vigor desde 18.11.1972.

Tendo o pedido de revisão sido tacitamente indeferido, foi deduzida a presente impugnação judicial contra esse acto de indeferimento, onde a Impugnante advoga, em síntese, o seguinte:

– estando a entidade beneficiária dos rendimentos sediada em França, país com o qual Portugal celebrou a CDT que atribui competência exclusiva de tributação ao Estado de residência da beneficiário (art. 7º) quando comprovada essa residência pelas autoridades fiscais do Estado da residência (art. 4º), há-de constituir prova bastante da verificação dos pressupostos do direito à exclusão de tributação em Portugal a posse actual do certificado de residência, independentemente da data da sua emissão;

– Em 2002 e 2003 os requisitos formais das obrigações acessórias para efeitos de aplicação das CDT estavam apenas previstos em Circulares, pois só a Lei do Orçamento do Estado para 2003 (Lei n.º 32-B/2002, de 31.12) veio consagrar, por via legislativa, os requisitos formais de cuja observância dependia o accionamento das taxas convencionais de retenção na fonte. Segundo essas Circulares, os certificados de residência deveriam ser emitidos até ao termo do prazo estabelecido para a entrega do imposto, mas dado que elas não constituem direito interno, a relevância que atribuem aos certificados emitidos naquele prazo viola o princípio da legalidade vertido no art.º 103º da CRP e no art.º 8.º da LGT;

– dispondo a Impugnante do aludido certificado desde 24.08.2007, altura em que a “B.....” obteve a certificação da sua residência pelas autoridades fiscais do Estado francês, isto é, dispondo desse documento à data do pedido de revisão que formulou em 17.09.2007, a Administração Tributária devia ter anulado as liquidações e restituído à Impugnante o imposto por si indevidamente retido na fonte e entregue nos cofres do Estado;

– o disposto no art. 90º-A do CIRC, na redacção dada pela Lei n.º 65-A/2007, de 31.12 (Lei do Orçamento de Estado para 2008), de aplicação retroactiva, afasta a responsabilidade da Impugnante pelo imposto, enquanto substituto tributário, por já deter o certificado de residência referente ao ano em que colocou os rendimentos à disposição da “B.....” (ano 2002) e por se encontrarem preenchidos todos os demais pressupostos para essa exclusão de responsabilidade, pois apesar de ter pago o imposto, formulou pedido de revisão contra os actos de liquidação e deduziu impugnação judicial contra a decisão de indeferimento tácito do pedido;

– a actuação da Administração é ilegal, por violação de deveres procedimentais decorrentes do princípio da colaboração (art. 59º, n.º 3, alínea c) da LGT) e da actuação segundo as regras da boa fé, pois deveria ter informado a Impugnante, na altura da acção inspectiva que levou a cabo no ano de 2002, de que a obtenção dos certificados de residência obviaria à liquidação e ao pagamento espontâneo do montante de retenção na fonte aqui em apreço.

A sentença recorrida julgou improcedente a impugnação com base na argumentação de que, por um lado, não tendo esta concreta situação sido objecto de análise e fiscalização na acção inspectiva levada a cabo pela Administração Tributária (AT), não poderiam os referidos princípios da colaboração e da actuação de boa fé ter sido violados. Por outro lado, não obstante ter considerado que a nova redacção dos arts. 90º e 90º-A do CIRC, introduzida pela LOE para 2008, se aplica de forma retroactiva ao caso *sub judice*, por força do disposto no n.º 4 do art. 48º desta Lei, julgou que a Impugnante carecia de legitimidade para accionar os mecanismos de reembolso junto da AT e solicitar a anulação e reembolso das liquidações respeitantes ao imposto que reteve, ao que acresceria o facto de não se verificar qualquer erro dos serviços, porquanto à data em que efectuou as liquidações a AT desconhecia que se verificavam os pressupostos para se abster de tributar os rendimentos colocados à disposição da “B.....” no ano de 2002.



É contra esta decisão que se insurge a Impugnante, ora Recorrente, invocando a nulidade da sentença por omissão de pronúncia (conclusões I a XIV) e o erro de julgamento em matéria de direito na análise das questões decididas nessa peça processual (conclusões XV a XXII e XVIII a XXXVII).

### 3.1. Da nulidade da sentença por omissão de pronúncia.

Invoca a Recorrente a nulidade da sentença com fundamento no disposto no art.º 668.º, n.º 1, alínea d), do Código de Processo Civil, por falta de pronúncia sobre a questão da violação do princípio da legalidade tributária contido no art.º 8.º da LGT, e que evocara na perspectiva de que na altura da retenção na fonte o ordenamento nacional não previa os requisitos formais das obrigações acessórias para efeitos da aplicação das CDT, que encontravam previsão apenas em circulares, as quais, não constituindo direito interno, somente vinculavam a Administração Tributária. Como tal, e dado que por força do citado princípio, a definição das obrigações acessórias se encontra sujeita a uma reserva de lei, a exigência de apresentação do certificado de residência emitido num certo prazo e segundo um determinado formulário teria que estar prevista num diploma legal emanado pela Assembleia da República ou pelo Governo, o qual não existia na altura.

Vejamos.

Por força do disposto no art.º 668.º, n.º 1, alínea d), do Código de Processo Civil e do art.º 125º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, é nula a sentença quando o juiz deixe de pronunciar-se sobre questões que devesse apreciar ou conheça de questões de que não podia tomar conhecimento.

Tal nulidade está directamente relacionada com o dever que é imposto ao juiz, pelo art.º 660.º n.º 2 do Código de Processo Civil, de resolver todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação e de não poder ocupar-se senão das questões suscitadas pelas partes, salvo se a lei lhe permitir ou impuser o conhecimento oficioso de outras.

Assim, embora o julgador não tenha que analisar todas as razões ou argumentos que cada parte invoca para sustentar o seu ponto de vista, incumbe-lhe a obrigação de apreciar e resolver todas as questões submetidas à sua apreciação, isto é, todos os problemas concretos que haja sido chamado a resolver no quadro do litígio (tendo em conta o pedido, a causa de pedir e as eventuais excepções invocadas), ficando apenas exceptuado o conhecimento das questões cuja apreciação e decisão tenha ficado prejudicada pela solução dada a outras.

No caso vertente, é certo que a Impugnante invocara a violação do princípio da legalidade na dimensão supra referida, e a sentença não se pronunciou sobre a questão, limitando-se a enunciar o teor das instruções administrativas que na altura existiam sobre a forma de efectivar a limitação de tributação do Estado Português por força das Convenções para Evitar a Dupla Tributação, e a afirmar que *«para accionar as convenções é necessário o cumprimento de determinados formalismos previstos em dispositivos avulsos, geralmente Circulares emitidas pelas administrações tributárias dos Estados Contratantes. (...)*

*Tais procedimentos formais encontravam-se então previstos na Circular n.º 18/99, de 7 de Outubro da Direcção de Serviços dos Benefícios Fiscais e no Ofício Circulado n.º 20016, de 29.09.1999.*

*De acordo com a referida Circular, tratando-se de imposto liquidado por retenção na fonte, como sucede no presente caso, a limitação do imposto depende de um requisito de fundo, que o beneficiário efectivo dos rendimentos seja residente de Estado Contratante diferente daquele de que procedem os rendimentos na data em que ocorreu o facto constitutivo da obrigação da sua entrega, o que será confirmado pelas respectivas autoridades tributárias do Estado da residência; e de um requisito formal, que esse beneficiário solicite em tempo oportuno a limitação em formulário próprio, devidamente certificado pelas autoridades tributárias competentes do Estado da residência.».*

E nada mais tendo decidido sobre o valor jurídico dessas circulares, poderia concluir-se, numa primeira leitura, que a sentença padecia de nulidade por ausência de pronúncia sobre a equacionada questão da violação do princípio da legalidade.

Contudo, logo depois, o Mmº Juiz concluiu que por força do disposto no n.º 4 do art.º 90.º e nos ns.º 5 e 6 do art.º 90.º-A do CIRC, na redacção dada pela Lei n.º 67-A/2007, de 31/12 (LOE/2008), se deve considerar afastada a responsabilidade do substituto tributário que não tenha feito a prova da residência da beneficiária dos rendimentos até ao termo do prazo estabelecido para o pagamento do imposto, caso ele prove posteriormente os pressupostos para a dispensa total ou parcial da retenção. E estando esta exclusão de responsabilidade prevista para as situações anteriores à entrada em vigor da nova redacção destes preceitos legais (excepto se tiver havido pagamento do imposto e não esteja pendente reclamação, recurso hierárquico ou impugnação, conforme o disposto no art.º 48.º, n.º 4, da Lei n.º 67-A/2007) – ela seria aplicável ao caso vertente.

Deste modo, face à adopção desta posição jurídica sobre o regime de exclusão da responsabilidade do substituto tributário previsto no art.º 90.º-A n.º 6 do CIRC, na redacção dada pela Lei n.º 67-A/2007, por força da posterior apresentação (em 2007) do certificado de residência da entidade beneficiária do rendimento – posição que condiz, aliás, com a orientação jurisprudencial consolidada pelo STA e explicitamente citada na sentença – e face à sua aplicação, pelo julgador, ao caso vertente, perdeu utilidade e relevância processual o conhecimento da questão relativa à violação do princípio da legalidade por

falta de apresentação em 2002 do formulário de certificação de residência cuja apresentação aquelas Circulares exigiam em determinado prazo.

Ou seja, o desenvolvimento lógico-jurídico da sentença tornou desnecessária a pronúncia sobre aquela questão, cujo conhecimento se deve, assim, considerar como prejudicado.

O caso em apreço é, pois, de manifesta prejudicialidade e, conseqüentemente, inexistente a apontada nulidade.

### 3.2. Do erro de julgamento em matéria de direito.

Como se viu, a sentença recorrida sufragou o entendimento de que, face às regras contidas na CDT celebrada entre Portugal e a França, a tributação dos rendimentos que a Impugnante colocou à disposição da “B.....” no ano de 2002 só podia ter lugar no país de residência desta entidade (art.º 7.º) e que a verificação desse pressuposto de exclusão de tributação em Portugal dependia da prova da residência em França da “B.....”, a qual, uma vez feita, não podia deixar de retroagir os seus efeitos à data da ocorrência dos factos tributários gerados com o pagamento dos rendimentos. Além de que a Lei n.º 67-A/2007 (LOE/2008) veio determinar, no n.º 4 do seu art. 48º, a aplicação retroactiva do regime por ela introduzido nos arts. 90º n.º 4 e 90º-A n.º 6 do CIRC, pelo que embora a falta de apresentação do certificado de residência até ao termo do prazo estabelecido para a entrega do imposto tenha provocado a obrigação de o substituto tributário efectuar a retenção de imposto, obrigação que foi cumprida pela Impugnante, a lei permite o afastamento dessa responsabilidade do substituto tributário caso ele comprove posteriormente a verificação dos pressupostos para a dispensa de retenção. E conclui afirmando que *«a nova redacção daqueles preceitos introduzida pela LOE de 2008 se aplica, de forma retroactiva, ao caso sub judice, de acordo com o seu n.º 4 do art.48º, pois, apesar do imposto ter sido pago, encontrava-se, na altura da entrada em vigor dessa LOE pendente o pedido de revisão do acto tributário apresentado pela Impugnante em 17.09.2007.»*

Apesar disso, e de ter ponderado que em 24.08.2007 a “B.....” obteve a certificação das autoridades fiscais do Estado francês de que era aí residente no ano de 2002, passando a Impugnante a deter o respectivo documento certificativo dessa residência, o Mmº Juiz acabou por julgar improcedente a impugnação com o argumento de que o reembolso do imposto indevidamente retido na fonte só *«pode ser solicitado pelas entidades beneficiárias dos rendimentos - no caso, a “B.....” - no prazo de dois anos contados a partir do termo do ano em que se verificou o facto gerador do imposto quando, tal como sucedeu no presente caso, não tenha sido efectuada a prova nos prazos e condições estabelecidos.*

*Com efeito, a prova a que a “B.....” estava sujeita a fazer perante a Impugnante (entidade que se encontrava obrigada a efectuar a retenção na fonte) deveria ter ocorrido até ao termo do prazo estabelecido para a entrega do imposto que deveria ter sido deduzido, ou seja, 20.11.2002, 20.08.2002 e 20.07.2002 para as três liquidações aqui em crise. Tal não sucedeu, pois a “B.....” só obteve tal prova, somente, em 24.08.2007, aquando da certificação da sua residência pelas autoridades fiscais francesas.*

*Todavia, mesmo excedido tal prazo, ainda, assim, a “B.....”, entidade beneficiária do rendimento, poderia solicitar o reembolso do imposto retido na fonte no prazo de dois anos, contados a partir do termo do ano em que se verificou o facto gerador do imposto, ou seja, 31.12.2001 e 31.12.2002, mediante a apresentação de um formulário de modelo aprovado pelo Ministro das Finanças e, quando necessário, de outros elementos que permitam aferir a legitimidade do reembolso (art. 90º-A, n.º 7 na redacção da Lei n.º 67-A/2007, de 31/12).*

*Ora, a Impugnante, enquanto entidade que se encontrava obrigada a efectuar a retenção na fonte, carece de legitimidade para solicitar o reembolso do imposto retido, competindo apenas à “B.....” fazê-lo através dos enunciados procedimentos.*

*Na verdade, afigura-se que a Impugnante carece de legitimidade quer para accionar os mecanismos de reembolso junto da Administração Fiscal, quer para solicitar a anulação das liquidações respeitantes ao imposto retido e ao seu correspondente reembolso em sede judicial.*

*Acresce que a Administração se limitou a efectuar as liquidações relativas à retenção na fonte de IRC dos serviços prestados pela “B.....” à Impugnante num momento em que ainda não se sabia, perante a prova apresentada, que se verificavam os pressupostos para se abster de tributar os rendimentos do ano de 2002 (por força da Convenção destinada a eliminar a dupla tributação) e, assim, o facto tributário subjacente existia quer em relação ao ano de 2001, quer ao ano de 2002, não se verificando qualquer erro dos serviços.*

*Em tais termos procede a alegada inexigibilidade do tributo.»*

Isto é, acabou por julgar improcedente a impugnação judicial por ter considerado, por um lado, que a Impugnante, enquanto substituto tributário, carecia de legitimidade para accionar os mecanismos de reembolso do imposto junto da AT e solicitar a anulação das liquidações respeitantes ao imposto retido e correspondente reembolso em sede judicial, e, por outro, que inexistiu erro dos serviços na realização das liquidações relativas à retenção na fonte, porque a AT não sabia, perante a prova existente na altura, que se verificavam os pressupostos para se abster de tributar os rendimentos à luz da CDT Portugal/França.

Todavia, e salvo o devido respeito, o Mm<sup>o</sup> Juiz laborou em erro, já que não está aqui em causa um *pedido de reembolso* pela entidade beneficiária dos rendimentos, mas um *pedido de revisão dos actos de liquidação* pelo substituto tributário, com vista à sua anulação com fundamento em vício de violação de normas constantes da CDT e consequente devolução do imposto que indevidamente reteve e entregou nos cofres do Estado.

Só ao procedimento administrativo de “Reembolso” solicitado pela entidade beneficiária dos rendimentos é aplicável o citado prazo de «*dois anos contados a partir do termo do ano em que se verificou o facto gerador do imposto, mediante a apresentação de um formulário de modelo aprovado pelo Ministro das Finanças e, quando necessário, de outros elementos que permitam aferir a legitimidade do reembolso*», em conformidade com o disposto no n.º 7 do art.º 90º-A do CIRC, e que constitui a via administrativa que essa entidade tem ao seu dispor para obter o reembolso do imposto excedente aos limites fixados pelas Convenções, o qual corre pela Direcção de Serviços dos Benefícios Fiscais.

Com efeito, as formas administrativas que a lei prevê para efectivar a limitação ou exclusão de imposto português por força do accionamento de uma CDT – “**Reembolso**” formulado pela entidade beneficiária<sup>(1)</sup> e “**Redução na fonte**” formulado pela entidade obrigada a proceder à retenção<sup>(2)</sup> -, nada têm a ver com a possibilidade de posterior recurso à via impugnatória (administrativa e/ou judicial) para anulação de uma liquidação que se repute de ilegal por violação de norma de incidência tributária contida numa CDT.

Deste modo, apesar de a lei estabelecer que a entidade beneficiária dos rendimentos deve fazer prova perante o substituto tributário «*até ao termo do prazo estabelecido para a entrega do imposto que deveria ter sido deduzido nos termos das normas legais aplicáveis*» do preenchimento de todos os pressupostos enunciados no n.º 2 do art.º 90º-A do CIRC (e que contempla o dever de provar a sua residência fiscal através da apresentação de formulário aprovado por despacho do Ministro das Finanças certificado pelas autoridades competentes do Estado de residência), o certo é que o facto de isso não acontecer no aludido prazo só conduz à obrigação de o substituto tributário fazer a retenção do imposto à luz da lei interna portuguesa, como, de resto, aconteceu no caso vertente.

O facto de o substituto tributário ter efectuado essa retenção, por não dispor, na altura da entrega do imposto, do certificado de residência da entidade beneficiária, por esta não lho ter facultado, não obsta, porém, a que esse substituto possa vir, dentro dos prazos legais de impugnação administrativa ou contenciosa, sindicar a legalidade da liquidação de imposto que indevidamente reteve, já que dispõe de interesse directo nessa demanda e dispõe de legitimidade para o efeito.

Relativamente à questão da legitimidade do substituto tributário, esta Secção do STA já deixou explicado, no acórdão proferido em 9/09/2009, no Proc. n.º 362/09, que ele tem legitimidade procedimental e processual para reclamar e depois impugnar as retenções na fonte que repute ilegais, pois que tratando-se de um sujeito passivo da relação jurídica de imposto (art.º 18.º, n.º 3 da LGT), tanto o art.º 9.º, n.º 1 e 4 do CPPT como o art.º 26.º do CPC, lhe conferem essa legitimidade e tem nisso interesse digno de tutela jurídica, dado que pode ser responsabilizado, perante o Fisco e o substituído, pelas consequências da ilegalidade que cometeu na liquidação das retenções.

Como ali se deixou dito e aqui se deixa reafirmado, «É inequívoco, resultando literalmente do n.º 3 do artigo 18.º da LGT, que o “substituto” tributário é sujeito passivo da relação jurídica de imposto, como o são, nos termos do mesmo preceito, o “contribuinte directo” e o “responsável”», sendo que «para efeitos de legitimidade, a lei tributária não estabelece uma coincidência necessária entre a qualidade de sujeito passivo da relação jurídica de imposto e a de parte legítima no processo tributário, pois que o artigo 9.º do CPPT recorta a legitimidade não sobre a posição de sujeito passivo na relação jurídica de imposto mas sobre a de “contribuinte”, para logo de seguida aí incluir também, além da administração tributária, o Ministério Público e a Fazenda Pública, os substitutos e responsáveis, outros obrigados tributários, as partes nos contratos fiscais e quaisquer outras pessoas que provem interesse legalmente protegido (cfr. os números 4 e 1 do artigo 9.º do CPPT, sob a epígrafe “*Legitimidade*”).

Assim dispõe em geral a lei tributária quanto à legitimidade, parecendo “mais generosa” até na atribuição de legitimidade para o procedimento e o processo tributário que a norma que sobre a matéria se contém no artigo 26.º do Código de Processo Civil, que pressupõe a titularidade de um interesse directo em demandar, expresso na utilidade derivada da procedência da acção, e que é conferida, na falta de indicação da lei em contrário, aos sujeitos da relação controvertida. (...)»

«Na substituição tributária em sentido próprio (a título definitivo ou liberatória), como a que está em causa nos autos e constitui a regra para os rendimentos auferidos por não residentes em Portugal (mesmo em IRC, nas situações de rendimentos devidos a entidades não residentes sem estabelecimento estável em território português), a lei põe a cargo do “substituto” o cumprimento da generalidade dos deveres tributários - de liquidação, declarativos, de entrega do imposto retido -, interessando-se pelo “substituído”, o verdadeiro titular da capacidade contributiva onerada pelo imposto, somente no caso de não ter sido efectuada a retenção legalmente devida e apenas a título subsidiário (cfr. o artigo 28.º, n.º 1 e 3 da LGT), pois que lhe é mais simples e cómodo demandar o “substituto” que o “substituído”, sendo isso especialmente verdade quando este seja um “não residente” (...), e a retenção na fonte a

título definitivo tem vantagens em termos de comodidade para o Fisco e o substituído (não as tendo, apenas, para o substituto).

Não pode, pois, afirmar-se sem mais que, ao menos nos casos de verdadeira e própria substituição tributária, que o “substituto” apenas é prejudicado quando haja entregue imposto superior ao retido, pois que é igualmente responsável, perante o Estado, mas também perante o “substituído” (como alegado e necessariamente resultante das regras da responsabilidade civil), quando haja cometido ilegalidades na liquidação, quer estas ilegalidades se traduzam na retenção de quantias superiores ou inferiores às devidas, quer se traduzam na retenção de quantias indevidas, quer ainda quando consistam em atrasos na retenção a que está obrigado, pois por todas elas responde exclusivamente ou em primeira linha (cfr. o artigo 28.º da LGT), inclusivamente no plano contra-ordenacional (cfr. o artigo 114.º, n.º 4 e n.º 5 alínea a) do RGIT.

Mas se assim é, não se vê como negar que lhe assista um *interesse directo em demandar* uma ilegal liquidação por retenções na fonte, não apenas nos casos de entrega de imposto superior ao retido mas em todos os outros em que prove ter interesse em demandar, interesse esse que há-de presumir-se pois é *sujeito passivo da relação tributária* e equiparado a contribuinte para efeitos de legitimidade tributária – cfr. os artigos 18.º, n.º 3 da LGT, 9.º, n.º 1 e 4 do CPPT e 26.º do CPC), assim lhe permitindo que possa, quanto antes, desencadear o processo destinado a expurgar da ordem jurídica eventuais ilegalidades cometidas na liquidação das retenções na fonte e a que por erro deu causa, sendo este seu interesse indubitavelmente digno da tutela do Direito, já que da ilegalidade da liquidação decorrem consequências não menosprezáveis para a sua esfera patrimonial.

Estas são razões suficientemente fortes para que, de harmonia com o princípio constitucional da *tutela jurisdicional efectiva* (artigo 268.º, n.º 4 da Lei Fundamental), que assegura a impugnabilidade de todos os actos lesivos, se lhe tenha de reconhecer legitimidade para a reclamação e posterior impugnação da retenção na fonte, não apenas no caso expressamente previsto no n.º 1 do artigo 132.º do CPPT mas em todos os outros em se lhe reconheça *utilidade derivada da procedência da acção*, legitimidade que se há-de presumir no caso, como o dos autos, em que a própria lei lhe reconhece a *posição de sujeito passivo da relação jurídica tributária* (cfr. o n.º 3 do artigo 18.º da LGT) e o equipara ao *contribuinte* para efeitos de *legitimidade* procedimental e processual (cfr. o artigo 9.º, n.º 1 e 4 do CPPT).».

Esta legitimidade é extensiva ao pedido de revisão dos actos tributários, prevista no art.º 78º da LGT, que visa a eliminação da ordem jurídica do respectivo acto tributário, bem com ao sequente processo de impugnação judicial deduzido contra o acto de indeferimento desse pedido.

Na verdade, constitui jurisprudência há muito pacífica, constante e consolidada no STA, que apesar de não ter sido deduzida reclamação administrativa contra o acto de liquidação nos termos da 1ª parte do n.º 1 do art.º 78º da LGT, o interessado pode ainda solicitar à administração tributária a revisão oficiosa do acto ao abrigo da 2ª parte desse n.º 1, que regula a revisão de actos tributários por iniciativa da Administração com fundamento em erro imputável aos serviços, a deduzir no prazo de quatro anos contados da liquidação (ou, no caso o tributo não ter sido pago, a todo o tempo) - Cfr., entre tantos outros, os Acórdãos de 20/03/2002, no Proc. n.º 26.580; de 19/11/2003, no Proc. n.º 1181/03; de 17/12/2002, Proc. n.º 1182/03; de 29/10/2003, no Proc. n.º 462/03; de 02/04/2003, Proc. n.º 1771/02; de 20/07/2003, no Proc. n.º 945/03; de 30/01/2002, no Proc. 2nº 6.231; de 28/11/2007, no Proc. 0532/07; de 21/01/2009, no Proc. 0771/08; de 22/03/2011, no Proc. n.º 109/10; de 14/03/2012, no Proc. n.º 1007/11 e de 14/06/2012, no Proc. n.º 842/11.

Como se deixou sumariado no Acórdão proferido em 6/10/2005, no Proc. n.º 653/05, I - Mesmo depois do decurso dos prazos de reclamação graciosa e de impugnação judicial, a Administração Tributária tem o dever de revogar actos de liquidação de tributos que sejam ilegais, nas condições e com os limites temporais referidos no art. 78.º da LGT. II - O dever de a Administração efectuar a revisão de actos tributários, quando detectar uma situação de cobrança ilegal de tributos, existe em relação a todos os tributos, pois os princípios da justiça, da igualdade e da legalidade, que a administração tributária tem de observar na globalidade da sua actividade (art. 266.º, n.º 2, da CRP e 55.º da LGT), impõem que sejam officiosamente corrigidos, dentro dos limites temporais fixados no art. 78.º da LGT, os erros das liquidações que tenham conduzido à arrecadação de quantias de tributos que não são devidas à face da lei. III - A revisão do acto tributário com fundamento em erro imputável aos serviços deve ser efectuada pela Administração tributária por sua própria iniciativa, mas, como se conclui do n.º 7 (anterior n.º 6) do art. 78.º da LGT, o contribuinte pode pedir que seja cumprido esse dever, dentro dos limites temporais em que Administração tributária o pode exercer. IV - O indeferimento, expresso ou tácito, do pedido de revisão, mesmo nos casos em não é formulado dentro do prazo da reclamação administrativa mas dentro dos limites temporais em que a Administração tributária pode rever o acto com fundamento em erro imputável aos serviços, pode ser impugnado contenciosamente pelo contribuinte [art. 95.º, n.ºs 1 e 2, alínea d), da LGT].

Trata-se de um regime reforçadamente garantístico, quando comparado com o regime de impugnação de actos administrativos, e que encontra explicação na natureza fortemente agressiva dos actos de liquidação de tributos para a esfera jurídica dos contribuintes.

E embora o conceito de “erro imputável aos serviços” aludido na 2ª parte do n.º 1 do 78.º da LGT não compreenda todo e qualquer “vício” (designadamente vícios de forma ou procedimentais) mas tão só “erros”, estes abrangem não só o erro material e o erro de facto, como, também, o erro de direito ou erro nos pressupostos de facto e de direito, sendo essa imputabilidade aos serviços independente da demonstração da culpa dos funcionários envolvidos na emissão do acto afectada pelo erro - Cfr. a jurisprudência consolidada no STA e que se encontra plasmada, entre outros, nos Acórdãos de 06/02/2002, no Proc. n.º 26.690; de 05/06/2002, no Proc. n.º 392/02; de 12/12/2001, no Proc. n.º 26.233; de 16/01/2002, no Proc. n.º 26.391; de 30/01/2002, no Proc. n.º 26231; de 12/11/2009, no Proc. n.º 681/09; de 22/03/2011, no Proc. n.º 1009/10; de 14/06/2012, no Proc. n.º 842/11; e de 14/03/2012, no Proc. n.º 1007/11.

E não se trata de um poder de rever ou não o acto tributário, mas de uma actividade de natureza vinculada, estando a Administração obrigada a decidir o pedido de revisão oficiosa impulsionada pelo contribuinte por força do preceituado no art.º 55.º, n.º 1, da LGT, sendo que, por força do n.º 2 do art.º 78º da LGT, se tem de considerar como imputável aos serviços, para efeitos de revisão dos actos tributários, o próprio erro na autoliquidação.

No caso vertente, à data da retenção na fonte e termo do prazo para entrega do imposto, a entidade beneficiária ainda não facultara à Impugnante o certificado da sua residência, pelo que esta ficou legalmente obrigada a reter e a entregar nos cofres do Estado o imposto devido à luz do direito interno português, obrigação que cumpriu. Todavia, tendo aquela entidade obtido posteriormente o aludido certificado de residência, no modelo/ formulário que a legislação fiscal portuguesa definiu a partir da entrada em vigor da Lei n.º 32-B/2002, de 31.12, e que entregou à Impugnante em 24.08.2007, esta de imediato solicitou à AT a revisão oficiosa do acto de liquidação, exibindo, para o efeito, o referido documento.

Ora, com a entrada em vigor da Lei do Orçamento do Estado para 2008 (Lei n.º 67-A/2007, 31.12), o art.º 90.º-A do CIRC passou a prever a possibilidade de afastamento da responsabilidade do substituto tributário pela totalidade do imposto quando, não obstante não dispor do certificado de residência à data em que o imposto retido deve ser entregue nos cofres do Estado, o venha a obter posteriormente. E o n.º 4 do art.º 48.º dessa Lei determinou a aplicação retroactiva deste novo regime de exclusão da responsabilidade do substituto a todas situações anteriores à entrada em vigor da norma, independentemente de já ter sido efectuada a liquidação do imposto, exceptuando somente os casos em que, tendo havido lugar ao pagamento do imposto, não esteja pendente reclamação, recurso hierárquico ou impugnação.

Assim, e como muito bem se deixou explicado no Acórdão que esta Secção proferiu em 14/06/2012, no Proc. n.º 842/11, *«a excepção contemplada naquela norma do Orçamento do Estado para 2008, visa impedir apenas que o contribuinte se exima da responsabilidade tributária quando não tenha lançado mão de processo impugnatório e tenha efectuado o pagamento do imposto, i.e., nas situações em que o acto se firmou na ordem jurídica, o que significa que basta que não se verifique uma daquelas circunstâncias cumulativas, para que funcione o princípio geral de dispensa de responsabilidade pelo imposto (...)*.

*Interpretamos, pois, a excepção legal como querendo salvaguardar apenas as situações já consolidadas em que houve lugar ao pagamento e não houve reclamação, recurso hierárquico ou impugnação da liquidação, não pretendendo o preceito beneficiar os que não pagaram em prejuízo dos que o fizeram ou prejudicar os que cumpriram o dever de pagamento mas contestaram a legalidade da liquidação.*

*Assim, entendemos a excepção legal à aplicação retroactiva do novo regime como excluindo apenas do seu âmbito os casos em que, tendo havido pagamento, não foi sindicada a legalidade da liquidação, não se encontrando abrangidos pela excepção os casos, como o dos autos, em que à data do pedido de revisão (...) não tinha ainda havido pagamento (...).*».

Em suma, o afastamento da responsabilidade tributária do substituto de efectuar a retenção de IRC quando o beneficiário dos rendimentos não lhe apresenta, até ao termo do prazo estabelecido para entrega do imposto, o necessário certificado de residência, é de aplicação retroactiva, excepto se tiver havido lugar ao pagamento do imposto e não estiver pendente reclamação, recurso hierárquico ou impugnação.

E sendo de aplicação retroactiva, esta disposição tem aplicação ao caso do autos, uma vez que constitui um reconhecimento explícito de que é ilegal a imputação de responsabilidade ao substituto quando se comprove a verificação dos pressupostos substantivos para a dispensa total ou parcial de retenção, mesmo que essa comprovação venha a ser feita depois do momento em que a retenção deva ser, e seja efectivamente, realizada.

O que se compreende, na medida em que a prova documental de residência não constitui um requisito “*ad substantiam*”, mas um requisito “*ad probationem*”, um mero acto de reconhecimento dos pressupostos materiais/substantivos de limitação ou exclusão de tributação contidos nas Convenções, com vista a habilitar a Administração Fiscal a confirmar a sua existência. Ou seja, o que na verdade releva é a efectiva verificação dos pressupostos substantivos, e, no caso em apreço, o

certificado de residência, ainda que só apresentado tardiamente, em sede de pedido de revisão, atesta o necessário, reportando-se ao ano em que os rendimentos foram pagos ou colocados à disposição da entidade beneficiária (2002), tendo sido emitido pela autoridade fiscal respectiva, fazendo, por isso, a prova da verificação dos pressupostos materiais de exclusão de tributação contidos na CDT entre Portugal e a França.

Neste contexto, tendo a Impugnante instruído o pedido de revisão oficiosa da liquidação, já pendente em Janeiro 2008, com o certificado de residência da beneficiária no modelo/formulário imposto pela legislação fiscal portuguesa, impunha-se à AT proceder à revisão oficiosa da liquidação, por não se verificar a situação de exclusão do âmbito de aplicação retroactiva do n.º 6 do referido art.º 90.º-A do CIRC, estabelecido pelo n.º 4 do art.º 48.º da Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro.

E sempre seria de entender que a liquidação sindicada padecia de “erro imputável aos serviços”, pois que a lei, ao determinar a aplicação retroactiva do novo regime de limitação da responsabilidade do substituto tributário, nos termos previstos no n.º 6 do art.º 90.º-A do CIRC, instituiu um reconhecimento explícito de que é ilegal a imputação de responsabilidade a esse substituto quando ele prove, ainda que tardiamente, a verificação dos pressupostos materiais para a dispensa total ou parcial de retenção – Cfr., neste sentido, a jurisprudência firme e pacífica do STA, vertida, entre outros, nos Acórdãos desta Secção de 28/10/2009, no Proc. n.º 477/09; de 5/05/2010, no Proc. n.º 1246/09; de 22/06/2011, no Proc. n.º 283/11; e o acórdão do Pleno da Secção de 24/02/2010, no Proc. n.º 732/09.

Deste modo, tendo a Impugnante comprovado os pressupostos de aplicação da dispensa de retenção na fonte, e visto que a eficácia retroactiva conferida à nova redacção do art. 90.º-A do CIRC pelo art. 48.º n.º 4 da Lei n.º 67-A/2007, também vincula a Administração Tributária à revisão oficiosa do acto tributário, praticado com violação das normas que regem a retenção de imposto na fonte, a pedido do sujeito passivo, no exercício de um poder-dever que exige a consonância da sua actuação com princípios constitucionais de legalidade, igualdade, justiça e boa fé (art. 266.º n.º 2 da CRP), não se vislumbra por que razão persiste a Administração em manter as liquidações impugnadas, as quais enfermam de vício de violação de lei por erro sobre os pressupostos de direito, determinante da sua anulação.

Como assim, em razão de estatuição normativa superveniente, desapareceu da ordem jurídica o pressuposto de responsabilidade jurídico-tributária que conferiu legalidade à liquidação impugnada, pelo que se impõe a respectiva anulação.

O que justifica a revogação da sentença recorrida e a sua substituição por decisão de procedência da impugnação judicial, com a anulação do acto de indeferimento do pedido de revisão (objecto imediato do processo de impugnação) e dos actos de liquidação (objecto mediato do processo de impugnação), com o consequente dever de reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido praticado o acto ilegal (art. 100.º da LGT), o que implica o dever de devolução do imposto que foi retido e pago pela Impugnante.

O que nos leva à necessidade de apreciar o pedido de condenação da Administração ao pagamento de juros indemnizatórios formulado na petição inicial.

### **3.3. Do direito a juros indemnizatórios.**

A Impugnante pede não só a restituição do imposto indevidamente pago como, também, que lhe sejam pagos juros indemnizatórios.

Vejam os.

O desaparecimento do acto tributário de liquidação, ainda que por força da procedência de impugnação judicial, impõe à Administração Tributária que reconstitua a situação jurídica hipotética que existiria caso não tivesse sido praticado o acto tributário anulado. Tal inclui, necessariamente, a restituição da quantia que ao contribuinte foi indevidamente exigida e que ele satisfez. E integra, ainda, essa reconstituição, o pagamento de juros indemnizatórios nos termos previstos no art.º 43.º da LGT, segundo o qual, «são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido» [n.º 1] e que são também devidos «Quando a revisão do acto tributário por iniciativa do contribuinte se efectuar mais de um ano após o pedido deste, salvo se o atraso não for imputável à administração tributária» [al. c) do n.º 3].

O que significa que quando a anulação da liquidação do tributo ocorra por via de um pedido de revisão oficiosa desencadeado pelo contribuinte, o legislador só lhe reconhece o direito a juros indemnizatórios quando, independentemente do tempo que decorreu desde o pagamento do tributo, a anulação do acto ocorre mais de um ano depois do momento em que o pedido foi efectuado. Isto é, os juros indemnizatórios, a serem devidos, deverão ser contabilizados a partir de um ano após o pedido de revisão efectuado pelo contribuinte.

E entende-se que assim seja, pois que se o contribuinte podia, com fundamento em erro imputável aos serviços, reclamar graciosamente da liquidação nos termos e prazos do n.º 1 do art.º 78º da LGT ou impugnar judicialmente a liquidação, tendo, em tal situação, direito aos juros indemnizatórios contados nos termos do n.º 3 do art.º 61º do CPPT (desde a data do pagamento do imposto indevido até à data da emissão da nota de crédito), se deixou passar esse prazo para reclamação e impugnação judicial e só veio a socorrer-se, mais tarde, do mecanismo da revisão oficiosa previsto no art.º 78º da LGT, imediatamente ficou sujeito às consequências deste mecanismo legal.

É, pois, inquestionável o direito a juros indemnizatórios, tendo em conta que a Administração Tributária tem deveres genéricos de actuação em conformidade com a lei (arts. 266.º, n.º 1, da CRP e 55.º da LGT), pelo que, independentemente da prova da culpa de qualquer das pessoas ou entidades que a integram, qualquer ilegalidade não resultante de uma actuação do sujeito passivo ou de terceiro será imputável a culpa dos próprios serviços.

Contudo, se o contribuinte não reclamou graciosamente contra essa liquidação ilegal nem a impugnou judicialmente no prazo previsto no art.º 102º do CPPT, pedindo apenas a revisão oficiosa do acto nos termos da 2ª parte do n.º 1 do art.º 78º da LGT, e se o acto é anulado em sede de impugnação judicial deduzida contra o indeferimento desse pedido de revisão, os juros indemnizatórios serão apenas os devidos depois de decorrido um ano após a iniciativa do contribuinte em sede de revisão oficiosa, em conformidade com o disposto na alínea c) do n.º 3 do art.º 43º da LGT, e não desde a data do desembolso da quantia liquidada – neste sentido, os acórdãos deste Secção do STA, proferidos em 6/07/2005, no Proc. n.º 560/05, em 17/05/2006, no Proc. n.º 16/06, em **24/05/06, no Proc. n.º 1155/05, em 15/11/06, no Proc. n.º 28/06**, em 2/11/2006, no Proc. n.º 604/06, em 12/12/2006, no **Proc. n.º 918/06, em 6/06/2007, no Proc. n.º 606/08, e em 15/12/2007, no Proc. n.º 1041/06.**

**Como se deixou dito no acórdão proferido no Proc. n.º 918/06, cuja doutrina sufragamos,** «quando a Administração exceder o prazo de um ano para proceder à revisão oficiosa que o contribuinte requereu, mas vier a decidi-la favoravelmente, só paga juros indemnizatórios após esse ano. Mas, se o contribuinte se vir obrigado a recorrer ao tribunal para obter uma decisão, porque a Administração, dentro ou fora daquele prazo, não reviu o acto, este contribuinte não é tratado diferentemente daquele que obteve a mesma decisão favorável pela via administrativa depois de decorrido um ano. À semelhança do interessado cujo pedido de revisão teve desfecho favorável ditado pela Administração decorrido mais de um ano, também aquele a quem só foi dada razão no tribunal passado esse tempo são devidos os mesmos juros. É que, em qualquer dos casos, a demora de mais de um ano é imputável à Administração: ou porque tardou a decidir, ou porque decidiu em desfavor do contribuinte, vindo a mostrar-se, em juízo, que devia ter decidido ao contrário.

Na concepção da LGT, como se vê, os juros indemnizatórios relacionados com o desapossamento da quantia pecuniária que o contribuinte desembolsou por força de uma liquidação efectuada com erro imputável aos serviços são atribuídos se ele reclamar graciosamente ou impugnar judicialmente. O contribuinte tem o ónus de reclamar ou impugnar (a ele se refere o n.º 2 do artigo 78º da LGT) e, não o fazendo, perde a possibilidade de obter indemnização *automaticamente* traduzida na atribuição de juros indemnizatórios, embora não perca de todo a possibilidade de recuperar o que pagou.

Por isso o seu artigo 100º só obriga a Administração ao pagamento de juros indemnizatórios «em caso de procedência total ou parcial de reclamação, impugnação judicial ou recurso», omitindo referência à revisão, apesar do que está previsto no anterior artigo 43º.

O que se justifica porque, esgotado o prazo para reclamação e impugnação, há uma estabilização dos actos de liquidação, ainda que não absoluta, pois sempre ficam de fora a hipótese de nulidade do acto, a todo o tempo invocável, e a de revisão, com um prazo alongado, a beneficiar, quer a administração, quer o sujeito passivo.

Mas, para efeitos de imediata atribuição de juros indemnizatórios, o que importa é aquele primeiro prazo: depois dele corrido na inércia do contribuinte nunca mais são atribuídos juros desde o pagamento do tributo indevidamente liquidado.»

Ou, como se deixou acentuado no acórdão proferido no Proc. n.º 1155/05, «Aqui, há, portanto, uma restrição, justificada pela inércia do interessado, que podendo ter obtido anteriormente a anulação do acto, nada fez, desinteressando-se temporariamente da recuperação do seu dinheiro. O direito a juros indemnizatórios é menos extenso, contando-se eles só passado um ano após o seu pedido, decerto por se considerar que todo o tempo decorrido desde o desembolso até esse pedido correu por conta do contribuinte que não reclamou nem impugnou, e que um ano é o prazo razoável para a Administração decidir o pedido de revisão e executar a sua decisão, quando favorável ao contribuinte.

Repare-se que, sendo a iniciativa da revisão da Administração, de acordo com a alínea b) do n.º 3 do artigo 43.º da LGT, também os juros indemnizatórios se não contam a partir do desembolso, o que se justifica, do mesmo modo, pela inércia do interessado. (...)

Pode pôr-se a questão de que, no caso em apreço, a recorrida, não obstante ter requerido a revisão do acto tributário, se viu forçada a recorrer ao tribunal face ao indeferimento daquele seu pedido por parte da Administração.

Também aqui, «à semelhança do interessado cujo pedido de revisão teve desfecho favorável ditado pela Administração decorrido mais de um ano, também aquele a quem só foi dada razão no tribunal passado esse tempo são devidos os mesmos juros. É que, em qualquer dos casos, a demora de mais de um ano é imputável à Administração: ou porque tardou a decidir, ou porque decidiu em desfavor do contribuinte, vindo a mostrar-se, em juízo, que devia ter decidido ao contrário» (v. acórdão de 2/11/06, no processo 604/06, desta Secção).

Donde se conclui que, pedida a revisão oficiosa do acto de liquidação e vindo o acto a ser anulado, ainda que só na impugnação judicial do indeferimento daquela revisão, os juros indemnizatórios são devidos apenas depois de decorrido um ano após a iniciativa do contribuinte, e não desde a data do desembolso da quantia liquidada.»

Aplicando esta doutrina ao caso vertente, dado que a Impugnante só apresentou em 24.09.2007 o pedido de revisão oficiosa do actos de liquidação do imposto que pagou em 24.09.2003, os juros indemnizatórios a que tem direito são apenas os devidos a partir de um ano após o pedido de revisão oficiosa formulado, isto é, a partir de 25/09/2008, até à data em que vier a ser emitida a respectiva nota de crédito.

4. Face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em:

- conceder provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida e julgar procedente a impugnação judicial, anulando o acto de indeferimento do pedido de revisão oficiosa e os actos de liquidação que constituíam o objecto desse pedido de revisão, com todas as consequência legais;

- condenar a Administração Tributária a pagar à Impugnante juros indemnizatórios calculados sobre o montante de imposto pago, a partir de um ano após o pedido de revisão oficiosa formulado até à data em que vier a ser emitida a respectiva nota de crédito.

Sem custas neste Supremo Tribunal Administrativo, por a Fazenda Pública não ter contra-alegado, e com custas na 1.ª instância pela Fazenda Pública.

Lisboa, 6 de Fevereiro de 2013. — *Dulce Manuel Neto* (relatora) — *Lino Ribeiro* (com voto de vencido) — *Casimiro Gonçalves*.

Recurso n.º 839/11

Voto de vencido por três motivos:

(i) A exclusão da responsabilidade que o substituto tributário tem pelo pagamento da totalidade do imposto, quando não disponha até ao termo do prazo da sua entrega do certificado de residência fiscal, e que está prevista no n.º 6 do artigo 90º-A do CIRC, só tem sentido quando o imposto ainda não foi pago e é exigido pela Administração Tributária. Se o pagamento foi efectuado, em cumprimento do n.º 5 daquele artigo, apenas há «*direito ao reembolso*» a formular pela entidade beneficiária no prazo de dois anos e segundo o procedimento especial previsto nos n.ºs 7 a 9 daquele artigo. A existência deste procedimento de reembolso justifica-se, na medida em que não se trata de anular um acto tributário ilegal, uma vez que o pagamento do imposto é um acto exigido por lei, mas apenas porque se admite a apresentação posterior do certificado de residência. Daí que constitua uma duplicação desnecessária, e até inadequada, admitir-se o uso de procedimentos impugnatórios para a restituição do imposto que foi pago em tais circunstâncias.

(ii) O n.º 4 do artigo 48º da Lei n.º 67-A/2007, de 31/12, que aplica retroactivamente o novo regime de exclusão de responsabilidade, exclui dessa aplicação as situações em que «*tenha havido lugar ao pagamento do imposto e não esteja pendente reclamação, recurso hierárquico ou impugnação*». Nesta excepção não se pode incluir a revisão por iniciativa da administração tributária (ainda que se entenda que a pedido do contribuinte) porque tal procedimento pode ser feito no prazo de 4 anos. Se ao fim de dois anos após o facto gerador do imposto o beneficiário do rendimento já não tem direito ao reembolso, como é que o substituto tributário, que não é o titular do crédito de imposto, pode pedi-lo ao fim de quatro? A razão de ser da excepção, que é afastar da exclusão de responsabilidade as situações já consolidadas por falta de impugnação num curto período de tempo, deixa de ter sentido quando se inclui no âmbito da norma a revisão oficiosa que pode ser efectuada muito para além do prazo de dois anos.

(iii) Por fim, com fundamento na ausência do certificado de residência fiscal, não se pode solicitar a ilegalidade da autoliquidação, seja qual for o procedimento usado, porque nesse caso a obrigação de pagar o imposto é um acto estritamente vinculado. A reclamação ou o pedido de revisão podem ser efectuados por ilegalidades que têm como consequência a anulação do acto primário. Mas, no caso de ausência de certificado de residência, a anulação da autoliquidação estaria em desconformidade com o



n.º 5 do art. 90ºA do CIRC, pois, perante aquela ausência, o substituto tributário está obrigado a pagar a totalidade do imposto. No esquema da lei, o problema não é pois de invalidade da autoliquidação do imposto, mas sim de restituição do imposto pelo surgimento de um facto superveniente, que é a apresentação do certificado de residência fiscal. Perante esse facto, o único caminho a seguir é abrir o procedimento de reembolso.

*Lino José Baptista Rodrigues Ribeiro.*

<sup>(1)</sup> *Esta é uma forma ou processo administrativo de a entidade beneficiária dos rendimentos accionar a limitação ou a exclusão da tributação por parte do Estado Português, e que pressupõe que o imposto foi calculado e já pago segundo as taxas de imposto decorrentes do direito interno português, sem atenção pelas disposições da Convenção. Este processo corre sempre na Direcção de Serviços dos Benefícios Fiscais, mediante a apresentação de determinado formulário devidamente certificado pelas autoridades tributárias do Estado da residência da entidade beneficiária efectiva dos rendimentos, para restituição da parte do imposto excedente ao limite fixado pelas Convenções.*

<sup>(2)</sup> *Esta é uma forma ou processo administrativo de limitação do imposto português por redução na fonte quando a liquidação é efectuada pela entidade pagadora dos rendimentos, e que é accionada antes da entrega do imposto nos cofres do Estado Português. Neste processo, a entidade credora dos rendimentos apresenta determinado formulário/modelo, que depois de devidamente preenchido e confirmado pelas competentes autoridades tributárias do Estado em que reside, é entregue ao devedor dos rendimentos português antes de este proceder à entrega do imposto nos cofres do Estado.*

## **Acórdão de 6 de Fevereiro de 2013.**

Processo n.º 914/12-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Caixa Geral de Depósitos, SA.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons.<sup>o</sup> Dr. Valente Torrão.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. Notificado do teor do acórdão proferido por este STA e Secção em 5 de dezembro passado (v. fls. 253/255), que a julgou *parte ilegítima no recurso por si interposto de decisão do juiz do TAF de Ponta Delgada, que havia decidido reclamação do órgão de execução fiscal deduzida pela CGD*, veio a recorrente Fazenda Pública pedir a reforma do mesmo, invocando lapso manifesto, já que os autos oferecem elementos conducentes a decisão em sentido contrário ao adotado.

2 A Caixa geral de Depósitos nada veio dizer quanto ao referido pedido.

3. Cumpre decidir.

O único fundamento invocado pela recorrente para a reforma dos autos é o de que *“a intervenção da Fazenda Pública não tem como propósito a representação da CGD, mas sim a representação do órgão da execução fiscal por ato imputado, pela sobredita entidade, ao serviço de Finanças de São Roque do Pico”*.

Ora, o que se disse no acórdão acima citado foi que a recorrente não é parte na execução fiscal, nem a título principal, nem acessório e da decisão não lhe resulta qualquer prejuízo. E que a intervenção da FP resulta apenas de esta tramitar as execuções movidas pela CGD.

Ora, sendo assim, nunca se afirmou no acórdão que a FP representava a CGD.

Quanto à representação do órgão da execução fiscal, por parte da FP, com o devido respeito, é uma questão que não se coloca.

Na verdade, o órgão da execução fiscal decidiu indeferir o pedido de venda de prédios requerida pela exequente CGD, o que estava dentro dos seus poderes de atuação.

Porém, revogada essa decisão pelo tribunal tributário, ao OEF cabe apenas acatá-la.

O OEF, que atua como juiz no processo de execução fiscal, não pode recorrer das decisões dos tribunais que revoguem as suas decisões.

Por isso, a Fazenda Pública não pode recorrer da decisão do TAF em representação do órgão da execução fiscal. E quando a FP recorre das decisões dos tribunais tributários proferidas sobre reclamações do órgão de execução fiscal, fá-lo apenas na qualidade de exequente.

Em face do que ficou dito não ocorre qualquer lapso manifesto na decisão.

4. Nestes termos e pelo exposto indefere-se o pedido de reforma de acórdão.

Custas pela Fazenda Pública.

Lisboa, 6 de Fevereiro de 2013. — *Valente Torrão* (relator) — *Pedro Delgado* — *Ascensão Lopes*.

**Acórdão de 6 de Fevereiro de 2013.****Assunto:**

*Contra-Ordenação Fiscal. Prescrição do procedimento. Aplicação da Lei Mais Favorável.*

**Sumário:**

- I — Estando em causa a aplicação de uma contra-ordenação por infracção a normas do Código do IRC e do IVA, o regime aplicável ao prazo de prescrição não é o das dívidas tributárias, mas sim o das contra-ordenações, constante do RGIT.*
- II — Embora o regime do RGIT não estivesse em vigor à data da prática das infracções, em matéria de direito sancionatório, vale o princípio constitucional da aplicação do regime globalmente mais favorável ao infractor que, embora apenas previsto expressamente para as infracções criminais (art. 29º, n.º 4, da CRP), é de aplicar analogicamente aos demais direitos sancionatórios.*

Processo n.º 988/12-30.

Recorrente: A....., Lda.

Recorrida: Fazenda Pública.

Relatora: Ex.<sup>ma</sup> Sr.<sup>a</sup> Cons.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Fernanda Maçãs.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

**I-RELATÓRIO**

1. A....., S. A., identificada nos autos, deduziu impugnação judicial da decisão da Autoridade Administrativa, que a condenou em coima, nos termos dos artigos 84º, 71º-6, 26º, 20º-1-a) do CIVA, 17º, 18º, 20º, 23º, 34º e 35º do CIRC, 98º e 99º do CIRS, 34º e 29º do RGIFNA e 114º e 119º do RGIT e custas, no TAF de Leiria, que foi julgada improcedente.

2. Não se conformando com a decisão, a arguida veio interpor recurso para este STA, formulando as seguintes conclusões das suas alegações:

“1. De acordo com o vertido no processo de contra ordenação em apreço, a recorrente terá praticado as alegadas infracções, durante o ano de 2000.

2. Por esta via, ao caso é aplicável o regime de prescrição das dívidas tributárias — art.ºs 48.º e 49.º da LGT (regime anterior).

3. A recorrente deduziu impugnação judicial em 2005, tendo o referido processo estado parado por mais de um ano.

4. A paragem do processo por período superior a um ano por facto não imputável ao sujeito passivo faz cessar a interrupção, somando-se, neste caso, o tempo que decorrer após esse período ao que tiver decorrido até à data da autuação.

5. Entre a prática do facto tributário sujeito a imposto, e a notificação ao arguido da presente contra ordenação, decorreram já mais de oito anos, pelo que resulta evidente que ocorreu a prescrição do presente procedimento, motivo pelo qual deverá a coima estabelecida ser revogada.

Termos em que, deve o presente recurso ser julgado procedente, concluindo-se pela anulação da douta sentença proferida pelo Meritíssimo Juiz a quo e, em consequência, absolvendo-se a recorrente do processo de contra ordenação em crise, anulando-se a coima fixada, fazendo-se assim Justiça!”

3. O Exmo. Magistrado do Ministério Público, junto deste Supremo Tribunal, remeteu parecer para o já emitido pelo Ministério Público junto do TAF de Leiria, que apresentou a sua resposta, conforme o que se segue:

“A arguida A..... Lda. veio recorrer da douta sentença que confirmou a decisão administrativa que a condenou na coima de 5.904,69€ alegando, unicamente que ocorreu a prescrição das contra-ordenações pelas quais foi condenado, pelo facto de a interrupção da contagem do prazo de prescrição ter terminado por o processo de impugnação da matéria tributária de base ter estado parado por mais de um ano, razão pela qual, por aplicação dos arts. 48º e 49º da LGT, o prazo máximo da prescrição, de 8 anos, já decorreu.

Não parece ter razão.

Por um lado, porque o prazo de prescrição das contra-ordenações não era de 8 anos à data dos factos, em 2000, mas sim de 5 anos, de acordo com o art. 119º da LGT, então em vigor (entre o fim da legislação anterior a esse respeito, o art. 35º no 1 do CPT, em 1999, e o início de vigência do art. 33º n.º 1 do RGIT, em 2001). Por outro, porque o art. 35º do CPT não foi revogado pelo Dec. Lei n.º 398/98

de 17/12 que introduziu a LGT, vide o seu art. 2º n.º 1. Finalmente porque aqui se trata de um caso de suspensão, vide nº2 do art. 35º referido, e não de interrupção da contagem do prazo de prescrição.

E certo que o n.º 1 do art. 35º do CPT citado, foi tacitamente revogado pelo também já referido art. 119º da LGT, que manteve o prazo de prescrição das contra-ordenações em 5 anos, mas o n.º 2 não o foi, nem expressa nem tacitamente, pelo se manteve (até à entrada em vigor do RGIT).

Ora, de acordo com essa norma, semelhante à do art. 33º n.º3 do RGIT posterior, actualmente em vigor, a instauração de “processo judicial”, a impugnação deste caso, suspende a contagem do prazo de prescrição do procedimento contra-ordenacional (ou até, como se defende na douta sentença dos autos, tal resultará da aplicação do art. 27º-A n.º 1 alínea a) do RGCO).

Ora, não se toma necessário efectuar novas contas, de acordo com estes elementos, para calcular a contagem do prazo de prescrição, pois as mesmas já foram feitas, de uma forma correcta pelo Mmº Juiz “a quo”. Muito sinteticamente, o prazo de prescrição encontrou-se suspenso entre 22/11/2004 e 9/5/2011 pelas razões expostas e, não se contando tal prazo nesse período, respeitando as infracções ao ano de 2000, é manifesto que se não encontram prescritas.

Conclui-se pois, como na douta sentença recorrida, que não se verifica, no caso dos autos a pretendida prescrição das contra-ordenações devendo, pois, improceder o recurso apresentado”.

4. Colhidos os vistos legais, cumpre apreciar e decidir.

## II-FUNDAMENTOS

### 1-DE FACTO

A sentença recorrida fixou a seguinte matéria de facto:

“1) Em 25/10/2004, a Administração Tributária (AT) lavrou o auto de notícia de fls. 2-19, contra a arguida, relativamente a factos relativos a IVA de 2000 [2000/03T -4.108.89€; 2000/06T-4.208.78€; 2000/09T -4.000.38€; e 2000/12T -13.481.30€], IRC de 2000 [29.446.40€] e IRS de 2000 [JANEIRO a DEZEMBRO];

2) Em 02/11/004, a AA instaurou o presente processo de contra-ordenação (CO) —fls.1;

3) Em 29/04/005, a arguida interpôs recursos de impugnação das liquidações que tomou o n.º 458/05.1BELRA — fls. 82, 37-38, 57/ss [não constando se foram instaurados outros processo de CO e eventual conexão nem a decisão da Impugnação 457/05.1 BELRA] e cuja sentença da impugnação 458/05.1BELRA transitou em julgado em 09/05/011 —fls. 65;

4) Em 22/11/004, a AA proferiu despacho de fls. 22, pelo qual determinou a suspensão do processo CO, nos termos do artigo 55, do RGIT;

5) Em 22/11/004, a AA remeteu ao conhecimento da arguida a comunicação de fls. 23, para conhecimento do despacho acabado de referir e de que o processo CO com base naquele auto de notícia, ficou suspenso, e de que seria comunicado o prosseguimento, cujo A/R, a fls. 23vº, foi assinado com a data de 29/11/004;

6) Em 03/08/005, a AA proferiu o despacho de fls. 31 [não consta referência a qualquer termo da ou das impugnações] a mandar notificar a arguida para exercer a defesa ou pagar voluntariamente;

7) Em 03/08/005, a AA remeteu ao conhecimento da arguida a comunicação do ofício 3147, de fls. 34, para exercer a defesa ou pagar voluntariamente, cujo A/R, a fls. 23vº, foi assinado com a data de «4/08/05» [devendo ler-se 04/08/005) (¹);

8) Em 13/10/005, a AA proferiu o despacho, de fls. 42, pelo qual determinou, de novo, a suspensão do processo CO, nos termos do artigo 55, do RGIT, referindo o 458/05.1BELRA;

9) Em 19/10/005, a AA remeteu ao conhecimento da arguida a comunicação do ofício 5471, de fls. 43, para conhecimento do despacho acabado de referir e de que o processo CO ficou suspenso, e de que seria comunicado o prosseguimento, cujo A/R, a fls. 43vº, foi assinado com a data de 20/10/05 (20/10/005);

10) Em 17/10/005, a AA proferiu a decisão condenatória de fls. 44 a 51, fixando as coimas de fls. 48 a 51, em sede de IVA e IRS;

11) Em 18/10/005, a AA remeteu ao conhecimento da arguida a comunicação do ofício 5472, de fls. 52, da decisão condenatória acabada de referir, para pagamento da coima ou impugnação da decisão, cujo A/R, a fls. 52vº foi assinado com data de 20/10/05 (20/10/005);

12) Em 22/12/005, a AA ordenou a extracção de “certidão de dívida” para cobrança coerciva — fls. 53 e 54;

13) Em 28/05/2007, a solicitou pelo ofício 2032, ao ERF, diligência sobre o estado do processo de impugnação 458/05.1 BELRA — fls.55 a 81;

14) Em 24/10/011, o processo de CO foi remetido ao Director de Finanças — fls. 82;

15) Em 28/10/011, a AA proferiu a decisão condenatória, ora recorrida, de fls. 85 a 94, fixando a coima «descrita» de 5.904.69€, «como sendo mais benéfica ao sujeito passivo, por comparação entre o RJFNA e o RGIT» e dizendo, entre o mais, «Conforme artigo 25 do RGIT, as contra ordenações em concurso, são cumuladas materialmente.»;

16) Em 11/11/011, a AA remeteu ao conhecimento da arguida a comunicação do ofício 4035, de fls. 95, da decisão condenatória acabada de referir, para pagamento da coima ou impugnação, cujo registo «RM238571303PT», fls. 95, tem carimbo de 11/11/011;

17) Em 05/12/011, a arguida apresentou o presente recurso —cfr “fax” fls. 106 e 126/ss;

18) Em 05/01/012, após análise da prescrição, a AA manteve a decisão —fls. 117 a 121.

Não há outros factos relevantes. Estes factos provados resultam dos documentos referidos, sendo que o auto de notícia faz fê juris tantum apenas quanto aos factos presenciados, das decisões e informações dos autos, criticamente apreciados, cuja autenticidade não é impugnada ou questionada [artigos 127, 164 e 169, 368/ss e 374, todos do CPP, 341/ss e 262/ss, estes do CO, e 32 e 41, 64, 66, 71, 72 todos do RGCO]”.

## 2- DE DIREITO

2.1. Vem o presente recurso interposto da decisão proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria, em 14 de Maio de 2012, que julgou o recurso intentado pela ora recorrente contra a decisão de aplicação da coima referente ao processo de contra-ordenação n.º 194504/600905, no valor de €5.904,69, acrescido das respectivas custas, por infração dos arts. 84º, n.º 1, 26º, n.º 6, 71º, alínea a), n.º 1 do art. 20º, do CIVA, e arts. 98º e 99º do CIRS, improcedente, por considerar não verificada a prescrição do respectivo procedimento.

Para tanto ponderou, entre o mais, o Mmº Juiz “a quo”:

- “(...) O regime aplicável é o do RGIT e, subsidiariamente (artigo 3º do RGIT), o RGCO, que remete (artigos 32 e 41) para o CP e o CPP (²). O paradigma é, portanto, o do direito penal. A decisão impugnada não constitui decisão de tipo administrativo, mas antes “penal” e jurisdicional (...).

- “(...) O DL 15/2001, de 05/06 (RGIT), revogou expressamente a matéria CO e criminal que constava do seu Capítulo V [artigo 106/ss, a LGT], expurgando desta lei geral tributária a matéria de natureza penal, que ali se encontrava impropriamente arrumada.(...) A LGT não tem, assim, qualquer aplicação à prescrição CO.”

- “O procedimento por contra-ordenação extingue-se, por efeito da prescrição, logo que sobre a prática do facto decorram 5 anos [artigo 33-1, (idem 21-1) do RGIT]. Constando as datas referidas no probatório, referentes a 2000; 2000/03; 2000/06; 2000/09; 2000/12, Janeiro a Dezembro/2000, a consumação tem-se por verificada nas mesmas.

- “O prazo de prescrição interrompe-se e suspende-se nos termos estabelecidos na “lei geral”, mas a suspensão da prescrição verifica-se também por efeito da suspensão do processo, nos termos previstos no n.º 2 do artigo 42, no artigo 47 e no artigo 74, e ainda no caso de pedido de pagamento da coima antes de instaurado o processo de contra-ordenação desde a apresentação do pedido até à notificação para o pagamento [artigo 33-3, (idem 21-4) do RGIT].

- “A suspensão e interrupção previstas na “lei geral”, na expressão do artigo 33 do RGIT, são as do RGCO, em particular dos artigos 27-A (suspensão) e 28 (interrupção da prescrição).

- “(...) Nos termos do artigo 55, do RGIT, só é legalmente possível proferir uma decisão se os factos sobre que a mesma se apoia forem seguros. Antes de os factos, que a decisão pressupõe, serem dados como certos e seguros, é contra-natura proferir decisão, pois também ela será incerta e insegura.

- “(...) Concluindo, o processo esteve suspenso entre 22/11/004 e 09/05/011 [trânsito em julgado].

- “Por sua vez, resulta do artigo 28, do RGCO, que a prescrição do procedimento por contra-ordenação se interrompe (a) com a comunicação ao arguido dos despachos, decisões ou medidas contra ele tomados ou com qualquer notificação; (b) com a realização de quaisquer diligências de prova, designadamente exames e buscas, ou com o pedido de auxílio às autoridades policiais ou a qualquer autoridade administrativa; (c) com a notificação ao arguido para exercício do direito de audição ou com as declarações por ele prestadas no exercício desse direito; (d) com a decisão da autoridade administrativa que procede à aplicação da coima. (...).

- “(...) Contado o prazo normal de 5 anos, desde 11/10/2000 tal prazo atingia-se em 11/10/005. Mas enquanto não foi proferida decisão judicial transitada no processo de recurso de impugnação referido, a AA estava legalmente impossibilitada de continuar o procedimento, o que, nos termos do citado artigo 27-A, do RGCO, é também causa de suspensão «durante o tempo em que o procedimento (a) não puder legalmente iniciar-se ou continuar».

- “Entre 22/11/004 e 09/05/011 [feitas contas: 6A+6M÷17 dias] o prazo esteve suspenso. Este prazo tem de ser subtraído (ou somado, consoante a perspectiva) para efeitos de prescrição nos termos do artigo 28-3, (e 27-A, n.º 1, corpo), do RGCO. Assim, se somarmos 6A+6M+17 dias ao prazo normal de 5A, conclui-se com segurança que não ocorreu a prescrição do procedimento. Se somarmos os mesmos 6A+6M÷17 dias ao prazo de 7A+ 6M do prazo imperativo, como a suspensão nele não entra e antes se desconta, chegamos à mesma conclusão de que não ocorreu, e falta muito tempo, a alegada prescrição.

• “Acresce ainda que qualquer uma das notificações à arguida interrompeu o prazo da prescrição, tal como a decisão de condenação. E, como se viu, a interrupção apaga o prazo decorrido, começando com cada facto interruptivo novo prazo de 5 anos”.

Contra este entendimento se insurge a recorrida, argumentando, em síntese, que, sendo aplicável “o regime da prescrição das dívidas tributárias — art.ºs 48.º e 49.º da LGT (regime anterior)”, o procedimento se deve considerar prescrito.

Em face das conclusões, que delimitam o âmbito e o objecto do presente recurso, nos termos das disposições constantes dos arts. 684.º, n.º 3, e 685.º-A/1, do CPC, a questão a dirimir no presente recurso jurisdicional traduz-se em averiguar se a decisão recorrida fez correcta interpretação da lei ao considerar aplicável, desde logo, o Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT), e o prazo prescricional previsto no seu n.º 1 do art. 33.º, e se, dessa forma, incorreu em erro ao julgar que não ocorreu a prescrição do procedimento instaurado contra a arguida ora recorrente.

## 2. 2. Da análise do erro de julgamento

A recorrente invoca erro de julgamento por entender ser aplicável o regime previsto na LGT para a prescrição das dívidas tributárias, previsto nos art.s 48º e 49º, mas não lhe assiste qualquer razão.

Vejam os.

No âmbito de uma acção de fiscalização, a ora recorrente foi acusada da prática de várias infracções às normas do Código do IRC e do IVA, o que originou a instauração de um processo de contra-ordenação. Por conseguinte, não está em causa averiguar qual o prazo de prescrição das obrigações tributárias, mas sim qual o prazo de prescrição do procedimento de contra-ordenação instaurado contra a arguida em 22/11/2004, por infracções cuja prática terá ocorrido no ano 2000.

Como bem salienta o Mmº Juiz “a quo” “O regime aplicável é o do RGIT e, subsidiariamente (artigo 3º do RGIT), o RGCO, que remete (artigos 32 e 41) para o CP e o CPP (³). O paradigma é, portanto, o do direito penal. A decisão impugnada não constitui decisão de tipo administrativo, mas antes “penal” e jurisdicional (⁴) --não configurando, pois, qualquer acto administrativo (...) no artigo 120, do CPA-- sendo ainda que o direito contra-ordenacional é direito “para-penal” e integra o direito penal secundário”.

O direito de mera ordenação social aparece consagrado na Constituição da República Portuguesa como um ilícito sancionatório [art. 165º, n.º 1, alínea d)], caracterizado pela ausência de ressonância ético social, e cuja justificação deriva da opção do novo Código Penal (de 1982) por uma política equilibrada da descriminalização, que deixou, desta forma, aberto um vasto campo ao direito de mera ordenação social nas áreas em que as condutas apesar de socialmente intoleráveis, não atingem a dignidade penal (⁵).

Assim, ao lado do direito penal de justiça apareceu o Decreto-Lei n.º 433/82, de 27 de Outubro, a dar corpo ao ilícito de mera ordenação social, cuja sanção típica assenta na coima, “«sanção de natureza administrativa, aplicada por autoridades administrativas, com o sentido dissuasor de uma advertência social», traduzindo-se na imposição do pagamento de uma quantia fixada entre os montantes previstos no art. 17.º” (⁶).

Independentemente da tese que se adopte quanto à natureza jurídica das coimas, a verdade é que ao direito de mera ordenação social são aplicáveis os princípios fundamentais do direito penal, tais como, o da legalidade (*lato sensu*), da não retroactividade da lei penal, da aplicação da lei retroactiva mais favorável, e da necessidade e da proporcionalidade das sanções, considerados princípios constitucionais básicos em matéria sancionatória (⁷).

No que respeita às contra-ordenações em matéria fiscal, JORGE LOPES DE SOUSA e MANUEL SIMAS SANTOS (⁸) ponderam que “O RJIFNA e o RJIFA não previam prazos especiais de prescrição do procedimento por contra-ordenações fiscais não aduaneiras e aduaneiras, pelo que eram aplicáveis os prazos gerais de um ou dois anos, previstos no art. 27º do RGCO [art. 4º, n.º 2, do RJIFNA e 4º, al.b), do RJIFA].”

Entretanto, o art. 35º do CPT veio elevar para cinco anos esse prazo, relativamente a contra-ordenações fiscais não aduaneiras. E, de seguida, a LGT estabeleceu um prazo geral de cinco anos quer para as contra-ordenações fiscais aduaneiras e não aduaneiras de acordo com o estatuído no seu art. 119º, preceito que veio a ser revogado pelo art. 2º, alínea g), da Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho, que aprovou o RIGT.

O art. 33º do RGIT veio, desta forma, substituir o art. 119º da LGT mantendo um prazo geral de cinco anos, no seu n.º 1, e prevendo um prazo especial idêntico ao prazo de caducidade do direito à liquidação da prestação tributária quando a infracção depender da liquidação.

É o seguinte o conteúdo do referido preceito:

“Artigo 33º

### Prescrição do procedimento

1- O procedimento por contra-ordenação extingue-se, por efeito da prescrição, logo que sobre a prática do facto sejam decorridos cinco anos.

2- O prazo de prescrição do procedimento por contra-ordenação é reduzido ao prazo de caducidade do direito à liquidação da prestação tributária quando a infracção depender daquela liquidação.

3- O prazo de prescrição interrompe-se e suspende-se nos termos estabelecidos na lei geral, mas a suspensão da prescrição verifica-se também por efeito da suspensão do processo, nos termos previstos no n.º 2 do artigo 42º, no art. 47º e n.º artigo 74º, e ainda no caso de pedido de pagamento da coima antes de instaurado o processo de contra-ordenação desde a apresentação do pedido até à notificação para pagamento.”

Embora o regime do RGIT não estivesse em vigor à data da prática das infracções em causa, constitui jurisprudência pacífica deste Supremo Tribunal que vale aqui “o princípio constitucional da aplicação do regime globalmente mais favorável ao infractor que, embora apenas previsto expressamente para as infracções criminais (art. 29º, n.º 4, da CRP), é de aplicar analogicamente aos outros direitos sancionatórios” (cfr. o Acórdão de 30/11/2004, proc n.º 1017/04, e a vasta jurisprudência aí mencionada).

A sentença recorrida que decidiu neste sentido, não merece pois qualquer censura.

Considerando que a consumação das infracções ocorreu em 2000 e que o prazo normal de prescrição é de cinco anos (<sup>9</sup>), vejamos, então, se a sentença recorrida incorreu em erro de julgamento ao concluir pela não prescrição.

Com relevo para a decisão desta questão, resulta do probatório, entre o mais, que a notificação feita à arguida, em 2/11/2004, interrompeu ao prazo de prescrição, por força do estatuído no n.º 1, do art. 28º, do Decreto-Lei n.º 433/82, de 27 de Outubro, aplicável por força da remissão do n.º 3 do art. 33º, n.º 3, do RGIT, e que tem o seguinte conteúdo: “a prescrição do procedimento por contra-ordenação interrompe-se (...) ou com qualquer notificação”.

Considerando que com a interrupção o tempo decorrido antes da causa de interrupção fica sem efeito, devendo reiniciar-se o período de contagem, ou seja, a interrupção anula o prazo entretanto decorrido, o prazo de cinco anos reiniciar-se-ia nesta data até à entrega da impugnação judicial em 29/4/2005.

Entretanto, resulta igualmente do probatório, que a arguida instaurou impugnação judicial das liquidações em 29/4/2004, cuja sentença transitou em julgado em 9/5/2011.

Perante o exposto considerou a sentença recorrida que a partir de 30/4/2005 o processo ficou suspenso até ao trânsito em julgado da sentença em 9/5/2011, por força do estatuído no art. 55º, n.º 1, alínea c), do RGIT, que tem o seguinte conteúdo:

“1-Sempre que uma contra-ordenação tributária implique a existência de facto pelo qual seja devido tributo ainda não liquidado, o processo de contra-ordenação será suspenso depois de instaurado ou finda a instrução, quando necessária, e até que ocorra uma das seguintes circunstâncias:

a) Ser o tributo pago no prazo (...);

b) Haver decorrido o referido prazo sem que o tributo tenha sido pago nem reclamada ou impugnada a liquidação;

c) Verificar-se o trânsito em julgado a decisão proferida em processo de impugnação (...);

4- Se durante o processo de contra-ordenação for deduzida oposição de executado, em processo de execução fiscal de tributo de cuja existência dependa a graduação da coima, o processo de contra-ordenação tributário suspende-se até que a oposição seja decidida”.

Em face do teor do preceito, verificada uma destas situações, o processo de contra-ordenação terá de ser suspenso pela Administração Fiscal, até que a liquidação se torne certa e segura.

Em anotação ao n.º 1 do art. 55º do RGIT, JORGÉ LOPES DE SOUSA E SIMAS SANTOS (<sup>10</sup>) ponderam que “A suspensão do processo contra-ordenacional não tem qualquer inconveniente de ordem substantiva para efeitos de aplicação da sanção, já que está prevista a suspensão do prazo de prescrição do procedimento enquanto o processo contra-ordenacional estiver suspenso por ter sido instaurado processo em que se discuta a situação tributária de cuja definição depende a qualificação da infracção (n.º 3 do art. 33º, com remissão para o n.º 2 do art. 42º e para o art. 47º do RGIT)”.

No seguimento do exposto, pode ler-se na sentença recorrida que “Contado o prazo normal de cinco anos desde 11/10/2000 tal prazo atingia-se em 11/5/005. Mas enquanto não foi proferida decisão judicial transitada no processo de recurso de impugnação referido, a AA estava legalmente impossibilitada de continuar o procedimento, o que, nos termos do citado artigo 27-A, do RCCO, é também causa de suspensão «durante o tempo em que o procedimento (a) não puder legalmente iniciar-se ou continuar»”.

Em suma, tendo o procedimento sido interrompido com as notificações ao que se seguiu a suspensão do processo até ao trânsito em julgado da sentença proferida sobre a impugnação judicial, ou seja, até 9/5/2011, data a partir da qual o prazo de prescrição começou a contagem, afigura-se, claro sem necessidade de mais indagações, que o referido prazo ainda não decorreu.

Assim sendo, as alegações da recorrente não merecem acolhimento devendo o recurso improceder.

Por seu turno, a sentença recorrida, que decidiu no sentido da não ocorrência da prescrição do procedimento contra-ordenacional em causa, não merece qualquer censura, devendo ser confirmada.

### III- DECISÃO

Termos em que os Juizes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, negar provimento ao recurso, confirmando a sentença recorrida.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 6 de Fevereiro de 2013. — *Fernanda Maçãs* (relatora) — *Casimiro Gonçalves* — *Francisco Rothes*.

(<sup>1</sup>) (Sendo que, até 2031, tanto se pode ler o dia como ano, como o ano como dia; e o não uso de 3 dígitos na casa dos milhares lança confusão, escusada e eventualmente dispendiosa, evitando-se a mesma com os 3 dígitos.)

(<sup>2</sup>) (Código Penal e Código de Processo Penal.)

(<sup>3</sup>) (Código Penal e Código de Processo Penal.)

(<sup>4</sup>) (Assim se defendeu in REFLEXÕES SOBRE O DIREITO CONTRA-ORDENACIONAL, SPB — II Editores, Lda, 1997, pgs. 19, 28/ss, 39 a 42; e in CONTRA-ORDENAÇÕES e COIMAs, Anotado e comentado, Petrony/Dislivro, 2005, pgs. 351 a 358.)

(<sup>5</sup>) (Cfr. o preâmbulo do Decreto-Lei n.º 232/79, de 24 de Julho, que instituiu o ilícito de mera ordenação social, posteriormente revogado pelo Decreto-Lei n.º 433/82, de 23 de Outubro.)

(<sup>6</sup>) (JORGE LOPES DE SOUSA E SIMAS SANTOS, ob. cit., p. 48.)

(<sup>7</sup>) (Neste sentido, cfr. GOMES CANOTILHO E VITAL MOREIRA, Constituição da República Portuguesa, Anotada, 4ª ed., Coimbra Editora, Coimbra, 2010, anotação ao art. 29º da CRP, pp. 494 e 498.)

(<sup>8</sup>) (Cfr. Regime Geral das Infracções Tributárias, 4ª ed., Áreas Editora, 2010, p. 323.)

(<sup>9</sup>) (Note-se que, por força do disposto no art.28º do Decreto-Lei n.º 433/82, a prescrição do procedimento tem sempre lugar quando, desde o seu início e ressalvado o tempo de suspensão, tiver decorrido o prazo da prescrição acrescido de metade, apesar da ocorrência de eventos interruptivos. O Ac. do STJ n.º 6/2001 publicado no Diário da República, 1 série, de 30/3/2001 firmou doutrina no sentido da aplicação subsidiária «A regra do nº3 do artigo 121º do Código Penal, que estatui a verificação da prescrição do procedimento quando, descontado o tempo de suspensão tiver decorrido o prazo normal da prescrição, acrescido de metade, é aplicável, subsidiariamente, nos termos do artigo 32º do regime geral das contra ordenações (Decreto — Lei n.º 433/82, de 27 de Outubro, alterado pelo Decreto - Lei nº244/95, de 14 de Setembro) ao regime prescricional do procedimento contra-ordenacional. Em relação ao processo contra-ordenacional tributário, também o STA tem entendido ser aplicável o referido preceito por força do direito subsidiário» (Cfr., entre outros, o Acórdão de 30/11/2004, proc n.º 1017/04, e o Acórdão de 10/10/2012, proc n.º 456/12).)

(<sup>10</sup>) (Cfr. Regime Geral..., cit., anotação ao art. 55º do RGIT, p. 417.)

## Acórdão de 6 de Fevereiro de 2013.

### Assunto:

*Impugnação judicial. Artigo 58.º-A do CIRC (actual 64.º). Artigo 129.º do CIRC (actual 139.º). Impugnação unitária. Ineptidão da petição inicial.*

### Sumário:

- I — *Para determinação do lucro tributável referente às transacções de imóveis em sede de IRC, prevalece o valor patrimonial tributável (VPT) fixado para efeitos de IMT sobre o preço declarado da transacção, sempre que o primeiro seja superior ao segundo (artigo 58.º-A, n.º 2 do CIRC; hoje, artigo 64.º).*
- II — *O regime do artigo 129.º do CIRC (hoje 139.º) permite ao sujeito passivo de IRC a prova de que o preço efectivamente praticado nas transmissões de direitos reais sobre imóveis foi inferior ao VPT, obviando assim à aplicação do disposto no artigo 58º-A, n.º 2, do CIRC (correção ao valor de transmissão de direitos reais sobre bens imóveis).*
- III — *De acordo com o disposto no n.º 7 do artigo 129.º do CIRC, esse procedimento de prova do preço efectivo constitui condição de impugnabilidade da liquidação que resultar das correcções efectuadas ao abrigo do artigo 58º-A do CIRC (ou, se não houver lugar a liquidação, condição da impugnação das correcções ao lucro tributável).*
- IV — *Atento do disposto no n.º 5 do artigo 129.º do CIRC, a esse procedimento são aplicáveis, com as devidas adaptações, as regras dos artigos 91.º, 92.º e 86.º, n.º 4 da LGT, o que significa, designadamente, que da decisão final aí proferida não cabe impugnação judicial autónoma.*

- V — *No entanto, de acordo com o princípio da impugnação unitária, no âmbito da impugnação judicial subsequente, o sujeito passivo poderá invocar qualquer ilegalidade ou erro praticado na liquidação ou no procedimento destinado à prova do preço efectivo, bem como recorrer a qualquer meio de prova que se revele adequado no caso concreto para a demonstração do preço efectivamente praticado.*
- VI — *A ineptidão por contradição entre o pedido e a causa de pedir, prevista como nulidade insanável no artigo 98.º do CPPT, só se verifica quando exista contradição lógica entre pedido e causa de pedir e já não quando esta não seja bastante para alicerçar aquele, problema que se situa no âmbito da procedência do pedido e não no da oposição entre o pedido e a causa de pedir.*

Processo n.º 989/12-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrida: A..., L.<sup>da</sup>

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

Recurso jurisdicional da sentença proferida no processo de impugnação judicial com o n.º 274/10.9BEBRG:

### 1. RELATÓRIO

1.1 A sociedade denominada “A....., Lda.” (a seguir Contribuinte, Impugnante ou Recorrida), que viu indeferido pela Administração tributária (AT) o pedido que formulou ao abrigo do art. 129.º do Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (CIRC) <sup>(1)</sup>, apresentou impugnação judicial pedindo a anulação da liquidação adicional de IRC do ano de 2008, sustentando que a Administração andou mal ao considerar para efeitos de cálculo do proveito obtido com a venda de um imóvel (e consequente alteração da matéria tributável declarada, que deu origem àquela liquidação) o valor patrimonial tributário (VPT) daquele imóvel, pois o preço real da transmissão é o constante da escritura de compra e venda, que é inferior àquela.

1.2 A Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga julgou a impugnação judicial procedente. Para tanto, em resumo, considerou que

- não se verifica a caducidade do direito de impugnar invocada pela Fazenda Pública;
- a liquidação impugnada enferma de erro nos pressupostos de facto, uma vez que o preço real da transmissão é o constante da escritura pública e não o VPT, que é superior e que foi o relevado pela AT.

1.3 A Fazenda Pública (a seguir Recorrente) recorreu da sentença para o Supremo Tribunal Administrativo e o recurso foi admitido, com subida imediata, nos próprios autos e efeito meramente devolutivo.

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

«1.ª - *Salvo melhor opinião, para a FP (Fazenda Pública), aqui também recorrente, o Tribunal a quo errou no julgamento da matéria de direito uma vez que, no entender da FP, caducou o direito da recorrida reagir judicialmente contra decisão que fixou o valor patrimonial de bem imóvel em procedimento a que alude o artigo 129.º, do CIRC.*

2.ª - *A caducidade do direito de impugnar impedia o Tribunal a quo de conhecer e julgar o mérito da causa – como veio a acontecer.*

3.ª - *Caso se entenda o contrário – o que por mera cautela se admite – não podia o Tribunal a quo conhecer e julgar o mérito da causa por manifesta ineptidão da p.i. (petição inicial) decorrente da contradição entre o pedido e a causa de pedir:*

4.ª - *A recorrida veio apresentar impugnação judicial contra a liquidação adicional de IRC, do exercício de 2008, no valor de € 184.558,70 que contemplou o valor patrimonial atribuído a bem móvel, fixado em sede de procedimento a que alude o artigo 129.º, do CIRC, sem que tivesse reagido – como podia e devia – contra o resultado daquele procedimento e, em consequência, contra o valor patrimonial atribuído ao bem imóvel.*

5.ª - *Os actos de fixação de valor patrimonial de bem imóvel são objecto de impugnação autónoma com fundamento em qualquer ilegalidade – artigos 102.º, n.º 1, alínea a), 97.º, n.º 1, alínea f) e artigo 134.º, n.º 1, todos do CPPT.*

6.ª - *Os actos de fixação de valor patrimonial de bem imóvel são actos destacáveis pelo que os vícios de que enferma a avaliação do imóvel apenas podem ser apreciados e decididos em impugnação do acto de avaliação e não do acto de liquidação do tributo que lhe há-de seguir – JORGE LOPES DE SOUSA in CPPT Anotado e Comentado, II volume, 2006, página 153, nota 8 e página 433, nota 5.*

7.ª - *No caso concreto dos autos, a recorrida nunca apresentou impugnação judicial do valor patrimonial atribuído ao bem imóvel, a saber:*

a) *Na sequência de notificação do resultado do procedimento previsto no artigo 129.º, do CIRC que se verificou em 9 de Março de 2009 – vide ponto 17 dos factos provados da douta decisão em recurso;*

b) *Na sequência da notificação do Relatório de Inspecção remetido pelo ofício datado de 15 de Outubro de 2009 do qual se infere que o resultado do procedimento previsto no artigo 129.º, do IRC,*



*era inatacável e no qual consta, na parte relativa ao direito de audição que a recorrida exerceu oralmente, além do mais, que “(...) Esse VPT tornou-se definitivo em Agosto de 2009 (...)” – vide, além do mais, ponto 19 dos factos provados da douta decisão em recurso;*

*c) Na sequência da notificação da contestação apresentada nos presentes autos na qual se invoca a caducidade do direito de impugnação judicial por a recorrida não ter reagido contra o valor patrimonial do bem imóvel, sendo esse valor o único valor atendível para efeito do calculo de IRC – vide douta decisão em recurso, na parte relativa ao saneamento.*

8.<sup>a</sup> - Inexistem dúvidas de que a recorrida tomou conhecimento de que tinha que impugnar o acto de fixação do valor patrimonial do bem imóvel (diferente de impugnar a liquidação de IRC) e inexistem dúvidas de que a recorrida tomou conhecimento de que o prazo para apresentação daquela impugnação judicial era de 90 dias.

9.<sup>a</sup> - A partir do momento em que tomou conhecimento de que tinha que impugnar o valor patrimonial do bem imóvel no prazo de 90 dias, a recorrida podia e devia ter apresentado a impugnação judicial em referência, alegando e demonstrando a tempestividade – isto é, aquele momento,

10.<sup>a</sup> - Ou, podia e devia a recorrida ter corrigido o pedido da p.i. que apresentou nos presentes autos, dele passando a constar que pretendia obter a anulação do valor patrimonial do bem imóvel e não a anulação do IRC, do exercício de 2008, alegando e demonstrando a tempestividade – isto é, a imperfeição da notificação que recebeu em Março de 2009.

11.<sup>a</sup> - Não tendo a recorrida impugnado judicialmente o resultado do procedimento previsto no artigo 129.º, do CIRC, formou-se caso decidido ou resolvido sobre o valor patrimonial atribuído ao bem imóvel pelo que não pode a recorrida discutir o valor patrimonial do bem imóvel.

12.<sup>a</sup> - O direito de impugnação judicial do valor do bem imóvel já precluiu, já caducou.

13.<sup>a</sup> - A caducidade do direito de impugnar acarreta a nulidade de todo o processo, sendo excepção dilatória que impede o tribunal de conhecer do mérito da causa – artigos 494.º, alínea b) e 493.º, n.º 1, ambos do CPC, aplicáveis por remissão do artigo 2.º, alínea e), do CPPT.

14.<sup>a</sup> - Caso se entenda, por qualquer motivo, o contrário (o que por mera cautela se admite) são nulidades insanáveis em processo tributário a ineptidão da petição inicial e esta diz-se inepta quando o pedido esteja em contradição com a causa de pedir – artigo 98.º, n.º 1, alínea a), do CPPT e artigo 193.º, n.º 2, alínea a), do CPC, aplicável por remissão do artigo 2.º, alínea e), do CPPT.

15.<sup>a</sup> - A recorrida conclui pela anulação de tributo de IRC (pedido), com fundamento em erros que imputa ao valor patrimonial de bem imóvel e que, de acordo com a lei, a doutrina e a jurisprudência, constituem fundamento de anulação daquele valor patrimonial e não da liquidação do tributo que lhe há-de seguir (causa de pedir).

16.<sup>a</sup> - Existe, no caso concreto dos autos, contradição entre o pedido e a causa de pedir.

17.<sup>a</sup> - *A douta decisão em recurso violou o artigo 102.º, n.º 1, alínea e), artigo 97.º, n.º 1, alínea f), artigo 134.º, n.º 1, do CPPT, bem como a doutrina e a jurisprudência dominante – JORGE LOPES DE SOUSA in CPPT Anotado e Comentado, II volume, 2006, página 153, nota 8, página 433, nota 5 e Acórdão deste STA, de 8 de Junho de 2011 (proc. 0254/11), Acórdão do TCA (Tribunal Central Administrativo) Sul, de 15 de Maio de 2012 (proc. 04888/11), entre outros – tudo implicando a violação do artigo 494.º, alínea b) e artigo 493.º, n.º 1, ambos do CPC, aplicáveis por força do artigo 2.º, alínea e), do CPPT.*

18.<sup>a</sup> - *Caso se entenda o contrário, o que com já se alegou nestas conclusões de recurso apenas por mera cautela se admite, a douta decisão em recurso violou o artigo 98.º, n.º 1, alínea a) e n.º 2, do CPPT e artigo 193.º, n.º 2, alínea a), do CPC.*

*Nestes termos e nos mais que serão doutamente supridos por Vs. Exas. deve o presente recurso obter provimento e a douta decisão em recurso revogada» (²).*

1.5 A Impugnante contra alegou, pugnando pela manutenção da sentença, e formulou conclusões do seguinte teor:

«

A- Em 2004 a impugnante celebrou um contrato-promessa de compra e venda com a empresa B....., Lda., com sede em Guimarães.

B- Nos termos de contrato promessa a adquirente entrou logo na posse do imóvel.

C- Em 2005 foi celebrada uma escritura pública referente a um dos lotes de terreno para construção que faziam parte do prédio transmitido.

D- Em 2008 foi celebrada a escritura pública referente à parte restante do terreno constante do contrato promessa.

E- Ambos os lotes de terreno foram avaliados por valores superiores aos constantes da escritura de compra e venda.

F- A impugnante não reclamou de qualquer das avaliações porque as mesmas foram efectuadas de acordo com o disposto no art. 38.º do CIMI, ou seja, nas mesmas não foram cometidas quaisquer ilegalidades.

G- Com referência ao lote de terreno de que foi lavrada a escritura de compra e venda em 2008 a impugnante, no prazo legal, apresentou o pedido referido no art.º 128 [(³)] do CIRC, actual art. 139.º após a renumeração de tal diploma.

H- Nesse procedimento não foi possível chegar a acordo entre o perito do contribuinte e o perito da administração tributária, tendo esta decidido de acordo com o laudo do seu perito.

I- Nesse laudo o perito da administração tributária apenas alega que, não tendo sido apresentada reclamação quanto à avaliação de 2005, seria de manter o valor da avaliação em termos de IRC.

J- Não foram apurados quaisquer lançamentos nas contas correntes da empresa e dos seus sócios, que fizessem duvidar do preço convencionado, não obstante a autorização dada para o acesso livre às respectivas contas bancárias.

L- Nesse laudo não foram tidas em consideração as diferentes características dos dois terrenos, bastante díspares em termos de situação, não obstante com o mesmo coeficiente de localização para efeitos de IMI.

M- Não foi também considerada a valorização levada a efeito pela adquirente no lote alienado em 2008, no qual conseguiu a duplicação do volume de construção que estava autorizada à impugnante.

A Representação da Fazenda Pública vem, no recurso apresentado, alegar que a impugnante deveria ter impugnando autonomamente a avaliação.

N- Ora, tal impugnação seria um acto inútil no procedimento, uma vez que não poderia ser encontrado outro valor patrimonial tributário além daquele que foi apurado, impugnação essa que, ainda por cima, teria de ser precedida de um pedido de segunda avaliação, conforme determina o n.º 1 do art. 77.º do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis.

O- A impugnante utilizou o único meio de garantia que, à data dos factos, as normativos legais lhe permitiam utilizar, para fazer prova de que o preço efectivamente praticado nas transmissões de direitos reais sobre bens imóveis foi inferior ao valor patrimonial tributário que serviu de base à liquidação do imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis, previsto no art. 139.º do CIRC.

P- O recurso não ataca a sentença em nenhum ponto da decisão sobre o valor pelo qual foi efectuada a transacção, apenas atacando a decisão por falta de impugnação autónoma do resultado da avaliação, quando,

Q- São realidades distintas, o valor de um imóvel para efeitos de lucro tributável e o de tributação sobre o património, o facto de ter sido avaliado ao abrigo do CIMI, um imóvel alienado pela impugnante, em montante superior ao do preço da transmissão, não constitui qualquer ilegalidade.

R- Até porque, para efeitos de lucro tributável, sempre a impugnante pode fazer uso do disposto nos arts. 58.º-A, n.ºs 1 e 2 e 129.º, n.º 1 do CIRC – Acórdão do STA de 10-2-2010 no processo n.º 1191/09 e do TCA Norte de 15-12-2011, no processo n.º 516/06.5BEPNF.

Nestes termos deverá ser negado provimento ao recurso apresentado».

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

«As questões controvertidas consistem em saber se se mostra caducado o direito de impugnar a liquidação sindicada e, subsidiariamente, se ocorre ineptidão da PI por contradição entre o pedido e a causa de pedir:

A nosso ver o recurso não merece provimento, pelas razões constantes da douta sentença recorrida e conclusões da recorrida, cujo discurso fundamentador se subscreve.

A liquidação sindicada tem na sua génese a correcção da matéria tributável operada pela Administração Tributária ao abrigo do estatuído no artigo 58.º-A/2 do CIRC, actual artigo 64.º, uma vez que o VPT do imóvel vendido era superior ao valor contratualizado.

A nosso ver não tinha, a recorrida, que impugnar graciosa/contenciosamente o acto de fixação do VPT do imóvel em causa para feitos de determinação do lucro tributável em sede de IRC.

Na verdade para obstar à aplicação do estatuído no artigo 89.º-A/2 do CIRC [(⁴)], actual artigo 64.º, a recorrida deveria fazer prova do preço efectivo na transmissão imóvel desencadeando o procedimento administrativo regulado no artigo 129.º do CIRC, actual artigo 138.º [(⁵)], e foi, justamente, o que a recorrida fez, embora a sua pretensão tenha sido indeferida, como resulta do probatório.

Aliás, esse procedimento, cuja decisão, à semelhança do procedimento de revisão da matéria tributável não é directamente sindicável, é pressuposto prévio necessário da impugnação da liquidação.

E é, a nosso ver, no âmbito da impugnação judicial da liquidação que deve o interessado demonstrar que o valor da transacção do imóvel é inferior ao respectivo valor patrimonial tributário (VPT).

Ora, da factualidade apurada, como muito bem sentenciar a sentença recorrida, resulta provado que o valor da transacção do imóvel é inferior ao VPT, correspondendo ao valor contratualizado.

Assim sendo, como é, parece certo que não se mostra caducado o direito de impugnar.

De facto, o prazo legal para pagamento do tributo acabou em 23 de Dezembro de 2009, sendo certo que a PI de impugnação judicial deu entrada em juízo em 2 de Fevereiro de 2010, portanto, dentro do prazo de 90 dias estatuído no artigo 102.º/1/a) do CPPT.

*Não ocorre, pois, a caducidade do direito de impugnar o acto tributário sindicado.*

*A PI é inepta quando ocorra contradição entre o pedido e a causa de pedir (artigo 193.º/2/b) do CPC. Parece-nos certo que não ocorre, no caso em análise, a apontada contradição.*

*Na verdade, a causa de pedir está em perfeita harmonia com o pedido formulado.*

*A recorrida alega e demonstra que o valor da venda do imóvel é inferior ao valor patrimonial tributário, que, por força do estatuído no artigo 89.º-A/2 [(6)], actual artigo 64.º do CIRC, foi tido em conta na determinação do respectivo proveito, facto que determina a errónea quantificação da matéria tributável e constitui fundamento de impugnação da respectiva liquidação.*

*O pedido consiste na anulação sindicada por erro na quantificação da matéria tributável, uma vez que a recorrente fez prova de que o preço praticado na transacção foi o da escritura pública de compra e venda, inferior ao VPT que havia sido relevado pela Administração Tributária.*

*Não se verifica, pois, a alegada ineptidão da Petição Inicial.*

*A sentença recorrida não merece, pois, censura».*

1.7 As questões suscitadas pela Recorrente são as de saber se a sentença recorrida incorreu em erros de julgamento na medida em que

(i) considerou não se verificar a caducidade do direito de impugnação judicial, o que, como procuraremos demonstrar, passa por saber se há que impugnar a decisão que indeferiu o pedido formulado ao abrigo do art. 129.º do CIRC e, correspondentemente, se a liquidação adicional de IRC que teve origem no entendimento de que o valor a levar em conta para efeitos da determinação do rendimento gerado pela alienação de um imóvel é o VPT, porque superior ao preço declarado, não pode ser impugnada com o fundamento de que o preço efectivo é o que consta da escritura (cfr. 1.ª, 2.ª, 4.ª a 13.ª e 17.ª conclusões do recurso); na negativa,

(ii) não julgou a petição inicial inepta por contradição entre o pedido e a causa de pedir, o que passa por verificar se ocorre ou não a alegada nulidade prevista no art. 193.º, n.º 2, alínea a) do Código de Processo Civil (CPC), designadamente, se o pedido de anulação da liquidação de IRC tem como fundamento erro imputado à fixação do valor patrimonial do prédio vendido (cfr. 3.ª, 4.ª, 14.ª a 16.ª e 18.ª conclusões do recurso).

## **2. FUNDAMENTAÇÃO**

### **2.1 DE FACTO**

A sentença recorrida deu como provados os seguintes factos:

«

1. Por contrato promessa de compra e venda de 08.04.2004, a Impugnante declarou prometer vender à sociedade B....., Lda., um prédio urbano constituído por um terreno para construção com a área de 6.790 m2, pelo valor de € 1.047.475,58 (cfr. fls. 20 a 22 do processo principal).

2. Como sinal e princípio de pagamento, a impugnante recebeu a importância de € 199.519,16, conforme cláusula terceira do referido contrato promessa (cfr. fls. 45 do processo principal).

3. Nos termos do mesmo contrato, a parte restante do preço seria paga em duas prestações, uma no valor de € 299.278,74, a ser paga no dia 15 de Dezembro de 2004 e o remanescente, no valor de € 548.677,68, a pagar em 15 de Novembro de 2005 (cfr. fls. 20 a 22 do processo principal).

4. Com a celebração do referido contrato promessa, a promitente compradora entrou logo na posse do imóvel.

5. Na mesma data, a Impugnante subscreveu declaração a autorizar a promitente compradora a apresentar requerimentos na Câmara Municipal de Guimarães, Conservatória do Registo Predial e Serviço de Finanças para que esta obtivesse, em seu nome, quaisquer esclarecimentos ou apresentasse requerimentos com vista à obtenção de licenciamento ou informação sobre tal prédio urbano (cfr. fls. 23 do processo principal).

6. Nos termos da cláusula 8.ª do contrato promessa, a escritura pública de compra e venda poderia ser celebrada com terceira pessoa ou entidade que fosse indicada pela promitente compradora (cfr. fls. 20 a 22 do processo principal).

7. Em 25.11.2005 foi celebrada escritura pública de compra e venda de um lote do prédio objecto do contrato promessa, com a área de 1.140 m2, inscrito na matriz urbana sob o artigo 2554 e na Conservatória do Registo Predial sob o n.º 1537 da freguesia de ....., pelo valor de € 450.000,00.

8. *Tal lote de terreno foi avaliado, nos termos do CIMI, em € 576.810,00, ou seja, em mais € 126.810,00 do que o constante na escritura de compra e venda.*

9. *Em 03.02.2006, a Impugnante outorgou procuração a C....., sócio-gerente da promitente compradora, a quem conferiu poderes para prometer vender e efectivamente vender até ao preço de € 598.000,00, o lote inscrito na matriz urbana de ..... sob o artigo 2382, parte restante do terreno objecto do contrato promessa, podendo receber o referido preço e dele dar quitação, bem como outorgar os respectivos contrato de promessa e escritura pública (cfr. fls. 24 a 26 do processo principal).*

10. De acordo com o teor da referida procuração, o mandatário poderia celebrar negócio consigo mesmo (*idem*).

11. A escritura pública de compra e venda deste lote, com a área de 5.650 m<sup>2</sup>, foi celebrada em 15.04.2008, tendo sido declarado o preço de € 598.000,00 (*cf.* fls. 27 a 30 do processo principal).

12. O artigo 2382 urbano da freguesia de ..... veio a ser avaliado, face à primeira transmissão na vigência do IMI, em € 1.301.830,00, ou seja, em mais € 703.830,00 do que o declarado na escritura pública.

13. Por requerimento apresentado em 29.08.2008, a Impugnante veio, ao abrigo do artigo 129.º do CIRC, reclamar do Valor Patrimonial Tributário atribuído ao artigo 2382 urbano da freguesia de ....., alegando que “o preço praticado na transmissão do imóvel foi efectivamente inferior ao Valor Patrimonial Tributário conforme documentação da transacção efectuada ao dispor, assim como se necessário, autorização para aceder à informação bancária” (*fls. 1 do apenso 2*).

14. Neste procedimento, não foi possível alcançar um acordo sobre a prova de que o preço da referida transmissão foi inferior ao VPT definitivamente fixado, pelo que se determinou que cada perito elaboraria um laudo para fundamentar a sua posição (*cf.* fls. 10 do apenso 2).

15. Do parecer do perito da administração tributária consta, entre o mais, o seguinte:

“9.- O perito da Administração tributária entende que o valor que foi declarado na escritura pública 598.000,00 € não pode ser aceite como o preço efectivamente praticado na transacção.

10.- O artigo registado na matriz predial urbana com o n.º 2554 situado na Rua ....., freguesia de ....., concelho de Guimarães constituído por 1.140 m<sup>2</sup> de terreno com uma área bruta de construção de 3.524,9 m<sup>2</sup>, foi declarada a sua venda por 450.000,00 €.

11.- O artigo 2382 situado também na Rua ....., freguesia de ....., concelho de Guimarães, constituído por terreno para construção de área de 5.650 m<sup>2</sup>, foi declarada a sua venda pelo preço global de 598.000,00 € e apresentava uma área bruta de construção de 7.689,10 m<sup>2</sup>, área que representa 218% da área do artigo 2554 vendido em 2005 pelo preço declarado de 450.000,00 €.

12.- Portanto, poder-se-á afirmar que o artigo objecto da reclamação representa em termos construtivos 2,18 vezes o artigo vendido em 2005 ao mesmo cliente.

13.- Se o artigo 2554 foi vendido em 2005 por 450.000,00 €, avaliado para efeitos fiscais por 576.810,00 €, não foi objecto de reclamação, fazendo parte do mesmo terreno inicialmente negociado no contrato promessa, poder-se-á concluir que o prédio registado na matriz com o n.º 2382 teria que ser transaccionado por valor significativamente superior ao declarado de 598.000,00 €, dada a sua capacidade em termos construtivos representar 2,18 vezes o artigo 2554.

14.- Também ao nível da análise financeira não resulta que o preço efectivamente praticado tenha sido 598.000,00 €, dado a firma reclamante ter registado a transacção na sua contabilidade em 30.04.2008 a débito da conta 239 de empréstimos de sócios por contrapartida da conta 71 de proveitos, vendas de mercadorias, apresentando como prova da transacção cópias de notas de contabilidade da firma B..... Lda. fazendo referência a cheques que foram registados na contabilidade da firma devedora, outros que não foram registados e cópias de declarações de recebimento da firma vendedora nos montantes de 230.032,14 € e 36.530,64 €.

15.- Com base nos factos relatados entende o perito da Administração Tributária que a firma reclamante não fez a prova prevista no art. 129.º do CIRC de que o preço efectivamente praticado foi inferior ao valor patrimonial tributário definitivamente fixado e por consequência propõe a sua manutenção para efeitos fiscais” (*cf.* fls. 12 a 14 do apenso 2).

16. Por decisão de 03.03.2009, a reclamação foi indeferida, com os seguintes fundamentos:

“(…) aderimos integralmente à posição defendida pelo perito da administração tributária.

Assim, o perito do contribuinte não trouxe para este procedimento elementos que permitissem, de forma objectiva, demonstrar que o preço efectivamente praticado foi inferior ao VPT, limitando-se a juntar comprovativos de recebimentos, contrato promessa de compra e venda. Por sua vez, o perito da administração tributária fazendo a comparação com outro prédio com capacidade construtiva superior afirma poder-se concluir que o prédio teria que ser transaccionado por valor significativamente superior. Acresce que nem o vendedor nem o comprador solicitaram segunda avaliação do prédio.

Com os fundamentos antes invocados a minha decisão vai no sentido do indeferimento total da petição do sujeito passivo e da manutenção dos valores anteriormente fixados” (*cf.* fls. 17 do apenso 2).

17. Tal decisão foi notificada à Impugnante, através de carta registada com A/R, recebida em 09.03.2009, nos seguintes termos:

“Fica V. Ex.” (essa empresa) notificado(a) da decisão que apreciou a reclamação deduzida por V. Ex.” de que se junta cópia.

Mais fica notificada de que, as liquidações de impostos com base nos novos valores apurados serão a breve prazo notificadas pela Direcção Geral de Impostos, com a emissão, sendo caso de isso das notas de cobrança para proceder aos respectivos pagamentos ou dos cheques relativos às importâncias a restituir, onde se assegurarão as garantias previstas na lei, nomeadamente o direito a reclamar ou

impugnar previstos nos artigos 70.º e 102.º do Código de Procedimento e Processo Tributário” fls. 16 a 19 do apenso 2).

18. Por ofício datado de 20.07.2009, a Impugnante foi notificada para exercer o direito de audição prévia sobre o projecto de correcções do relatório de inspecção, que incidiu sobre o exercício de 2008 (fls. 1 a 12 do apenso 1, cujo conteúdo se dá aqui por integralmente reproduzido);

19. A Impugnante exerceu o direito de audição oralmente, em 28.07.2009 (cfr. doc. fls. 13 e 14 do PA, cujo conteúdo se dá aqui por integralmente reproduzido).

20. Pelo ofício n.º 50711736, datado de 15.10.2009, foi a Impugnante notificada do relatório final (cfr. fls. 15 e ss. do apenso 1).

21. Com interesse e relevância para a decisão, extrai-se do relatório final de inspecção o seguinte:

“III - Descrição dos factos e fundamentos das correcções meramente aritméticas à matéria tributável.

1. Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC)

Foi verificado na base de dados da aplicação de actualização de matriz - modelo 11 que o sujeito passivo procedeu, em 2008-04-15, à alienação da totalidade do prédio urbano inscrito na matriz urbana da freguesia de ....., concelho de Guimarães, sob o artigo n.º 2382. O valor do contrato constante da escritura pública foi de € 598.000,00.

Sendo a primeira transmissão no período de vigência do Código de Imposto Municipal Sobre Imóveis (CIMI), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro, foi o mesmo avaliado de acordo com as regras definidas naquele Código conforme estabelece o artigo 15.º do D.L. 287/2003, de 12 de Novembro.

Esta avaliação foi efectuada em 2008-06-19 e validamente notificada ao vendedor e ao comprador do prédio em 2008-07-02. Decorrido o prazo para pedido de segunda avaliação, nos termos do artigo 75.º do CIMI, os sujeitos passivos não exerceram o direito de a requerer pelo que o valor patrimonial tributário (VPT) se tornou definitivo, sendo actualizado em conformidade o valor inscrito na matriz predial.

Esse VPT definitivo apurado naquela avaliação e inscrito na matriz predial é de € 1.301.830,00 (um milhão trezentos e um mil oitocentos e trinta euros).

O sujeito passivo fez uso do previsto no artigo 129.º do CIRC segundo o qual, se o sujeito passivo fizer prova de que o preço efectivamente praticado nas transmissões de direitos reais sobre bens imóveis for inferior ao VPT que serviu de base à liquidação do Imposto Municipal sobre as Transmissões onerosas de imóveis (VPT) não será aplicado o previsto no n.º 2 do artigo 58.º-A do CIRC. Assim, o sujeito passivo tentou, em procedimento administrativo próprio realizado para esse efeito nos termos daquele artigo 129.º, comprovar que o preço que recebeu pelo imóvel alienado era o que constava da escritura. No entanto, conforme consta do despacho final produzido no âmbito daquele procedimento o sujeito passivo não conseguiu apresentar elementos que permitissem, objectivamente, demonstrar que o preço praticado foi inferior ao VPT.

Assim, a decisão proferida para o procedimento do artigo 129.º do CIRC, notificada ao sujeito passivo em 2009-03-05, manteve o VPT definitivo do artigo urbano n.º 2382 da freguesia de ....., concelho de Guimarães, em € 1.301.830,00.

O artigo 58.º-A do Código do IRC (CIRC) determina que os alienantes e adquirentes de direitos reais sobre bens imóveis devem adoptar, para efeitos de determinação do lucro tributável sujeito a IRC, valores normais de mercado que não poderão ser inferiores aos VPT definitivos que serviram de base à liquidação de IMT, ou que serviriam no caso de não haver liquidação deste imposto.

Dessa forma, sempre que, como no caso em apreço, o valor constante do contrato de transmissão do imóvel seja inferior ao VPT definitivo do imóvel, é este – o VPT – o valor a considerar pelo alienante e adquirente na determinação do lucro tributável.

(...)” - cfr. fls. 1 a 25 do apenso 1.

22. Em 16.11.2009, foi emitida a liquidação adicional de IRC do exercício de 2008, no valor de € 184.558,70, com data limite de pagamento de 23.12.2009 (cfr. fls. 73 do processo principal).

23. A liquidação foi notificada à Impugnante em 19.11.2009 (cfr. fls. 74 e 75 do processo principal).

24. A petição inicial da presente Impugnação foi apresentada em 02.02.2010 (fls. 1 do processo principal).

25. Para além da quantia entregue a título de sinal, referida em 2., a compradora, B....., Lda., entregou à Impugnante as seguintes quantias e nas seguintes datas:

- € 51.387,60, em 30.11.2004;
- € 23.412,40, em 30.11.2004;
- € 32.715,96, em 28.02.2005;
- € 10.000,00, em 26.10.2005;
- € 350.000,00, em 28.11.2005;
- € 188.677,68, em 06.02.2006;
- € 192.287,20, em 17.04.2008

(cfr. fls. 45 a 56 e 161 a 164 do processo principal).

26. O lote de terreno a que corresponde o artigo 2554 urbano de ..... confronta com a Rua ....., uma rua larga, com baías de estacionamento e que é a principal via de acesso à Universidade do Minho, a partir do centro da cidade de Guimarães (cfr. fls. 31 a 33 do processo principal).

27. Neste lote foi autorizada a construção de um edifício com uma área de implantação de 896 m<sup>2</sup>, correspondente a 78,60% do terreno, não havendo lugar a quaisquer infra-estruturas a levar a cabo pelo adquirente para o licenciamento da construção (cfr. fls. 34 a 37 do processo principal e apenso com documentos não digitalizados).

28. Tal edifício era composto por cave destinada a garagens, rés-do-chão destinado a comércio e quatro andares e um recuado com 17 fracções destinadas a habitação, com um volume de construção de 9.270,90 m<sup>3</sup> (idem).

29. No lote inscrito na matriz urbana sob o art. 2382 foram autorizados edifícios com uma área de implantação de 1.261 m<sup>2</sup>, destinados apenas a habitação e garagens, correspondendo a 22,31% do terreno, sendo a parte restante destinada a arruações, jardins e baías de estacionamento (idem).

30. Em 05.12.2000, o volume de construção previsto para este lote era de 14.039,4 m<sup>3</sup> (idem).

31. Tal lote tem acesso, a poente, à via pública apenas através da Rua ....., rua estreita, sem passeios e baías de estacionamento (cfr. fls. 31 a 33 do processo principal e apenso com documentos digitalizados).

32. E confronta a norte com um edifício fabril de D.....

33. Em 25.05.2007, foi apresentado em nome da Impugnante, mas já da responsabilidade da adquirente, um projecto de arquitectura para o mesmo lote (artigo 2382) em que foi proposta e autorizada uma volumetria de construção de 28.770 m<sup>3</sup>, correspondente a 36 habitações do tipo T3 e 52 garagens, das quais 30 singulares e 22 duplas (cfr. fls. 38 a 39 do processo principal).

34. A Impugnante registou contabilisticamente o proveito da venda do lote inscrito na matriz urbana sob o art. 2382, no exercício de 2008 (cfr. artigo 62 da Petição Inicial)» (7).

## 2.2 DE FACTO E DE DIREITO

### 2.2.1 AS QUESTÕES A APRECIAR E DECIDIR

A AT, tendo verificado que o preço constante da escritura celebrada em 2008, de compra e venda de um prédio, é inferior ao VPT desse imóvel fixado para efeitos de Imposto Municipal sobre a Transmissão Onerosa de Imóveis (IMT), e tendo também decidido que a sociedade vendedora, que lançou mão do procedimento previsto no art. 129.º do CIRC, não logrou demonstrar que o preço real da transmissão é o constante da escritura, procedeu à alteração da matéria tributável declarada e à consequente liquidação adicional de IRC, considerando que o valor a levar em conta para efeitos da determinação do rendimento gerado pela alienação é o VPT, nos termos do disposto no art. 58.º-A, n.º 2, do CIRC.

A Contribuinte não se conformou com essa liquidação adicional e impugnou-a com o fundamento, no que ora nos interessa (8), de que o preço efectivamente recebido foi o que consta da escritura.

A Fazenda Pública contestou a impugnação judicial com fundamento na caducidade do direito de impugnar. Sustentou, em síntese, que a Contribuinte «foi notificada da decisão da (AF) Administração Fiscal que, em sede de procedimento de fixação de preço de imóvel para efeito de IRC, do exercício de 2008, manteve o VPT desse imóvel» e, sendo que os actos de fixação de valores patrimoniais são impugnáveis, nos termos do disposto no art. 95.º, n.ºs 1 e 2, alínea b), da Lei Geral Tributária (LGT), o decurso do prazo para impugnar sem que a impugnação judicial fosse deduzida fez caducar o respectivo direito. Ou seja, considerou a Fazenda Pública que a Contribuinte deveria ter impugnado a decisão proferida no âmbito do procedimento do art. 129.º do CIRC e, porque não o fez em tempo, «[j]á caducou o direito de impugnação judicial do acto que fixou, para efeito de IRC do exercício de 2008, o valor do prédio», o que obsta a que se aprecie o mérito da questão.

A Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga desatendeu a invocada excepção da caducidade do direito de impugnar. Isto, em resumo, porque entendeu que, contrariamente ao que sustenta a Fazenda Pública, a decisão da AT proferida no procedimento do art. 129.º do CIRC não é susceptível de impugnação autónoma e, ao invés, deve ser impugnada no acto final de liquidação (ou, não havendo lugar a esta, da correcção do lucro tributável). Assim, o prazo para a presente impugnação judicial só começou a contar-se da data limite para o pagamento do montante de IRC liquidado adicionalmente, não havendo dúvidas quanto à tempestividade da impugnação judicial.

Depois, considerando que foi feita prova de que o valor declarado como preço na escritura de compra e venda corresponde à verdade, julgou a impugnação judicial procedente e, em consequência, anulou a liquidação adicional.

A Fazenda Pública insurge-se contra essa sentença mediante recurso para este Supremo Tribunal Administrativo. Insiste na tese de que não podia conhecer-se do mérito da pretensão deduzida em juízo porque estava já caducado o direito de impugnar a fixação do valor patrimonial do prédio vendido.

Ou seja, a Fazenda Pública, se bem interpretamos a sua alegação, entende que a Impugnante podia e devia ter reagido contra a decisão proferida em sede do procedimento previsto no art. 129.º do CIRC e que, não tendo reagido contra esse acto, que considerou ser de fixação do valor patrimonial do

prédio – acto destacável e, por isso, susceptível de impugnação autónoma –, não pode agora fazê-lo em sede de impugnação contra a liquidação do imposto.

Subsidiariamente, arguiu a nulidade por ineptidão da petição inicial, por considerar que se verifica contradição entre o pedido e a causa de pedir.

Por isso, as questões a apreciar e decidir são as que deixámos enunciadas em 1.7

### 2.2.2 DA CADUCIDADE DO DIREITO DE IMPUGNAR

Salvo o devido respeito, toda a tese da Recorrente assenta num equívoco, qual seja o de que a decisão proferida no final do procedimento previsto no art. 129.º do CIRC é susceptível de impugnação judicial autónoma. Vejamos:

Nos termos do disposto no art. 58.º-A, n.º 2, do CIRC (<sup>9</sup>), quando o valor resultante da fixação do VPT de um prédio seja inferior ao estipulado no contrato de compra e venda, é aquele que deve ser considerado para efeitos de determinação do lucro tributável do vendedor e do comprador. Dizia o art. 58.º-A do CIRC, aditado pelo Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro (<sup>10</sup>), nos seus n.ºs 1 e 2:

*«1 - Os alienantes e adquirentes de direitos reais sobre bens imóveis devem adoptar, para efeitos da determinação do lucro tributável nos termos do presente Código, valores normais de mercado que não poderão ser inferiores aos valores patrimoniais tributários definitivos que serviram de base à liquidação do imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT) ou que serviriam no caso de não haver lugar à liquidação deste imposto.*

*2 - Sempre que, nas transmissões onerosas previstas no número anterior, o valor constante do contrato seja inferior ao valor patrimonial tributário definitivo do imóvel, é este o valor a considerar pelo alienante e adquirente, para determinação do lucro tributável».*

A consideração do VPT para efeito de determinação do lucro tributável em IRC, quando o valor constante do contrato seja inferior, constitui uma presunção de rendimentos. Essa presunção, se assumisse a natureza de presunção inilidível, aliás expressamente vedada pelo art. 73.º da LGT (<sup>11</sup>), poderia suscitar problemas quanto à sua conformidade constitucional, designadamente, por violação do princípio da tributação do rendimento real consagrado no art. 104.º, n.º 2, da Constituição da República (<sup>12</sup>).

Assim, o legislador criou em sede de IRC um mecanismo para ilisão da presunção, o procedimento previsto no art. 129.º (hoje corresponde-lhe o art. 139.º) do respectivo Código, cujo n.º 1 estipula: *«O disposto no n.º 2 do artigo 58.º-A não é aplicável se o sujeito passivo fizer prova de que o preço efectivamente praticado nas transmissões de direitos reais sobre bens imóveis foi inferior ao valor patrimonial tributário que serviu de base à liquidação do imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis»* (<sup>13</sup>).

Essa prova deverá o sujeito passivo fazê-la, nos termos do n.º 3 do mesmo art. 129.º, *«em procedimento instaurado mediante requerimento dirigido ao director de finanças competente e apresentado em Janeiro do ano seguinte àquele em que ocorreram as transmissões, caso o valor patrimonial tributário já se encontre definitivamente fixado, ou nos 30 dias posteriores à data em que a avaliação se tornou definitiva, nos restantes casos».*

Ou seja, a lei criou um procedimento em ordem a permitir ao sujeito passivo de IRC demonstrar que o preço efectivamente praticado foi inferior ao VPT e, assim, afastar a presunção resultante do referido art. 58.º-A do CIRC.

Esse procedimento *«rege-se pelo disposto nos artigos 91.º e 92.º da Lei Geral Tributária, com as necessárias adaptações, sendo igualmente aplicável o disposto no n.º 4 do artigo 86.º da mesma lei»*, como prescreve o n.º 5 do citado art. 129.º do CIRC. O que significa, designadamente, que a lei equipara este procedimento ao pedido de revisão da matéria colectável fixada por métodos indirectos, permitindo que na impugnação do acto tributário de liquidação (ou do acto de correcção do lucro tributável de que não resulta liquidação) sejam discutidas, não só as ilegalidades desse acto, como também todas as ilegalidades verificadas ao longo do procedimento do art. 129.º do CIRC, cerceando apenas essa possibilidade relativamente ao valor que tenha sido encontrado por acordo entre os peritos, tudo como decorre do princípio da impugnação unitária (<sup>14</sup>), expressamente aplicável *ex vi* da remissão feita pelo n.º 5 do art. 129.º do CIRC para o n.º 4 do art. 86.º da LGT, norma legal que dispõe: *«Na impugnação do acto tributário de liquidação em que a matéria tributável tenha sido determinada com base em avaliação indirecta, pode ser invocada qualquer ilegalidade desta, salvo quando a liquidação tiver por base o acordo obtido no processo de revisão da matéria tributável regulado no presente capítulo».*

Acresce que este procedimento constitui condição necessária à abertura da via contenciosa, como resulta expressamente do n.º 7 do art. 129.º do CIRC, que dispõe: *«A impugnação judicial da liquidação do imposto que resultar de correcções efectuadas por aplicação do disposto no n.º 2 do artigo 58.º-A, ou, se não houver lugar a liquidação, das correcções ao lucro tributável ao abrigo do mesmo preceito, depende de prévia apresentação do pedido previsto no n.º 3, não havendo lugar a reclamação graciosa»* (<sup>15</sup>). Ou seja, o procedimento previsto no n.º 3 do art. 129.º do CIRC, que visa a demonstração pelo sujeito passivo de que o preço efectivamente praticado foi inferior ao VPT, constitui um condição de procedibilidade da impugnação quando nesta se pretenda discutir o preço efectivamente praticado nas transmissões de direitos reais sobre bens imóveis.

De tudo isto bem deu conta a Juíza do Tribunal *a quo*, que traçou correcta e pormenorizadamente o regime legal do procedimento do art. 129.º do CIRC e a sua relação com os meios contenciosos.

Sustenta a Fazenda Pública, agora em sede de recurso, como antes na contestação, que a Contribuinte, em face da decisão que lhe indeferiu o pedido de prova do preço efectivo proferida pela AT no procedimento do art. 129.º do CIRC, deveria ter impugnado essa decisão, a seu ver, nos termos do disposto no art. 95.º, n.ºs 1 e 2, alínea b), da LGT e no art. 134.º, n.º 1, do CPPT e, porque não o fez dentro do prazo que a lei fixa para o efeito, deve ter-se por precludido o direito de questionar o valor do prédio para efeitos de tributação em IRC.

Mas, sempre salvo o devido respeito, não tem razão, como resulta do que deixámos exposto. As ilegalidades desse procedimento, que a própria lei equipara ao pedido de revisão da matéria colectável fixada por métodos indirectos, só podem ser invocadas na impugnação judicial do acto de liquidação ou, não havendo lugar à liquidação, na impugnação do acto de correcção do lucro tributável (art. 129.º, n.º 5, do CIRC). Trata-se de uma manifestação do referido princípio da impugnação unitária.

Ao contrário do que sustenta a Fazenda Pública, a Contribuinte não podia impugnar autonomamente a decisão da AT no referido procedimento do art. 129.º do CIRC. É no âmbito da impugnação judicial da liquidação (pois que houve lugar a esta) que deverão ser invocados, não só qualquer ilegalidade ou erro praticado na liquidação, como também no procedimento destinado à prova do preço efectivo. Por isso, admite-se que no âmbito dessa impugnação judicial possa lançar mão de qualquer meio de prova admitido e que se revele adequado para a demonstração do preço efectivo.

Aliás, como também bem salientou a Juíza na sentença recorrida, a própria notificação da decisão do procedimento reflecte este entendimento (cfr. facto provado sob o n.º 17).

O que nos leva até a questionar se, mesmo a entender-se no sentido propugnado pela Fazenda Pública, não deveria considerar-se que a ora Recorrida tinha sido induzida em erro pela indicação que ali lhe foi feita dos meios para reagir, a determinar, sob pena de violação dos princípios da boa fé e da justiça, que se aceitasse a presente impugnação judicial. Seja como for, a questão não chega sequer a colocar-se, uma vez que a tese da Recorrente não merece ser acolhida.

Rejeitando, pois, a tese da Recorrente, concluímos, com a sentença recorrida, que o prazo da caducidade do direito de impugnar não pode contar-se senão do termo do prazo para pagamento do IRC liquidado adicionalmente, nos termos do art. 102.º, n.º 1, alínea a), do CPPT. E uma vez que a sentença deu como assente que a data limite para pagamento do imposto era 23 de Dezembro de 2009 e que a petição inicial que deu origem à presente impugnação judicial deu entrada em 2 de Fevereiro de 2010, nenhuma censura merece a decisão que julgou improcedente a invocada excepção da caducidade do direito de impugnar.

O recurso não pode ser provido com esse fundamento.

### 2.2.3 DA INEPTIDÃO DA PETIÇÃO INICIAL POR CONTRADIÇÃO ENTRE O PEDIDO E A CAUSA DE PEDIR

A Recorrente invoca ainda, subsidiariamente, a nulidade por ineptidão da petição inicial em virtude de considerar que existe contradição entre o pedido e a causa de pedir.

Isto, porque considera que o pedido formulado – de anulação da liquidação adicional de IRC – está em contradição com a causa de pedir invocada, que respeita à fixação do valor patrimonial do imóvel vendido.

A contradição entre o pedido (efeito jurídico que se pretende obter) e a causa de pedir (facto jurídico de que procede o pedido) está prevista no art. 193.º, n.º 2, alínea b), do CPC, como causa de ineptidão da petição inicial.

Também no art. 98.º do CPPT se considera nulidade insanável em processo judicial tributário a ineptidão da petição inicial, sendo aliás tal nulidade de conhecimento oficioso. A ineptidão, implicando a nulidade de todo o processo, não permite, ao contrário do que ocorre com outras nulidades, o aproveitamento do processo<sup>(16)</sup>.

A contradição entre o pedido e a causa de pedir (tal como a nulidade da sentença por oposição entre os fundamentos e a decisão, prevista no art. 668.º, n.º 1, alínea c), do CPC, e no art. 125.º, n.º 1, do CPPT), é a *contradição lógica*, distinta da *inconcludência jurídica*, isto é, da situação em que é alegada uma causa de pedir da qual não se pode tirar, por não preenchimento da previsão normativa, o efeito jurídico pretendido, constituindo causa de improcedência da acção, embora a fronteira entre essa contradição e esta inconcludência nem sempre seja fácil de estabelecer<sup>(17)</sup>.

ALBERTO DOS REIS esclareceu o seguinte: «*Na verdade, a causa de pedir deve estar para com o pedido na mesma relação lógica em que, na sentença, os fundamentos hão-de estar para com a decisão. O pedido tem, como a decisão, o valor e o significado duma conclusão; a causa de pedir, do mesmo modo que os fundamentos de facto da sentença, é a base, o ponto de apoio, uma das premissas em que assenta a conclusão. Isto basta para mostrar que entre a causa*



de pedir e o pedido deve existir o mesmo nexo lógico que entre as premissas dum silogismo e a sua conclusão.

*A petição inicial, para ser uma peça bem elaborada e construída, deve ter a contextura lógica dum silogismo, deve poder reduzir-se, em esquema, a um raciocínio, com a sua premissa maior (razões de direito), a sua premissa menor (fundamentos de facto) e a sua conclusão (pedido).*

[...]

*Pois bem. É da essência do silogismo que a conclusão se contenha nas premissas, no sentido de ser o corolário natural e a emanação lógica delas. Se a conclusão, em vez de ser a consequência lógica das premissas, estiver em oposição com elas, teremos, não um silogismo rigorosamente lógico, mas um raciocínio viciado, e portanto uma conclusão errada. Compreende-se, por isso, que a lei declare inepta a petição cuja conclusão ou pedido briga com a causa de pedir. Esta é mesmo, a nosso ver, a modalidade mais característica de ineptidão. Se o autor formula um pedido que, longe de ter a sua justificação na causa de pedir, está em flagrante oposição com ela, a ineptidão é manifesta»<sup>(18)</sup>.*

É sobre idêntica contradição entre o pedido e a causa de pedir, também salientou: «*O pedido deve ser o corolário ou a consequência lógica da causa de pedir ou dos fundamentos em que assenta a pretensão do autor, do mesmo modo que, num silogismo, a conclusão deve ser a emanação lógica das premissas. Se, em vez disso, o pedido colidir com a causa de pedir, a ineptidão é manifesta*»<sup>(19)</sup>.

Assim, a doutrina e a jurisprudência interpretam e aplicam a *contradição* prevista na alínea b) do n.º 2 do artigo 193.º do CPC no sentido da incompatibilidade *lógica* entre o facto real, concreto, individual, invocado pelo autor como base da sua pretensão (*causa de pedir*) e o efeito jurídico por ele requerido (*pedido*) através da acção judicial.

«*Se a crise da pretensão deduzida em juízo reside, não na falta de correspondência lógico-normativa entre o facto concreto alegado pelo autor e a providência jurisdicional por ele requerida, mas na simples falta real de um pressuposto (seja de facto, seja de direito) da concessão desta providência, a situação é de improcedência da acção – e não de contradição (lógica, normativa) entre o petitum e a causa petendi*»<sup>(20)</sup>.

No caso *sub judice*, a ora Recorrida pediu em juízo a anulação da liquidação adicional de IRC que lhe foi efectuada com fundamento em erro na quantificação da matéria tributável, decorrente da AT ter considerado que o valor a utilizar na determinação do proveito resultante de uma venda de um imóvel era o VPT fixado para efeitos do IMT e não o valor do preço constante da escritura. Como causa de pedir invocou a correspondência à realidade do preço declarado, que considera ter ficado demonstrado no procedimento do art. 129.º do CIRC.

Manifestamente, inexistente a contradição lógica entre pedido e causa de pedir que poderia justificar a invocada ineptidão da petição inicial. Aquele (pedido) é o corolário natural e a emanação lógica das premissas (causa de pedir). Saber se a alegada causa de pedir, conexas logicamente com o pedido, é ou não bastante para alicerçar este, é um problema de improcedência (que, aliás, não vem suscitado no recurso) e não de oposição entre o pedido e a causa de pedir.

Assim sendo, improcede a invocada ineptidão da petição de recurso.

#### 2.2.4 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões:

I - Para determinação do lucro tributável referente às transacções de imóveis em sede de IRC, prevalece o valor patrimonial tributável (VPT) fixado para efeitos de IMT sobre o preço declarado da transacção, sempre que o primeiro seja superior ao segundo (art. 58.º-A, n.º 2 do CIRC; hoje, art. 64.º).

II - O regime do art. 129.º do CIRC (hoje 139.º) permite ao sujeito passivo de IRC a prova de que o preço efectivamente praticado nas transmissões de direitos reais sobre imóveis foi inferior ao VPT, obviando assim à aplicação do disposto no art. 58.º-A, n.º 2, do CIRC (correção ao valor de transmissão de direitos reais sobre bens imóveis).

III - De acordo com o disposto no n.º 7 do art. 129.º do CIRC, esse procedimento de prova do preço efectivo constitui condição de impugnabilidade da liquidação que resultar das correcções efectuadas ao abrigo do art. 58.º-A do CIRC (ou, se não houver lugar a liquidação, condição da impugnação das correcções ao lucro tributável).

IV - Atento do disposto no n.º 5 do art. 129.º do CIRC, a esse procedimento são aplicáveis, com as devidas adaptações, as regras dos arts. 91.º, 92.º e 86.º, n.º 4 da LGT, o que significa, designadamente, que da decisão final aí proferida não cabe impugnação judicial autónoma.

V - No entanto, de acordo com o princípio da impugnação unitária, no âmbito da impugnação judicial subsequente, o sujeito passivo poderá invocar qualquer ilegalidade ou erro praticado na liquidação ou no procedimento destinado à prova do preço efectivo, bem como recorrer a qualquer meio de prova que se revele adequado no caso concreto para a demonstração do preço efectivamente praticado.

VI - A ineptidão por contradição entre o pedido e a causa de pedir, prevista como nulidade insanável no art. 98.º do CPPT, só se verifica quando exista contradição lógica entre pedido e causa de pedir e já não quando esta não seja bastante para alicerçar aquele, problema que se situa no âmbito da procedência do pedido e não no da oposição entre o pedido e a causa de pedir.

### 3. DECISÃO

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

Custas pela Recorrente.

Lisboa, 6 de Fevereiro de 2013. — *Francisco Rothes* (relator) — *Fernanda Maças* — *Casimiro Gonçalves*.

<sup>(1)</sup> Referimo-nos, aqui como a seguir, à versão do Código anterior à republicação operada pelo Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho. Actualmente, àquele art. 129.º corresponde o art. 139.º.

<sup>(2)</sup> Uma vez que usamos o itálico na transcrição, as partes que estavam em itálico no original figuram aqui em estilo normal.

<sup>(3)</sup> Pensamos tratar-se de lapso de escrita: a Recorrida por certo quer-se referir ao art. 129.º do CIRC, na versão anterior à republicação operada pelo Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho, que é o que corresponde actualmente ao art. 139.º do mesmo Código.

<sup>(4)</sup> Pensamos tratar-se de lapso de escrita: por certo queria referir-se ao art. 58.º-A do CIRC, na versão anterior à republicação do Código operada pelo Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho, ao qual corresponde actualmente o art. 64.º.

<sup>(5)</sup> Pensamos tratar-se de lapso de escrita: ao art. 129.º do CIRC, na versão anterior à republicação do Código operada pelo Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho, corresponde actualmente o art. 139.º.

<sup>(6)</sup> Ver nota de rodapé <sup>(3)</sup>.

<sup>(7)</sup> Uma vez que usamos o itálico na transcrição, as partes que estavam em itálico no original figuram aqui em estilo normal.

<sup>(8)</sup> A Impugnante invocou também a violação do princípio da especialização dos exercícios, fundamento que foi julgado improcedente, mas, nessa parte, a sentença transitou em julgado.

<sup>(9)</sup> Hoje, após a republicação do Código operada pelo Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho, corresponde-lhe o art. 64.º.

<sup>(10)</sup> Diploma que aprovou a reforma dos impostos sobre o património.

<sup>(11)</sup> Dispõe o art. 73.º da LGT: «*As presunções consagradas nas normas de incidência tributária admitem sempre prova em contrário*».

<sup>(12)</sup> Diz o art. 104.º, n.º 2, da CRP: «*A tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real*».

<sup>(13)</sup> Igual possibilidade foi consignada no art. 31.º-A do CIRS.

<sup>(14)</sup> O princípio da impugnação unitária, consagrado no art. 54.º do CPPT, significa que não são susceptíveis de impugnação contenciosa os actos interlocutórios do procedimento, a menos que exista disposição expressa em contrário ou que sejam actos imediatamente lesivos, sem prejuízo de poder ser invocada na impugnação da decisão final (geralmente, da liquidação) qualquer ilegalidade anteriormente cometida. Para maior desenvolvimento, vide JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado*, Áreas Editora, 6.ª edição, volume I, anotação 2 ao art. 54.º, pág. 467.

<sup>(15)</sup> Redacção dada pelo art. 52.º da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro (Orçamento do Estado para 2007), aqui aplicável.

<sup>(16)</sup> E por isso não se prevê que em tais casos seja o impugnante notificado para aperfeiçoar a petição já que ela é desde logo nula.

<sup>(17)</sup> Cfr. JOSÉ LEBRE DE FREITAS, JOÃO REDINHA e RUI PINTO, *Código de Processo Civil Anotado*, volume 1.º, pág. 323.

<sup>(18)</sup> *Comentário ao Código de Processo Civil*, volume 2.º, págs. 381/382.

<sup>(19)</sup> *Código de Processo Civil Anotado*, volume I, pág. 309.

<sup>(20)</sup> ANTUNES VARELA, *Revista de Legislação e de Jurisprudência*, Ano 121.º, pág. 121.

## Acórdão de 6 de Fevereiro de 2013.

### Assunto:

*Empreendimentos turísticos. Instalação. Isenção de sisa e redução de um quinto do imposto do selo. Interpretação das normas fiscais. Benefícios fiscais.*

### Sumário

*I — Na determinação do sentido e alcance das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam são observadas as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis”, sendo que “Sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer directamente da lei” (artigo 11.º, n.º 1 e 2, da LGT).*

- II — *No âmbito do regime jurídico da instalação, exploração e funcionamento dos empreendimentos turísticos, estabelecido no Decreto-Lei n.º 39/2008, de 7 de Março, o conceito de instalação de um empreendimento turístico compreende o conjunto de actos jurídicos e os trâmites necessários ao licenciamento (em sentido amplo, compreendendo comunicações prévias ou autorizações, conforme o caso) das operações urbanísticas necessárias à construção de um empreendimento turístico, bem como a obtenção dos títulos que o tornem apto a funcionar e a ser explorado para finalidade turística (cfr. Capítulo IV, artigo 23.º ss).*
- III — *Quando o legislador utiliza a expressão aquisição de prédios ou de fracções autónomas com destino à «instalação», para efeitos do benefício a que se reporta o n.º 1 do artigo 20.º, do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, não pode deixar de entender-se como referindo-se precisamente à aquisição de prédios (ou de fracções autónomas) para construção de empreendimentos turísticos, depois de devidamente licenciadas as respectivas operações urbanísticas, visando beneficiar as empresas que se dedicam à actividade de promoção/criação dos mesmos.*
- IV — *O legislador pretendeu impulsionar a actividade turística prevendo a isenção /redução de pagamento de Sisa /Selo, para os promotores que pretendam construir/criar estabelecimentos (ou readaptar e remodelar fracções existentes) e não quando se trate da mera aquisição de fracções (ou unidades de alojamento) integradas nos empreendimentos e destinadas à exploração, ainda que sejam adquiridas em data anterior à própria instalação/licenciamento do empreendimento, no caso de empreendimentos turísticos em propriedade plural.*
- V — *Quem adquire as fracções não se torna um co-financiador do empreendimento, com a responsabilidade da respectiva instalação, uma vez que está a adquirir um produto turístico, seja a aquisição feita em planta ou depois de instalado o empreendimento, como um qualquer consumidor final, tanto mais que as fracções podem ser adquiridas para seu uso exclusivo e sem qualquer limite temporal.*
- VI — *Não estando em causa a aquisição de prédios ou de fracções autónomas destinados à construção/instalação de empreendimentos turísticos, mas sim a aquisição de unidades de alojamento por consumidores finais, ainda que porque integradas no empreendimento em causa se encontrem afectas à exploração turística, a mesma não pode beneficiar das isenções consagradas no artigo 20.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 423/83.*
- VII — *“Os benefícios fiscais são medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes e que sejam superiores aos da própria tributação que impedem (artigo 2.º/1 do EBF) (...)” e embora admitindo a interpretação extensiva (artigo 10.º do EBF), não pode ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência, ainda que imperfeitamente expresso (artigo 9.º/2 do C. Civil), para além de que porque representam uma derrogação da regra da igualdade e do princípio da capacidade contributiva que fundamenta materialmente os impostos, os benefícios fiscais devem ser justificados por um interesse público relevante.*

Processo n.º 1000/12-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A.....

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons.<sup>o</sup> Dr. Pedro Delgado.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – A Fazenda Pública, veio recorrer para este Supremo Tribunal da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé de 29 de Maio de 2012, que julgou procedente a impugnação judicial deduzida pela A....., sociedade de direito estrangeiro melhor identificada nos autos contra a liquidação de Imposto Municipal sobre Transmissões de Bens Imóveis, no valor de € 42.896,75 e de Imposto de Selo, no valor de € 4.223,68, referente à aquisição de uma fracção.

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

«a) A questão decidenda é saber se o aquisição imóvel se destinou à instalação do empreendimento ou se este já se encontrava instalado;

b) In casu, não existindo ampliação ou melhoramento em mais de 50%, o reconhecimento dos benefícios respeitantes à isenção de IMT e redução de Imposto de Selo dependem de se considerar que a aquisição do impugnante se destinou a instalar um empreendimento qualificado de utilidade turística como o exige o art.º 20º n.º 1 do Decreto-Lei n.º 423/83 de 05/12;

c) O DL n.º 423/83 de 5/12 reestruturou profundamente o instituto de utilidade turística e previu, no seu art.º 7º a concessão da utilidade turística a título prévio caso fosse atribuída antes da entrada em funcionamento dos empreendimentos:

- i) novos;
- ii) já existentes que fossem objecto de remodelação, beneficiação ou de reequipamento totais ou parciais;
- iii) já existentes que aumentassem a sua capacidade em, pelo menos, 50%;

d) E previu a concessão da utilidade turística a título definitivo, caso fosse atribuída a empreendimentos já em funcionamento ou quando resultasse da confirmação da utilização turística a título prévio;

e) E foi precisamente ao abrigo destes normativos que, em 25-02-2011, foi publicado no Diário da República a atribuição da utilidade turística a título definitivo ao Aldeamento Turístico B....., de 5 estrelas, cujo funcionamento já iniciara em 2008/09/04;

f) Assim, não faz sentido, e carece de apoio legal, sustentar, como se faz na sentença recorrida, que a aquisição da fracção identificada nos autos, integra a fase de instalação do empreendimento turístico, pois este não só já se encontrava instalado, como também já se encontra em funcionamento desde 2008/09/04;

g) A interpretação que a Fazenda Pública faz da norma em questão, é a de que esta apenas reconhece a possibilidade de ser atribuída a utilidade turística a empreendimentos que resultem de um directo investimento, traduzido quer na construção de empreendimentos novos, quer na remodelação, beneficiação ou reequipamento totais ou parciais, quer na realização de obras conducentes ao aumento da capacidade em, pelo menos, 50%;

h) Por esse motivo, o Legislador entendeu atribuir benefícios fiscais em sede de imposto de sisa (IMT) e do selo, às empresas proprietárias que realizam o esforço do investimento. Pretendeu o Legislador impulsionar este sector de actividade, prevendo isenção/redução de pagamento de sisa/selo, mediante determinadas condições, a quem vai criar estabelecimentos turísticos, e não a quem se limita a adquirir fracções pertencentes a empreendimentos já instalados,

l) Na verdade, quando o legislador diz, no n.º 1 do artigo 20º, “destino à instalação”, tal significa que se trata apenas de aquisições de prédios efectuadas com o intuito de neles construir/melhorar empreendimentos turísticos, e não da mera aquisição de prédios/fracções integradas em empreendimentos já construídos e instalados, como sucedeu no caso concreto;

m) Este é o entendimento e interpretação perfilhados pela Administração Tributária, e que decorre do elemento histórico, racional/teleológico, mas também literal das normas jurídicas em apreço;

l) Ao julgar que a aquisição da fracção se destinou à instalação do empreendimento turístico, a decisão contida no aresto ora recorrido viola o disposto naquela norma legal, incorrendo em erro de julgamento, porque não esta preenchido um dos condicionalismos que a Lei impõe para que se verifique a isenção prevista no n.º 1 do art. 20.º do DL n.º 423/83, nomeadamente, que o imóvel adquirido se destine à instalação do empreendimento turístico.»

**2** – A recorrida apresentou as suas contra alegações defendendo a manutenção da douta sentença, nos seguintes termos:

«a) O Digníssimo Tribunal a quo decide bem quando dá razão à Recorrida e condena a Recorrente a reconhecer-lhes os benefícios fiscais de isenção de IMT e de redução do imposto de Selo em 1/5, conforme decorre do art.º 20 do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro na sua redacção actual;

b) A aplicação dos benefícios fiscais previstos no art.º 20 do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro é de aplicação automática, verificados que estejam os pressupostos exigidos pelo normativo legal;

c) O processo de instalação de em empreendimento turístico é complexo, moroso e por fases;

d) O processo de instalação termina com o início de funcionamento do empreendimento turístico;

e) O conceito de utilidade turística conforme resulta do n.º 5 do artº 3 do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, estabelece que todas as unidades que compõem os empreendimentos turísticos ficam abrangidas no conceito de utilidade turística;

f) O decreto-lei n.º 29/2008 de 7 de Março, na redacção que lhe foi conferida pelo Decreto-Lei n.º 228/2009, de 14 de Setembro, consagra um conceito de exploração turística assente na unidade, continuidade e afectação à exploração turística de todas as unidades que compõem o empreendimento independente da propriedade das mesmas estar ou não na entidade que tem a cargo essa exploração;

g) A aquisição da fracção pela Recorrida é uma aquisição inicial e respeita os todos os requisitos previstos no art.º 20 do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro;

h) A retroação prevista no despacho ministerial de atribuição da utilidade turística a título definitivo ao empreendimento visa estender os efeitos dessa atribuição a todas as relações jurídicas que tiveram lugar entre o momento em que se inicia o processo e o reconhecimento a título definitivo da utilidade turística;

i) Os benefícios resultantes do art.º 20 do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, não são apenas aplicáveis às situações que resultem de investimento directo, seja na construção de empreendimentos novos, beneficiação, remodelação ou reequipamento de empreendimentos já existentes;

j) A interpretação da Recorrente é restritiva, infundada e sem qualquer substrato legal, para além de não ter qualquer eco na jurisprudência existente sobre a matéria;»

**3** – O Exmº Procurador Geral Adjunto emitiu o douto parecer, com a seguinte fundamentação:

«Recurso interposto pela F.P. no processo em que é impugnante A.....:

Invoca a F.P. que o inciso constante do art. 20.2 n.º 1 do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, “destino à instalação” deve conduzir a um outro entendimento que não aquele que foi tido e que serviu para se decidir restituir ainda à impugnante o I.M.T. que tinha já pago.

E defende que tal se imporá ainda de acordo com os elementos histórico e racional/teleológico da interpretação.

Ora, é de atentar que se está em face de norma relativa a benefício fiscal, a qual não é susceptível de integração analógica, mas admite interpretação extensiva, segundo o que resulta especificamente previsto no art. 10.º do E.B.F..

Como é sabido, esta tem de obter suporte na letra da lei, segundo o previsto nos arts. 11.º n.ºs 1 e 3 da L.G.T. e 9º n.º 2 do C. Civil.

É de atentar, antes de mais, se a letra da lei suporta a pretendida isenção. Diz a mesma respeito às “aquisições de prédios ou de fracções autónomas com destino à instalação de empreendimentos qualificados de utilidade turística, ainda que tal qualificação seja atribuída a título prévio, desde que se mantenha válida e seja observado o prazo fixado para a abertura ao público do empreendimento”.

O inciso em causa “com destino à instalação” vai claramente no sentido da aquisição ter de ocorrer antes da instalação do empreendimento.

É referida a posição do S.T.A., no sentido de reconhecer os efeitos constitutivos de isenção de I.R.C. decorrentes da declaração de utilidade pública.

E certo é esta sido, embora posteriormente, e com validade por 7 anos, conforme despacho publicado na II s. do D.R. n.º 40, de 25/2/2011, do Secretário do Turismo.

Quer parecer ser de entender que a mesma como constitui apenas um meio de acesso a tal isenção — assim, se refere a dado passo em parecer do Conselho Consultivo da P.G.R. de 30-6-11, publicado no D.R. II s. n.º 178, a p. 37293 e ss..

Assim, tal não dispensará o preenchimento de outros pressupostos.

Mais parece que a obtenção do alvará de autorização para fins turísticos, constituindo título válido de abertura do empreendimento — cfr. arts. 30º e 32.º alínea a) do Dec.-Lei n.º 39/08, de 7/3-, corresponde ainda à data da instalação, conforme, aliás, se entendeu na sentença recorrida.

Ainda que se prevendo que a mesma possa ter lugar por fases, conforme referido foi, não consta ser o caso.

Certo é, pois, que, tendo a aquisição sido efectuada a 3-8-11, se mostrava já então instalado o empreendimento, o que ocorreu com a obtenção daquele alvará a 5-3-09, conforme resulta da alínea H) do probatório.

Assim, e ainda que conste ter sido na mesma data efectuada com a anterior proprietária contrato de exploração turística, conforme resulta ainda da alínea D) do probatório, quer parecer não será de reconhecer a dita isenção nem o reembolso do I.R.C. pago, mesmo a admitir-se este como possível em face nos arts. 70º n.º 1 e 102. n.º1 do C.P.P.T..

Caso se, entenda, porém, que tal corresponde ainda a um destino então ainda possível, sempre haveria de se recorrer à substância económica do facto tributário, a qual não foi analisada em termos de se apurar se está face a uma aquisição que se caracteriza, afinal, fundamentalmente ainda como um investimento destinado à instalação.

Concluindo:

1. O destino à instalação é ainda pressuposto de isenção de I.M.T., de acordo com o que consta do art. 20º n.º 1 do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro;

2. Tendo a aquisição sido efectuada já depois da instalação do empreendimento, não é de reconhecer a pretendida isenção de I.M.T.;

3. Parece que o recurso é de proceder, sendo de revogar o decidido.»

**4** – Colhidos os vistos legais, cabe decidir.

**5**- Em sede factual apurou-se em primeira instância a seguinte matéria de facto:

A) Em 14 de Julho de 2009, entre os Impugnante, na qualidade de segundo outorgante e “C..... LDA.”, com sede nas ..... Loulé, ....., freguesia de ....., concelho de Loulé, pessoa colectiva ....., na qualidade de primeiro outorgante e outros, foi celebrada a escritura publica de compra e venda, de fls. 4 a 8 do processo administrativo apenso, que aqui se dá por integralmente reproduzida para todos os legais efeitos.

B) Declarou a Primeira Outorgante (fls. 5 e 6 do apenso):

«Que pelo preço de SEISCENTOS E CINQUENTA E NOVE MIL NOVECENTOS E CINQUENTA EUROS, já recebido, à sociedade representada da segunda venda a fracção autónoma designada pelas letras “Y”, que corresponde ao bloco B zero cinco – ZONA DA PRAIA - fracção R vinte e três, rés do chão, destinada a habitação, serviços de exploração turística tipo T Dois classificado para fins turísticos, integrada no prédio urbano em regime de propriedade horizontal, - denominado D..... ou B....., Aldeamento turístico de cinco estrelas - sito em ....., freguesia de ....., concelho de Loulé, inscrito provisoriamente na respectiva matriz sob o artigo P12988, descrito na Conservatória do Registo Predial de Loulé sob o número um zero dois oito dois/ dois mil e oito, zero quatro, zero nove, onde se mostram registadas a constituição de empreendimento turístico com propriedade horizontal pela inscrição AP cinco mil duzentos e doze de dois mil e nove, zero três, dezasseis (...).»

C) Resulta da escritura pública que ficaram em arquivo (fls. 6 do apenso)

«Declaração para a liquidação do IMT e documento do pagamento número 160.809.015.633303 efectuado no Serviço de Finanças de Loulé 1 em 13 de Julho de 2009.

- Documento comprovativo do pagamento de Imposto de Selo, verba 1.1 da T.G.I.S., com o numero 163509.000.809.107 no montante de cinco mil duzentos e setenta e nove euros e sessenta cêntimos, efectuado no referido Serviço de Finanças em 13 de Julho de 2009.»

D) O prédio a que se refere a alínea B) encontra-se inserido no Empreendimento Turístico B..... conforme resulta dos títulos constitutivo de fls. 7 e segs da reclamação graciosa, que aqui se dá por integralmente reproduzido.

E) Em 05/03/2009, a Câmara Municipal de Loulé emitiu a “LICENÇA DE UTILIZAÇÃO TURÍSTICA n.º 43/09” a favor do C....., Lda., que constitui fls. 57 da reclamação graciosa e que aqui se dá por integralmente reproduzido, donde resulta com interesse para a decisão:

8 CLASSIFICAÇÃO PROVISÓRIA QUATRO ESTRELAS

9 CAPACIDADE MÁXIMA PROVISÓRIA

Efectivo total do CLUBHOUSE é de 483 pessoas, efectivo total nos blocos de apartamentos de 650 pessoas — efectivo total nas moradias de 48 pessoas.

10 CLASSIFICAÇÃO DEFINITIVA CINCO ESTRELAS

11 CAPACIDADE MÁXIMA DEFINITIVA

372 camas fixas individuais e 140 duplas, equivalente a 652 utentes, distribuídas por 140 unidades de alojamento (9 T1, 76 T2 e 55 T3), uma das quais adaptada a pessoas com mobilidade condicionada. Por despacho do Turismo Portugal, I.P. de 13/02/2009

F) Em 14/07/2009, entra a impugnante e E..... S.A., foi celebrado um contrato de exploração turística relativo à fracção a que se refere a alínea B), cfr. fls. 51 e segs da reclamação graciosa.

G) Resulta do contrato a que se refere a alínea anterior:

«É celebrado o presente contrato, em conformidade com o disposto o artigo 45, número 3 do Decreto-lei n.º 39/2008 de 7 de março, através do qual o signatário, na qualidade de proprietário de uma fracção considerada unidade de alojamento do Aldeamento Turístico – B....., habilita a entidade exploradora à exploração da sua fracção, nos termos e condições constantes do clausulado que se anexa, rubricado pelas partes.»

H) Resulta do despacho n.º 3716/2011, publicado na II Série n.º 40, de 25/02/2011:

«Atento o pedido de atribuição da utilidade turística a título definitivo ao Aldeamento Turístico B....., de 5 estrelas, sito no concelho de Loulé, de que é requerente a sociedade C....., Lda.; e

Tendo presentes os critérios legais aplicáveis e o parecer do Turismo de Portugal, I. P., que considera estarem reunidas as condições para a atribuição da utilidade turística a título definitivo ao empreendimento, decido:

1 - Atribuir utilidade turística a título definitivo ao Aldeamento Turístico B....., de 5 estrelas, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 2º e no n.º 3 do artigo 7º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro.

2 - Fixar a validade da utilidade turística em sete anos contados da data do título (comunicação de abertura) ao abrigo do qual o empreendimento iniciou o seu funcionamento (4 de Setembro de 2008), ou seja, até 4 de Setembro de 2015.

3 - Determinar que, ao abrigo do disposto na alínea b) do n.º 1 e no n.º 4 do artigo 16º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, na redacção que lhe foi dada pelo Decreto-Lei n.º 38/94, de 8 de Fevereiro, a proprietária e exploradora do empreendimento fique isenta das taxas devidas à Inspeção Geral das Actividades Culturais, pelo mesmo prazo fixado para a utilidade turística, caso as mesmas sejam ou venham a ser devidas.

4 - Nos termos do disposto no artigo 8º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, a utilidade turística fica sujeita ao cumprimento dos seguintes condicionamentos:

a) O empreendimento não poderá ser desclassificado;

b) *A requerente deverá promover, até ao termo do segundo ano após a publicação do presente despacho, a realização de uma auditoria de qualidade de serviço, por uma entidade independente, cujo relatório deve remeter ao Turismo de Portugal, I. P. Caso a requerente disponha de um sistema de gestão de qualidade implementado no empreendimento, o relatório de auditoria pode ser substituído pela descrição detalhada do referido sistema, evidenciando, nomeadamente, a política de qualidade prosseguida, a monitorização e medição da satisfação do cliente e o tratamento das reclamações, a frequência e metodologia das auditorias internas e o envolvimento da gestão de topo;*

c) *Não poderão ser realizadas quaisquer obras que impliquem a alteração do empreendimento sem prévia comunicação ao Turismo de Portugal, I. P., para efeitos da verificação da manutenção da utilidade turística que agora se atribui, sem prejuízo de outros pareceres ou autorizações legalmente devidos por parte daquele organismo.*

*4 de Fevereiro de 2011. - O Secretário de Estado do Turismo, .....»*

I) Em 24/06/2011, a ora impugnante apresentou reclamações gratuitas 1082-11/0400246.6 e 1082-11/0400247.4, contra as liquidações de IMT e IS, cfr. processo apenso.

J) Na reclamação gratuita 1082-11/0400248.2, no Serviço de Finanças, foi prestada a seguinte informação (fls.72 da reclamação):

*«A fls. 2 e 3 devidamente identificado, vem o contribuinte A....., NIF....., representada por Dr.ª..... NIF..... com escritório na....., n.º.....-..... sítio..... - 8135-... .. vem reclamar gratuitamente nos termos dos art.ºs 68º a 70º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, (C.P.P.T.), contra a liquidação de Imposto Sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis, no montante total de € 42.896,75,, respeitante ao ano de 2009, alegando, em resumo, que a liquidação é indevida, porquanto ao empreendimento denominado de “B.....” onde se situa o imóvel adquirido, foi atribuído o estatuto de “Utilidade Turística”, o que implica a isenção de IMT e a redução a 1/5 do Imposto do Selo devido na transmissão.*

*Junta cópia da escritura de aquisição cópia dos contratos celebrados a permitir a exploração turística, cópia da publicação do despacho de atribuição de utilidade turística no Diário da Republica, 2ª Serie, n.º 40 de 25 de Fevereiro de 2011 etc.*

*Quanto ao pedido o mesmo é legal legítimo e interposto em tempo tendo em atenção que a publicação do despacho ocorreu em 25-02-2011.*

*Analizados os documentos juntos aos autos, verifica-se que:*

*1 - De harmonia com o disposto no art.º 19º do Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis, a liquidação do IMT é de iniciativa dos interessados, para cujo efeito devem apresentar uma declaração de modelo oficial, mod. 1.*

*2 - Foi entregue, em nome do sujeito passivo (S.R.) A....., Nif....., a declaração supra referida, a que foi atribuído o n.º. 2009/171485, a qual declarou que pretendia pagar o IMT que fosse devido, com referência à compra que ia efectuar a “C..... Lda., “NIPC. ...., na qual S.P. pretendia adquirir a fracção autónoma designada pela Letra “Y”, do prédio urbano sito na urbanização B....., Sítio do....., Apartado....., destinado a serviços, freguesia de....., concelho de Loulé, inscrito na respectiva matriz sob o artigo n.º.P1 2988, com o valor patrimonial de € 659.950,00, e e que originou a colecta de € 42.896,75, pago em 13-07-2009, pelo documento de pagamento n.º 160.809.015.633.303.*

*3 - Conjuntamente com o IMI foi liquidado o Imposto do Selo (IS), a que se refere a verba 1.1 da tabela, no total de 5.279,60, pago na mesma data, pelo documento de pagamento n.º 163.509.000.809.107.*

*4 - No dia 21-07-2009, no Cartório Notarial sito na Urbanização....., lote....., ....., em Faro, a cargo da notária....., foi celebrada a escritura de compra e venda constando na mesma que pelo preço de seiscentos e cinquenta e nove mil, novecentos e cinquenta euros, a reclamante adquiriu a fracção “Y”, do prédio inscrito sob o artigo provisório n.º 12988, da freguesia de....., concelho de Loulé, encontrando-se os documentos de pagamento atrás mencionados, arquivados juntamente com a referida escritura.*

*5 — O despacho n.º. 3716/2011, publicado no Diário da República 2ª Série-N.º. 40 de 25 de Fevereiro do corrente ano a atribui o “Estatuto de Utilidade Turística” a título definitivo ao “Aldeamento Turístico B.....”, de 5 estrelas, nos termos do disposto no n.º. 1 do art.º. 2º. e n.º3 do art.º 7º do Decreto Lei n.º. 423/83 de 5 de Dezembro, fixando a validade em sete anos contados da data do título (comunicação de abertura) ao abrigo do qual o empreendimento iniciou o seu funcionamento (4 de Setembro de 2008), ou seja, até 4 de Setembro de 2015.*

*6 — O reclamante vem solicitar a restituição da totalidade do IMT, bem como a importância respeitante a 4/5 do Imposto do Selo, pagos pelos documentos acima mencionados.*

*7 — Conforme dispõe o art.º. 20º do decreto Lei n.º. 423/83 de 05/12,...” são isentas de sisa (agora IMT)...as aquisições de prédios ou fracções autónomas com destino à instalação de empreendimentos qualificados de utilidade turística, ainda que tal qualificação, seja atribuída a título prévio”, pelo que, ficam assim excluídos os empreendimentos qualificados de utilidade turística já instalados que não sejam objecto de remodelação ou ampliação, sendo nesta exclusão que se enquadra a fracção*

adquirida pelo reclamante ao empreendimento F....., Lda., pelo que não pode, o adquirente beneficiar da isenção de imposto, conforme previsto no decreto, acima referido.

Assim, uma vez que a liquidação foi correctamente efectuada, sou de parecer que a presente reclamação deve ser indeferida.

Porém V Exa. superiormente melhor resolverá

Remetam-se os autos ao Exm<sup>o</sup>. Senhor Director de Finanças de Faro.

Serviço de Finanças de Loulé 1, 07 de Julho de 2011

A Chefe de Finanças,»

K) Na Direcção de Finanças de Faro foi prestada a informação de fls. 85 e segs. que aqui se dá por integralmente reproduzida e donde resulta com interesse para a decisão:

«(...) Actualmente, o diploma legal disciplina a atribuição da utilidade turística, está consagrado no Decreto lei n.º 433/83 de 5 de Dezembro, que revogou a lei n.º 2073. O n.º 1 do artigo 20º daquele diploma, reza assim:

“São isentas de sisa e do imposto sobre as sucessões e doações, sendo o imposto do selo reduzido a um quinto, as aquisições de prédios ou de fracções autónomas com destino à instalação de empreendimentos qualificados de utilidade turística, ainda que tal qualificação seja atribuída a título prévio, desde que esta se mantenha válida e seja observado o prazo fixado para a abertura ao público do empreendimento.”

E acrescenta o n.º 2: “A isenção e a redução estabelecidas no número anterior verificar-se-ão também na transmissão a favor da empresa exploradora, no caso de a proprietária ser uma sociedade de locação financeira e a transmissão se operar ao abrigo e nos termos do contrato de locação financeira que determinou a aquisição do empreendimento pela sociedade transmitente.”

A lei continua a referir-se a aquisições de prédios (ou fracções) com destino à instalação de empreendimentos de reconhecida utilidade turística. Ou seja, trata-se de isenção nas aquisições de prédios para construir/instalar e não dos já instalados, e que não sejam alvo de obras de remodelação, beneficiação, reequipamento ou ampliação. Aliás, na senda do que já vinha sendo estabelecido, com as necessárias adaptações, desde a Lei n.º 2073 (artigo 13º, in fine).

O Decreto-Lei n.º 423/83 constituiu um instrumento jurídico de fomento e incentivo ao investimento no sector do turismo, que se quer de qualidade. Este impulso que se pretendeu dar ao sector do turismo, está bem patente desde logo no artigo 5º. Com efeito, a lei apenas reconhece a possibilidade de ser atribuída a utilidade turística a empreendimentos que resultem de um directo investimento, traduzido quer na construção de empreendimentos novos, quer na remodelação, beneficiação ou reequipamento totais ou parciais, quer na realização de obras conducentes ao aumento da capacidade em, pelo menos, 50%.

Por esse motivo, o legislador entendeu atribuir benefícios fiscais em sede de imposto de sisa e do selo, às empresas proprietárias que realizam o esforço do investimento. Pretendeu o legislador impulsionar este sector de actividade, prevendo isenção/redução de pagamento de sisa/selo, mediante determinadas condições, a quem vai criar estabelecimentos turísticos, e não a quem se limita a vender fracções pertencentes a empreendimentos já instalados. Este é o entendimento e interpretação perflhados pela DCCI, e que decorre do elemento histórico, racional/teleológico, mas também literal das normas jurídicas em apreço.

Na verdade, quando o legislador diz, no n.º 1 do artigo 20º, “destino à instalação”, tal significa que se trata apenas de aquisições de prédios efectuadas com o intuito de neles construir/melhorar empreendimentos turísticos, e não, como pretende a reclamante, de aquisição de prédios/fracções integradas em empreendimentos já construídos e instalados.

Da mesma forma, quando o legislador utiliza a expressão “seja observado” o prazo fixado para a abertura ao público do empreendimento, sugere a ideia de mais uma condição que é imposta ao promotor do investimento (empresa proprietária), no sentido de que esta, para além de ter de ver reconhecida a utilidade turística ao empreendimento que construiu/ampliou/melhorou, terá ainda de cumprir o prazo que foi estipulado para a abertura do mesmo ao público.

O próprio artigo 20º, no seu n.º 2, estabelece a única situação em que a isenção da sisa e a redução do imposto do selo, também ocorre, para além das situações já referidas: quando a empresa proprietária for uma sociedade de locação financeira e, no âmbito deste contrato de locação que previu a aquisição do empreendimento, vende à empresa exploradora os prédios/fracções.

Portanto, fora destes casos, não está prevista qualquer isenção da sisa (actual IMT). Assim, quando é efectuada a aquisição de uma fracção que integra um empreendimento turístico, já instalado, esta operação não está isenta de sisa/IMT, por inexistência de norma jurídica que a preveja. Consequentemente, entendemos que se torna irrelevante o facto da fracção em causa continuar afecta à exploração turística, já que é a operação em si mesma (o facto tributário em causa) que cai fora da previsão estabelecida no artigo 20º do Decreto - Lei n.º 423/83, que reconhece a isenção do pagamento do imposto da sisa/ IMT (Neste sentido os pareceres emitidos pela DSIMT, de fls. 75 a 84 dos autos)



Consequentemente, a pretensão da reclamante está votada ao insucesso.

### III - PROPOSTA DE DECISÃO

Nos termos do presente Parecer, propõe-se que a reclamação seja

(...)

*Indeferida*

*Devendo notificar-se a reclamante para o exercício do direito de audição, nos termos do artº 60º da lei Geral Tributária.*

*No entanto submete-se à consideração de V. Exª, que superiormente decidirá.*

*Direcção de Finanças de Faro, 1-08-2011»*

M) Sobre a informação a que se refere a alínea anterior recaiu o seguinte despacho (fls. 85 da reclamação):

*«Concordo.*

*Torno definitivo o projecto de despacho de indeferimento de 2011/08/19*

*Faro, 22 de setembro de 2011»*

N) O Impugnante, devidamente notificado, não exerceu o direito de audição.

O) Em 22/09/2011, foi proferido o despacho de indeferimento da reclamação graciosa, donde se extrai:

*«Concordo.*

*Torno definitivo o projecto de despacho de indeferimento de 2011/07/28*

*Faro, 14 de Setembro de 2011»*

P) O despacho a que se refere a alínea anterior foi notificado ao Impugnante por carta registada expedida em 23/09/2011, cfr. fls. 96 e 97 da reclamação graciosa em apenso.

Q) Na reclamação graciosa 1082-11/0400247.4, no Serviço de Finanças, foi prestada a seguinte informação (fls. 73 e 74 da reclamação):

*A fls. 2 e 3, devidamente identificado, vem o contribuinte A..... NIF....., representada por Dra. ...., NIF....., com escritório na ....., Sítio das ..... -8135-.... .., vem reclamar graciosamente nos termos dos artºs 68º a 70º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, (C.P.P.T.). contra a liquidação de Imposto do Selo (Verba 1.1), do ano de 2009, solicitando a restituição da importância correspondente a 4/5 do imposto pago, no montante de € 4.223,66, alegando, em resumo, que a liquidação é indevida, porquanto ao empreendimento denominado de “B.....” onde se situa o imóvel adquirido, foi atribuído o estatuto de “Utilidade Turística”, o que implica a isenção de IMT e a redução a 1/5 do Imposto do Selo devido na transmissão.*

*Junta cópia da escritura de aquisição, cópia dos contratos celebrados a permitir a exploração turística, cópia da publicação do despacho de atribuição de utilidade turística no Diário da República, 2. Série, Nº. 40 de 25 de Fevereiro de 2011, etc.*

*Quanto ao pedido o mesmo é legal legítimo e interposto em tempo tendo em atenção que a publicação do despacho ocorreu em 25-02-20011.*

*Analisados os documentos juntos aos autos, verifica-se que:*

*1 - De harmonia com o disposto no artº 19º do Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis, a liquidação do IMT é de iniciativa dos interessados, para cujo efeito devem apresentar uma declaração de modelo oficial, modº1.*

*2 - Foi entregue, em nome do sujeito passivo (S.P.) A....., NIF....., a declaração supra referida, a que foi atribuído o nº. 2009/171485, a qual declarou que pretendia pagar o IMT que fosse devido, com referência à compra que ia efectuar a “C..... Lda,” NIPC. ...., na qual o S.P. pretendia adquirir a fracção autónoma designada pela Letra “Y”, do prédio urbano sito na urbanização B....., Sítio do ....., Apartado ....., destinado a serviços, freguesia de ....., concelho de Loulé, inscrito na respectiva matriz sob o artigo no. P12988, com o valor atribuído de 6659950,00, e que originou a colecta de 642.896,75. Com base nesta declaração foi liquidado o IMT no valor total de 642.896,75, pago em 13- 07-2009, pelo documento de pagamento nº160.809.015.633.303.*

*3 - Conjuntamente com o IMT foi liquidado o Imposto do Selo (1.5), a que se refere a verba 1.1 da tabela, no total de 5.279,60, pago na mesma data, pelo documento de pagamento nº. 163.509.000.809.107.*

*4 — No dia 21-07-2009, No cartório notarial sito na Urbanização ....., lote ....., ....., em Faro, a cargo da notária ....., foi celebrada a escritura de compra e venda, constando da mesma que pelo preço global de seiscentos e cinquenta e nove mil, novecentos e cinquenta euros, a reclamante adquiriu a fracção “Y”, do prédio inscrito sob o artigo provisório nº. 12988, da freguesia de ....., concelho de Loulé, encontrando-se os documentos de pagamento atrás mencionados, arquivados juntamente com referida escritura.*

5—O despacho n.º 3716/2011, publicado no Diário da República 2ª Série-N.º 40-de 25 de Fevereiro do corrente ano a atribui o “Estatuto de Utilidade Turística” a título definitivo ao “Aldeamento Turístico B.....”, de 5 estrelas, nos termos do disposto no n.º 1 do art.º 2.º e n.º 3 do art.º 7.º do Decreto Lei n.º 423/83 de 5 de Dezembro, fixando a validade em sete anos contados da data do título (comunicação de abertura) ao abrigo do qual o empreendimento iniciou o seu funcionamento (4 de Setembro de 2008), ou seja, até 4 de Setembro de 2015.

6 — O reclamante Vem solicitar a restituição da totalidade do IMT, bem como a importância respeitante a 4/5 do Imposto do Selo, pagos pelos documentos acima mencionados.

7 - Conforme dispõe o art.º 20.º do decreto Lei n.º 423/83 de 05/12, “são isentas de sisa (agora IMT)... as aquisições de prédios ou fracções autónomas com destino à instalação de empreendimentos qualificados de utilidade turística, ainda que tal qualificação, seja atribuída a título prévio”, pelo que, ficam assim excluídos os empreendimentos qualificados de utilidade turística já instalados que não sejam objecto de remodelação ou ampliação, sendo nesta exclusão que se enquadra a fracção adquirida pelo reclamante ao empreendimento C..... Lda., pelo que não pode, o adquirente beneficiar da redução do Imposto do Selo (Verba 1.1) a 1/5, conforme previsto no decreto, acima referido.

E tudo quanto me cumpre informar:

Serviço de Finanças de Loulé 1, 26 de Julho de 2011»

R) Sobre a informação a que se refere a alínea anterior recaiu o seguinte projecto de despacho de indeferimento da reclamação graciosa (fls. 72 da reclamação):

«No uso da competência que me é conferida pela Delegação de Competências efectuada pelo Sr. Director de Finanças de Faro de harmonia com o estipulado no art.º 35.º do CPPT e art.º 62.º da LGT, publicada pelo aviso (extracto) n.º 2791/2010, DR. 2.º Série, n.º 27, de 9/02/2010, tendo em conta a informação e parecer que antecedem, e que faz parte do projecto de despacho, com o qual concordo, indefiro o pedido.

Notifique-se o reclamante, para no prazo de 10 dias dizer o que tiver por conveniente, remetendo-lhe cópia da informação e parecer que antecedem.»

S) A Impugnante, devidamente notificada, não exerceu o direito de audição.

T) Em 12/09/2011, foi proferido o despacho de indeferimento da reclamação graciosa, donde se extrai:

«Do projecto de despacho constante de fls. 83 a 85 dos autos, foi o reclamante notificado, na pessoa do seu mandatário, Dr.ª ....., para o exercício do Direito de Audição nos termos da alínea b) do n.º 1 e n.º 4 e 5 do art.º 60.º da Lei Geral Tributária, através do ofício 6651, datado de 26-07-2011, sob o registo dos CTT n.º RM3091 8261 8PT, não tendo até à presente data sido exercido o mesmo.

Assim, no uso da competência que me é conferida pela Delegação de Competências efectuada de harmonia com o estipulado no art.º 35.º do CPPT e art.º 62.º da LGT, pelo Sr. Director de Finanças de Faro, publicada pelo extracto n.º 2791/2010, DR 2. Série, n.º 27. De 9/02/2010, mantenho e torno definitivo o referido despacho, indeferindo o pedido.

Notifique-se a reclamante nos termos do art.º 36.º do CPPT, através de carta registada com aviso de recepção, enviando-lhe cópia da decisão, e comunicando-lhe que o presente acto é susceptível de impugnação judicial, a interpor no prazo de quinze dias (quinze dias (n.º 2 do art.º 102.º do CPPT) ou de recurso hierárquico a interpor no prazo de 30 (trinta) dias (n.º 1 do artigo 76.º do CPPT).»

U) O despacho a que se refere a alínea anterior foi notificado à Impugnante em 16/09/2011, cfr. reclamação graciosa em apenso.

V) A petição inicial foi apresentada em 29/09/2011, cfr. fls. 3.

## 6. Do objecto do recurso

A questão apreciar no presente recurso é a de saber, se a fracção adquirida pela recorrida se encontra isenta do pagamento do IMT e goza da redução do Imposto de Selo, nos termos do n.º1 do art.º 20º do DL n.º 423/83 de 5/12, tendo em conta que a fracção está integrada num empreendimento de utilidade turística que se encontra construído e instalado pela outorgante vendedora, proprietária/exploradora do empreendimento – C....., Lda.

A sentença recorrida ponderando que, por um lado, a emissão do título de abertura é condição necessária do início de funcionamento do empreendimento turístico, considerou que, por outro, nem sempre a emissão do título abertura determina o início de funcionamento, permitindo ultrapassar a fase de instalação do empreendimento.

Julgou-se também que um empreendimento turístico só se considera instalado com o início de funcionamento e que, permitindo-se a instalação dos empreendimentos turísticos por fases, só à medida que cada uma das fases inicie o funcionamento é que se considera que essa fase se considere instalada.

E, num outro enfoque, considerou que a utilidade turística abrange a totalidade dos elementos componentes ou integrantes dos empreendimentos, com excepção das instalações destinadas à exploração comercial das águas minerais ou similares, das instalações termais — artigo 3.º, n.º 5, do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro.

Prosseguindo neste discurso argumentativo julgou a sentença recorrida que a aquisição da fracção pela Impugnante é uma aquisição inicial e não subsequente, isto é, constitui a primeira venda da frac-

ção, efectuada pela proprietária do empreendimento, estando assim integrada no âmbito do processo de instalação da totalidade do conjunto turístico, processo que é complexo e prolongado no tempo.

E concluiu que a primeira aquisição de cada fracção está integrada no processo de instalação do empreendimento, sendo que, no caso dos autos, os Impugnantes realizaram a primeira aquisição da fracção, beneficiando assim do disposto no artº 20.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 423/83, por se tratar de aquisição com destino à instalação do empreendimento.

**6.1** Contra o assim decidido, insurge-se a Fazenda Pública sustentando que é irrelevante o facto da fracção adquirida pelos recorridos continuar afectada à exploração turística já que a operação realizada cai fora da previsão estabelecida no artigo 20º do DL n.º 423/83.

Alega para o efeito que a aquisição em causa não reúne os requisitos necessários para satisfazer o conceito de instalação dum empreendimento turístico porquanto o empreendimento em causa já antes da transmissão cumpria com todas as exigências legais para funcionar, não sendo afectado pelo obstáculo da instalação por fases.

E conclui que a sentença recorrida ofendeu por erro de interpretação e aplicação o art. 20 do Dec. Lei n.º 423/83 de 5 de Dezembro.

Por sua vez a recorrida sustenta que os benefícios resultantes do art.º 20 do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, não são apenas aplicáveis às situações que resultem de investimento directo, seja na construção de empreendimentos novos, beneficiação, remodelação ou reequipamento de empreendimentos já existentes.

Isto porque o processo de instalação de em empreendimento turístico é complexo, moroso e por fases e termina com o início de funcionamento do empreendimento turístico.

Mais alega que o conceito de utilidade turística conforme resulta do n.º 5 do art.º 3 do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, estabelece que todas as unidades que compõem o empreendimento turístico ficam abrangidas no conceito de utilidade turística.

E que o decreto-lei n.º 29/2008 de 7 de Março, na redacção que lhe foi conferida pelo Decreto-Lei n.º 228/2009, de 14 de Setembro, consagra um conceito de exploração turística assente na unidade, continuidade e afectação à exploração turística de todas as unidades que compõem o empreendimento independentemente da propriedade das mesmas estar ou não na entidade que tem a cargo essa exploração.

Conclui que aquisição da fracção pela Recorrida é uma aquisição inicial e respeita os todos os requisitos previstos no art.º 20 do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro;

**6.2** Desde já se adiantará que o recurso merece provimento e que a sentença que assim decidiu não pode ser mantida na ordem jurídica.

Com efeito a questão nestes termos suscitada é, até nos pressupostos de facto, em tudo idêntica à questão foi apreciada e decidida neste Supremo Tribunal Administrativo em data recente por acórdão de 23/01/2013, no processo n.º 968/12, recurso esse que foi objecto de julgamento ampliado ao abrigo do artº 148º do CPTA e em que o presente relator interveio como adjunto.

Trata-se de jurisprudência que também aqui se acolhe, por com a respectiva fundamentação concordarmos integralmente, pelo que, para obter uma interpretação e aplicação uniformes do direito (cfr. artº 8º, n.º 3 do Código Civil e 148º, n.º 1 do CPTA), nos limitaremos a reproduzir o que sobre tal matéria se disse no já referido Acórdão 968/12.

Como se sublinha naquele aresto, «A resposta à questão de mérito suscitada no presente recurso impõe que se comece por determinar o sentido e o alcance do mencionado preceito, no que se refere ao inciso “aquisições de prédios ou fracções autónomas com destino à instalação de empreendimentos qualificados de utilidade turística”.

Vejamos.

**1.** O art. 20º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, dispõe:

“1- São isentas de sisa e do imposto sobre sucessões e doações, sendo o imposto do selo reduzido a um quinto, as aquisições de prédios ou de fracções autónomas com destino à instalação de empreendimentos qualificados de utilidade turística ainda que tal qualificação seja atribuída a título prévio, desde que esta se mantenha válida e seja observado o prazo fixado para a abertura ao público do empreendimento.

2- A isenção e a redução estabelecidas no número anterior verificar-se-ão também na transmissão a favor da empresa exploradora, no caso de a proprietária ser uma sociedade de locação financeira e a transmissão se operar ao abrigo e nos termos do contrato de locação financeira que determinou a aquisição do empreendimento pela sociedade transmitente.”

O preceito consagra, desta forma, isenção de sisa e do imposto de selo (reduzido a um quinto), nas aquisições de prédios ou de fracções autónomas com destino à «instalação» de empreendimentos qualificados de utilidade turística.

Assim sendo, a questão que se coloca traduz-se em saber que aquisições devem beneficiar das isenções de IMT e de Imposto de Selo ali consagradas: as aquisições de prédios ou de fracções autónomas por promotores com vista a construir e instalar os empreendimentos turísticos, ou as aquisições

de fracções autónomas (unidades de alojamento) pertencentes ou integradas em empreendimentos já construídos e instalados, com vista à sua exploração ?

A resposta a esta pergunta remete-nos para o problema de saber o que deve entender-se por «instalação» de empreendimentos turísticos.

Sobre a interpretação das leis fiscais rege a LGT que, no art. 11º, sob a epígrafe “Interpretação”, estabelece que “Na determinação do sentido e alcance das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam são observadas as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis” (nº1). Logo a seguir, no seu n.º 2 determina-se que “Sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer directamente da lei”. Finalmente, no n.º 3 dispõe-se que “Persistindo dúvida sobre o sentido das normas de incidência a aplicar, deve atender-se à substância económica dos factos tributários.”

Assim sendo, também no direito fiscal, o preceito fundamental da hermenêutica jurídica radica no art. 9º do Código Civil<sup>(1)</sup> que prescreve, sobre interpretação da lei:

“1. A interpretação não deve cingir-se à letra da lei, mas reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada.

2. Não pode, porém, ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente exposto.

3. Na fixação do sentido e alcance da lei, o intérprete presumirá que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados”.

Como ficou dito, no Acórdão deste Supremo Tribunal, de 5 de Setembro de 2012, proc. n.º 314/12, “Interpretar em matéria de leis, quer dizer não só descobrir o sentido que está por detrás da expressão, como também, dentro das várias significações que estão cobertas pela expressão, eleger a verdadeira e decisiva<sup>(2)</sup>.”

PIRES DE LIMA e ANTUNES VARELA<sup>(3)</sup> referem que o sentido decisivo da lei coincidirá com a vontade real do legislador, sempre que esta seja clara e inequivocamente demonstrada através do texto legal, do relatório de diplomas ou dos próprios trabalhos preparatórios da lei.

Assim a letra assume-se, naturalmente, como o ponto de partida da interpretação, cabendo-lhe, desde logo, uma função negativa, qual seja, “a de eliminar aqueles sentidos que não tenham qualquer apoio, ou, pelo menos, qualquer correspondência ou ressonância nas palavras da lei”<sup>(4)</sup>.

Também como refere OLIVEIRA ASCENSÃO<sup>(5)</sup>, “a letra não é só o ponto de partida, é também um elemento irremovível de toda a interpretação. Quer dizer que o texto funciona também como limite de busca do espírito”.

É também comumente aceite que para apreender o sentido da lei, a interpretação socorre-se de vários meios:

“Em primeiro lugar busca reconstruir o pensamento legislativo através das palavras da lei, na sua conexão linguística e estilística, procura o sentido literal. Mas este é o grau mais baixo, a forma inicial da actividade interpretativa. As palavras podem ser vagas, equívocas ou deficientes e não oferecerem nenhuma garantia de espelharem com fidelidade e inteireza o pensamento: o sentido literal é apenas o conteúdo possível da lei: para se poder dizer que ele corresponde à *mens legis*, é preciso sujeitá-lo a crítica e a controlo.”

Ora, nesta tarefa de interligação e valoração que acompanha a apreensão do sentido literal, intervêm elementos lógicos, apontando a doutrina elementos de ordem sistemática, histórica e racional ou teleológica”.

2. Começando pelo teor literal do art. 20º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 423/83, importa realçar que o legislador refere claramente que apenas se encontram isentas de sisa e de imposto de selo “as aquisições de prédios ou de fracções autónomas com destino à instalação de empreendimentos qualificados de utilidade turística”.

O que quer dizer que não se trata de uma isenção subjectiva dirigida a beneficiar as empresas, quer sejam proprietárias quer exploradoras dos empreendimentos, mas sim objectiva, uma vez que visa beneficiar a actividade de instalação, podendo apenas requerer e beneficiar da isenção as empresas que se dediquem a «instalar» empreendimentos turísticos e não também as que pretendam dedicar-se à actividade de exploração dos mesmos.

Na verdade, o legislador é muito claro quando pretende beneficiar as empresas proprietárias e ou exploradoras dos empreendimentos. É o que acontece quando no art. 16º do mesmo diploma refere que as empresas proprietárias e ou exploradoras dos empreendimentos gozarão relativamente à propriedade e exploração dos benefícios indicados nas alíneas a) a c) do n.º 1 do preceito. Ou quando no n.º 2 do art. 20º do Decreto-Lei n.º 423/83 alarga a isenção estabelecida no n.º 1 do preceito na “transmissão a favor da empresa exploradora, no caso da proprietária ser uma sociedade de locação financeira e a transmissão se operar ao abrigo e nos termos do contrato de locação”.

O acabado de expor serve para demonstrar que não oferece dúvida que, ao contrário do exposto, no caso da isenção do n.º 1 do art. 20º do Decreto-Lei n.º 423/83, o legislador quis abranger apenas as aquisições destinadas à «instalação» de empreendimentos.

Como o Decreto-Lei n.º 423/83 não contém uma definição para o conceito de «instalação», manda o art. 11º, n.º 2, da LGT, que nos socorramos do significado técnico jurídico que nos é dado pelo regime jurídico dos empreendimentos turísticos.

Análise atenta da referida legislação mostra-nos que só os Decretos-Lei n.ºs 167/97, de 4 de Julho, e 55/2002, de 11 de Março, nos dão uma noção para o conceito de «instalação».

Assim, no art. 9º do Decreto-Lei n.º 167/97, sob a epígrafe “Instalação”, pode ler-se que “Para efeitos do presente diploma, considera-se instalação de empreendimentos turísticos o licenciamento da construção e ou da utilização de edifícios destinados ao funcionamento daqueles empreendimentos.”

As regras respeitantes à exploração e funcionamento dos empreendimentos já instalados constam do capítulo IV.

Por sua vez, o art. 9º do Decreto-Lei n.º 55/2002 define instalação da seguinte forma: “(...) Considera-se instalação de empreendimentos turísticos o processo de licenciamento, ou de autorização para a realização de operações urbanísticas relativas à construção de edifícios ou suas fracções destinados ao funcionamento daqueles empreendimentos”.

E embora os diplomas anteriores sejam omissos quanto à inserção de uma norma com uma noção sobre o conceito de instalação, a verdade é que a mesma coincide com a que decorre da leitura do regime neles consagrado.

Outro dado que importa realçar e que se extrai dos mencionados diplomas é que as operações que fazem parte do conceito de «instalação» não se confundem com as que correspondem ao conceito de «funcionamento» e «exploração».

Começando com a análise dos diplomas que regularam anteriormente a matéria, temos o Decreto-Lei n.º 49399, de 24 de Novembro de 1969, que, no seu capítulo IV, sobre a epígrafe “Da instalação dos estabelecimentos de interesse para o turismo”, dispõe o art. 21º que “Para poder instalar-se qualquer estabelecimento hoteleiro ou similar deverá, em primeiro lugar, ser requerido à Direcção-Geral do Turismo que o empreendimento seja declarado de interesse para o turismo ou sem interesse para o turismo, no prazo e sob a cominação que forem fixados em regulamento”.

E no art. 22º diz-se que “Serão organizados pela Direcção-Geral do Turismo os processos respeitantes à aprovação da localização e à aprovação do anteprojecto e projecto dos estabelecimentos hoteleiros e similares de interesse para o turismo, ainda que haja lugar à intervenção de outras entidades ou serviços”.

Por sua vez, no Capítulo V, sob a epígrafe, “Das vistorias e da inspecção dos estabelecimentos de interesse para o turismo”, dispõe o art. 39º que “nenhum estabelecimento hoteleiro ou similar de interesse para o turismo poderá iniciar a sua exploração sem prévia autorização da Direcção-Geral do Turismo ou das delegações da Secretaria de Estado, precedida de vistoria.”

Do preceito decorre que, no âmbito do regime consagrado no referido diploma, uma vez construído/instalado o empreendimento turístico ele só podia começar a funcionar e a ser explorado depois de devidamente autorizado pela Direcção-Geral do Turismo.

De seguida, o Decreto-Lei n.º 328/86, de 30 de Setembro, que veio proceder à revisão do Decreto-Lei n.º 49399, de 24 de Novembro, continua a distinguir entre actos e procedimentos tendentes à construção e instalação dos empreendimentos (Capítulo III), e funcionamento e exploração (Capítulo IV).

Por fim, o diploma mais recente, o Decreto-Lei n.º 39/2008, de 7 de Março, que veio consagrar o novo regime jurídico da instalação, exploração e funcionamento dos empreendimentos turísticos, “procedendo à revogação dos diversos diplomas que actualmente regulam esta matéria e reunindo num único decreto-lei as disposições comuns a todos os empreendimentos”, também não contém uma noção de «instalação», mas distingue claramente entre o procedimento respeitante à instalação dos empreendimentos turísticos (arts. 5º e 6º e o Capítulo IV) e o funcionamento e a exploração dos mesmos (Capítulo VII).

Em especial, o art. 5º, sob a epígrafe “Requisitos gerais de instalação”<sup>(6)</sup>, estabelece:

“1- A instalação de empreendimentos turísticos que envolvam a realização de operações urbanísticas conforme definidas no regime jurídico da urbanização e da edificação devem cumprir as normas constantes daquele regime, bem como as normas técnicas de construção aplicáveis às edificações em geral, designadamente em matéria de segurança contra incêndio, saúde, higiene, ruído e eficiência energética, sem prejuízo do disposto no presente decreto-lei e respectiva regulamentação.

2- O local escolhido para a instalação de empreendimentos turísticos deve obrigatoriamente ter em conta as restrições de localização legalmente definidas, com vista a acautelar a segurança de pessoas e bens face a possíveis riscos naturais e tecnológicos”.

(...)”.

O significado técnico jurídico que se extrai da legislação é que o conceito de instalação compreende todas as operações e procedimentos que vão desde o pedido de licenciamento ou de comunicação prévia de operações urbanísticas, passando pelos pareceres e aprovações das várias entidades oficiais

competentes, pedido de autorização ou comunicação de utilização para fins turísticos, e obtenção do respectivo alvará (art. 30º) ou título de abertura ao público (art. 32º). Nesta sequência, refere o n.º 2 do art. 12º do Decreto-Lei n.º 423/2003 que “a data de abertura ou reabertura ao público é aquela em que o empreendimento foi autorizado a funcionar pela autoridade competente”. Sendo que a data de comunicação do título de abertura e funcionamento é a relevante para marcar o início do prazo de validade do estatuto de utilidade turística do empreendimento turístico em causa, tal como resulta no caso em apreço (cfr. o despacho n.º 3716/2011).

Dito por outras palavras, a «instalação» emerge como um procedimento que compreende os actos jurídicos e os trâmites tendentes ao licenciamento (em sentido amplo, compreendendo comunicações prévias ou autorizações, conforme o caso) das operações urbanísticas necessárias à construção de um empreendimento turístico, bem como a obtenção dos títulos que o tornem apto a funcionar e a ser explorado para finalidade turística.

Depois de construído e obtidas pelos promotores do investimento as licenças necessárias a tornarem o empreendimento apto ao exercício da actividade turística, cada empreendimento turístico “deve ser explorado por uma única entidade, responsável pelo seu integral funcionamento e nível de serviço e pelo cumprimento das disposições legais e regulamentares aplicáveis” (n.º 1 do art. 44º do Decreto-Lei n.º 39/2008), sendo tal entidade designada pelo titular do respectivo alvará de autorização de utilização para fins turísticos (n.º 2 do art. 44º), ou seja, pelo promotor (cfr. o Capítulo VII e arts. 41º e ss. do Decreto-Lei n.º 39/2008, que estabelece as regras relativas à exploração e funcionamento).

E ainda que as unidades de alojamento estejam ocupadas pelos respectivos proprietários, cabe à entidade exploradora assumir a exploração continuada das mesmas, devendo mantê-las permanentemente em regime de exploração turística (art. 45º do Decreto-Lei n.º 39/2008).

Esta distinção entre os conceitos de «instalação», por um lado, e de «funcionamento» e «exploração», por outro, está bem patente no próprio preâmbulo do Decreto-Lei n.º 39/2008, onde se podem ler, em primeiro lugar, as preocupações e inovações quanto aos aspectos relacionados com o licenciamento dos empreendimentos, no sentido da sua simplificação. No mesmo sentido, DULCE LOPES<sup>(7)</sup>, ao caracterizar o procedimento de instalação de empreendimentos turísticos, ao abrigo do Decreto-Lei n.º 39/2008 e legislação complementar, diz expressamente que com o mencionado diploma se pretendeu “(...) um ajustamento do procedimento de instalação de empreendimentos turísticos às exigências de simplificação e desburocratização procedimental que anima o pacote legislativo do Programa de Simplificação Administrativa e Legislativa (SIMPLEX)”. E a referida Autora continua dizendo que “Nestes moldes, compete ao município licenciar ou admitir as comunicações prévias das operações necessárias para a instalação de estabelecimentos hoteleiros, aldeamentos turísticos, apartamentos turísticos e conjuntos turísticos, devendo, para o efeito, solicitar parecer do turismo de Portugal I.P. sobre a arquitectura e a localização de empreendimentos turísticos não precedidos de plano de pormenor”.

Regressando à análise do preâmbulo do Decreto-Lei n.º 39/2008, verifica-se que de seguida são realçadas as inovações no que se refere à exploração e funcionamento, podendo ler-se, a este propósito, a dado passo, que “No capítulo das exploração e funcionamento, consagra-se um novo paradigma de exploração dos empreendimentos turísticos, assente na unidade de exploração e continuidade da exploração por parte da entidade exploradora e na permanente afectação à exploração turística de todas as unidades de alojamento que compõem o empreendimento, independentemente do regime de propriedade em que assenta e da possibilidade de utilização das mesmas pelos respectivos proprietários”.

Como assinala CRISTINA SIZA VIEIRA<sup>(8)</sup>, a verdadeira alteração de fundo introduzida pelo diploma em causa respeita à exploração dos empreendimentos turísticos em propriedade plural, com consagração expressa no art. 45º do Decreto-Lei n.º 39/2008.

Já em diplomas anteriores, tal como o Decreto-Lei n.º 167/97, se admitia a aquisição de fracções autónomas, o que implicava que tais unidades de alojamento fossem retiradas da exploração dos empreendimentos turísticos, estando fixada a percentagem máxima de unidades de alojamento que poderiam ser desafectadas da exploração.

O que muda com o Decreto-Lei n.º 39/2008 é o facto de as unidades de alojamento se considerarem sempre em exploração turística, aplicando-se a regra do art. 45º a todos os empreendimentos, incluindo os constituído em propriedade plural, ou seja, em que as unidades de alojamento se possam constituir como fracções autónomas, uma vez que a exploração turística ocorre ainda que tais fracções estejam ocupadas e ainda que tal ocupação seja permanente. Segundo a mencionada Autora, são duas as principais novidades em relação ao regime anterior: cai por terra “a percentagem e o limite temporal de uso pelos proprietários das unidades de alojamento que estivessem afectas à exploração turística”<sup>(9)</sup>.

Do exposto resulta claro que as alterações relevantes introduzidas pelo diploma em causa prendem-se sobretudo com um novo conceito de «exploração», em nada se alterando quanto ao conceito de «instalação». Em relação a este conceito, como vimos, o legislador limitou-se a simplificar o seu procedimento.

Em suma, da leitura do regime constante dos arts. 5º a 6º e 23º a 40º do Decreto-Lei n.º 39/2008 verifica-se que o conceito de «instalação» nada tem que ver com o «funcionamento» e a «exploração»

e que naquele cabem apenas, como refere a Fazenda Pública, os actos, as operações e os procedimentos tendentes à construção/criação de empreendimentos turísticos.

3. O conceito de instalação a que se chegou é o que se mostra adequado a todo o tipo de empreendimentos turísticos e não é posto em causa pelo facto de os empreendimentos poderem ser construídos/instalados em regime de propriedade plural.

Com efeito, consideram-se empreendimentos turísticos em propriedade plural, nos termos do art. 52º do Decreto-Lei n.º 39/2008, aqueles que “compreendem lotes e ou fracções autónomas de um ou mais edifícios”.

Ao explicar o que está em causa quando falamos de empreendimentos turísticos em propriedade plural, CRISTINA SIZA VIEIRA<sup>(10)</sup> mostra-nos que a propriedade plural já tem a ver com a exploração e não com a instalação dos empreendimentos.

Assim, para aquela Autora, empreendimentos turísticos em propriedade plural “são empreendimentos turísticos a constituir ou a instalar sob forma fraccionada e onde se pretende, desde logo, alienar ou vir a alienar as fracções autónomas ou lotes destinados a unidades de alojamento”, apontando como uma das importantes consequências da instalação de um empreendimento em propriedade plural, a consagração de um conjunto de deveres a que quer o promotor quer a entidade administradora ficam vinculados.

Nas palavras da Autora, “O promotor é a entidade que promove a “instalação” (conceito usado pela lei) do empreendimento, e por conta de quem o mesmo é licenciado e construído; é ele também que coloca no mercado as fracções autónomas ou lotes para a venda. O promotor pode vir a manter-se ligado ao empreendimento, quer enquanto proprietário de algumas fracções, quer, no caso de alienação total, enquanto responsável pela sua exploração; mas também pode ceder a sua exploração (e portanto a sua administração) a outrem”.

E a Autora passa a enumerar as várias obrigações do promotor, que têm de ser cumpridas mesmo antes de serem colocadas no mercado as unidades de alojamento ou lotes, isto é, antes de serem celebrados contratos, ainda que meras promessas de compra e venda, destacando-se: a elaboração do título constitutivo previsto nos arts. 54º e 55º do Decreto-Lei n.º 39/2008 e o contrato de exploração turística”, que deve regular os termos da exploração da unidade de alojamento, a participação do proprietário nos resultados e os termos e condições em que pode usar a referida unidade (nº 4 do art. 44º).

Resulta, desta forma, patente que eventuais vendas das unidades de alojamento realizadas ainda durante a fase de construção/instalação do empreendimento já fazem parte da exploração do mesmo. Destacam-se, assim dois procedimentos distintos, ainda que possam ocorrer em simultâneo: um relativo à prática das operações necessárias a instalar o empreendimento; outro, relativo às operações necessárias a pô-lo em funcionamento e a explorá-lo, sendo que a venda das unidades projectadas ou construídas faz necessariamente parte do segundo momento.

Embora se reconheça que há no caso dos empreendimentos turísticos em propriedade plural uma evidente compressão do conteúdo do direito de propriedade (uma vez que ainda que a habitem a título permanente a unidade de alojamento não se destina a habitação), a verdade é que tais restrições são estabelecidas em função da forma de exploração e funcionamento do empreendimento e não em virtude da sua instalação.

O acabado de expor leva-nos a concluir que quando o legislador, no n.º 1 do art. 20º, utiliza a expressão aquisições de prédios ou de fracções autónomas com destino à «instalação»<sup>(11)</sup>, este conceito não pode deixar de ser entendido como referindo-se precisamente à aquisição de prédios (ou de fracções autónomas) para construção (quando se trate de novos empreendimentos<sup>(12)</sup>) de empreendimentos turísticos, depois de devidamente licenciadas as respectivas operações urbanísticas, visando beneficiar as empresas que se dedicam à actividade de promoção/criação dos mesmos.

4. Esta conclusão é, aliás, confirmada, pela evolução histórica das isenções consagradas no n.º 1 do art. 20º do Decreto-Lei n.º 423/83 e a razão de ser das mesmas.

1. Começando pela evolução histórica, a Lei n.º 2073, de 23 de Dezembro de 1954, dispunha no artigo 12º o seguinte:

*“As empresas proprietárias e as que venham a explorar os estabelecimentos hoteleiros ou similares classificados de utilidade turística são isentas, relativamente à propriedade e exploração dos mesmos, de contribuição predial e de contribuição industrial, e bem assim de quaisquer impostos e taxas para os corpos administrativos, durante o prazo de 10 anos, contado a partir do primeiro ano de exploração dos estabelecimentos; e beneficiarão, nos quinze anos seguintes, de uma redução de 50 por cento nas mesmas contribuições, impostos e taxas.*

E o artigo 13º do mesmo diploma concedia ainda outros benefícios fiscais, nos seguintes termos:

*“São isentas de sisa e de imposto de sucessões e doações, ficando sujeitas apenas a um quinto do imposto do selo devido, as aquisições de prédios com destino à construção e instalação de estabelecimentos hoteleiros ou similares previamente declarados de utilidade turística, cujas empresas beneficiarão também das isenções estabelecidas no corpo do artigo anterior, desde a aquisição dos prédios até à abertura dos estabelecimentos à exploração, se for observado para esta o prazo fixado pelo Presidente do Conselho.”*

Resulta dos normativos mencionados que também aqui apenas estavam isentas de sisa (actual IMT) as aquisições, por parte das empresas, de prédios com destino à construção e instalação de estabelecimentos hoteleiros.

Por sua vez, a Lei n.º 2081, de 04 de Junho de 1956, veio inserir disposições de interpretação e aplicação da Lei n.º 2073, tendo o art. 12º vindo estipular que *“Poderão ser restituídas as importâncias correspondentes à sisa e ao imposto sobre as sucessões e doações e aos quatro quintos do imposto do selo pagos pela aquisição de prédios com destino à construção de estabelecimentos hoteleiros e similares, feita posteriormente à entrada em vigor da Lei n.º 2073, desde que esses estabelecimentos venham a ser declarados de utilidade turística e sejam abertos à exploração no prazo fixado para o efeito pelo Presidente do Conselho.”*

Decorre também daqui com toda a clareza que a restituição da sisa poderia ser feita à empresa que adquiriu um prédio para nele construir e instalar um estabelecimento hoteleiro.

A seguir, o Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações (CIMSISD), através da publicação do Decreto-Lei n.º 41969, de 24 de Novembro de 1958, veio dispor, no seu artigo 13º, n.º 8, que ficavam isentos da sisa, as aquisições de prédios com destino *à construção e instalação de estabelecimentos hoteleiros ou similares*, previamente declarados de utilidade turística, nos termos do artigo 13º da Lei n.º 2073, de 23 de Dezembro de 1964.

Também esta isenção abrangia apenas as aquisições de prédios com o fim de neles construir e instalar estabelecimentos hoteleiros, considerados de utilidade turística, deixando de fora a aquisição de fracções que integravam os estabelecimentos hoteleiros.

2. A apontada evolução histórica do conceito de «instalação» é também a que corresponde e se adequa à razão de ser e finalidade das isenções consagradas no art. 20º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 423/83.

Na verdade, conforme se salienta no Preâmbulo do citado Decreto-Lei *“O instituto de utilidade pública tem-se revelado sem dúvida, um dos instrumentos mais eficazes para o desenvolvimento do sector, em particular no que respeita a equipamento hoteleiro e similar, a que foi inicialmente dirigido”*.

E, mais adiante, pode ainda ler-se que *“De igual modo, é agora a ocasião oportuna de fazer estender os benefícios a investimentos no campo da remodelação, beneficiação, reequipamento, e ampliação, iniciativas muitas vezes mais úteis e merecedoras de estímulo que as dirigidas a empreendimentos novos”*.

Ora, resulta do diploma que o que se pretende beneficiar é o investimento em empreendimentos turísticos a que venha a ser reconhecida utilidade turística, quer estes sejam novos (a criar), quer existentes, mas que sejam objecto de remodelação, beneficiação ou reequipamento, ou que aumentem a sua capacidade (artº 5º).

Esta mesma conclusão é a que resulta da leitura do consignado pelo Grupo de Trabalho criado para reavaliar os benefícios fiscais que, a propósito dos benefícios fiscais à utilidade turística em sede de IMT, Imposto do Selo e IMI, recomendam a sua supressão, porquanto, entre o mais, “os promotores de investimentos no sector do turismo mantêm, para além dos apoios financeiros enquadrados nas políticas económicas do Estado Português e da União Europeia, o acesso aos incentivos gerais ao investimento e aos benefícios à interioridade. Por outro lado, minimizando o impacto da medida em sede de IRC, directamente ou através do aumento das reintegrações e amortizações, os custos decorrentes do IMT e IMI sobre os investimentos que ficam sujeitos a estes tributos”<sup>(13)</sup>.

Resulta patente das considerações do Grupo de Trabalho que o legislador pretendeu impulsionar a actividade turística prevendo a isenção /redução de pagamento de Sisa /Selo, para os promotores que pretendam construir/criar estabelecimentos<sup>(14)</sup> (ou readaptar e remodelar fracções existentes) e não quando se trate da mera aquisição de fracções (ou unidades de alojamento) integradas nos empreendimentos e destinadas à exploração, ainda que sejam adquiridas em data anterior à própria instalação/licenciamento do empreendimento<sup>(15)</sup>.

Alega a recorrida, nas suas Contra-Alegações, que *“(…) na realidade, quem realiza o investimento logo na fase de licenciamento e construção do empreendimento (dita de “instalação” pela recorrente) são os adquirentes das fracções, através do pagamento do sinal e dos reforços de sinal por força dos contratos promessa”*(art. 23º das Contra-Alegações).

Ora, salvo o devido respeito, tal argumento não tem qualquer fundamento.

Em primeiro lugar, quando o legislador estabelece a isenção no n.º 1 do art. 20º do Decreto-Lei n.º 423/83 abstrai, como não pode deixar de ser, das modalidades de financiamento adoptadas pelos promotores, já que para a construção dos empreendimentos eles tanto podem utilizar apenas capitais próprios ou socorrer-se do produto da venda das futuras fracções, através da celebração de contratos promessa de compra e venda<sup>(16)</sup>.

Em segundo lugar, afigura-se evidente que o adquirente das fracções<sup>(17)</sup> não se torna, por tal facto, um co-financiador do empreendimento, com a responsabilidade da instalação, uma vez que está a investir em produtos imobiliários no âmbito do denominado turismo residencial<sup>(18)</sup>, como qualquer consumidor final, quer a aquisição seja concretizada em planta quer depois de instalado/construído o empreendimento.

Na verdade, quando os particulares adquirem as fracções fazem-no, como se afigura óbvio, como consumidores de um produto turístico que foi posto no mercado pelo promotor tendo em vista



a exploração, pois, como vimos, a celebração dos contratos promessa de compra e venda é acompanhada da celebração do contrato de exploração. O objectivo dos particulares é fazerem o seu próprio investimento, podendo ainda optar por serem utentes do empreendimento ou cederem a exploração, participando nos resultados da mesma (cfr. o n.º 4 do art. 45º do Decreto-Lei n.º 39/2008). Pois embora se considere que as fracções ficam afectas à exploração, nada impede que as mesmas sejam ocupadas exclusivamente pelos respectivos proprietários e por tempo indeterminado, como deriva, de forma clara, de disposições legais, tais como, as constantes dos arts. 45º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 39/2008, quando refere expressamente “(...) devendo a entidade exploradora assumir a exploração continuada da totalidade das (...) unidades de alojamento (...) ainda que ocupadas pelos respectivos proprietários”, e no n.º 4 do mesmo preceito, quando se refere às condições de utilização das unidades de alojamento pelos respectivos proprietários. Nas palavras de DULCE LOPES<sup>(19)</sup>, o diploma parece, assim, “acolher o conceito do turismo residencial, já que expressamente admite que os proprietários das unidades de alojamento possam ocupar as mesmas ou celebrar contratos sobre elas, desde que não comprometam o seu uso turístico, usufruam dos serviços obrigatórios do empreendimento e paguem a prestação periódica a que estão vinculados.

Em suma, os promotores dos empreendimentos são únicos responsáveis pelo investimento imobiliário, impendendo sobre eles o risco do mesmo, bem como pela obtenção das licenças necessárias ao funcionamento e exploração dos mesmos.

Afigura-se, desta forma, que a argumentação da recorrida no sentido de que o benefício consagrado no n.º 1 do art. 20º do Decreto-Lei n.º 423/83 tem em vista a exploração turística e que os beneficiários são os adquirentes das fracções ou unidades de alojamento, não tem o mínimo de cabimento nem na letra nem na razão de ser do preceito.

O benefício só tem justificação relativamente a quem procede à instalação do empreendimento e o coloca no mercado e não em relação a todos os que o utilizam e exploram, ainda que através da compra das suas unidades.» (...)

No caso em apreço, resulta do probatório que o empreendimento iniciou o funcionamento em 4 de Setembro de 2008 e a venda da fracção em causa apenas ocorreu em 14 de Julho de 2009, ou seja, quando o empreendimento já se encontrava sem qualquer dúvida em funcionamento e exploração.

É certo que pode ser autorizada a instalação dos empreendimentos turístico por fases à semelhança do que pode suceder com outras operações urbanísticas (art. 30º, n.º 8, do Decreto-Lei n.º 39/2008), mas “A delimitação do termo cada fase da obra” deve fazer-se corresponder a uma parte da obra com capacidade para funcionar autonomamente”, nos termos do regime jurídico da Urbanização e da Edificação<sup>(20)</sup>.

Ficou claramente demonstrado que a venda das unidades de alojamento ainda que adquiridas durante a construção/instalação consubstanciam já o interesse da exploração do empreendimento turístico.

Acresce que muito menos resulta do mencionado preceito que tal isenção se aplique à primeira transmissão. Se bem se percebe a sentença recorrida, o critério de beneficiar a primeira transmissão derivaria do facto de só a primeira aquisição de cada fracção estar integrada no processo de instalação.

Para além de a sentença recorrida partir de um conceito de instalação que não tem correspondência com o regime legal, esta interpretação deixaria de fora precisamente as aquisições visadas pelo legislador, a saber, as efectivadas pelos promotores e destinadas à construção/criação/remodelação de empreendimentos turísticos.

Por outro lado, se o preceito visasse, como pretende a sentença recorrida, beneficiar a aquisição das fracções para exploração turística, não fazia sentido estar a discriminar entre as primeiras aquisições e as subsequentes, tanto mais que quem adquire uma unidade de alojamento num empreendimento turístico, constituído ao abrigo do Decreto-Lei n.º 39/2008, não pode dar-lhe, como vimos, outro destino senão a exploração para fins turísticos. Daí que, no caso em apreço, a fracção tenha sido adquirida para habitação mas no âmbito da celebração de um Contrato de Exploração Turística, através do qual foi habilitada a entidade exploradora a realizar a exploração do mesmo, nos termos do disposto o art. 45º do Decreto-Lei n.º 39/2008.

Finalmente, realce-se que se o legislador quisesse beneficiar pura e simplesmente o «investimento» em empreendimentos turísticos, através da sua afectação à exploração, então justificar-se-ia que a isenção fosse reconhecida indefinidamente e não apenas ao primeiro adquirente de cada fracção. A proceder a interpretação sufragada na sentença recorrida, pode suscitar-se a questão da eventual violação do princípio da igualdade por não se compreender a razão para discriminar os investidores consoantes fossem os primeiros ou segundos adquirentes.

Acresce que se fica sem se perceber o que acontece às aquisições efectivadas em planta que venham a ser objecto de transmissão em momento posterior, mas ainda antes de terminada a instalação no sentido adoptado pela sentença recorrida.

Cumpra ainda sublinhar que os benefícios fiscais “são medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesse públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem” (art. 2º do EBF).

E porque representam uma “derrogação da regra de igualdade”<sup>(21)</sup> e do princípio da capacidade contributiva que fundamenta materialmente os impostos, os benefícios fiscais devem ser justificados por um interesse público relevante. Neste sentido, concluiu-se no Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 188/2003, de 8/4/2003, “que as isenções tributárias, traduzindo uma excepção à regra da incidência dos impostos, introduzem nestes um elemento de desigualdade e de privilégio que exige que elas sejam justificadas por um motivo ou interesse público “relevante”, capaz de lhe dar fundamento”<sup>(22)</sup>.

Ora, a entender-se como o faz a sentença recorrida, que o objectivo da isenção consagrada no n.º 1 do art. 20º do Decreto-Lei n.º 423/83 visa premiar o investimento em empreendimentos turísticos, beneficiando os adquirentes de fracções ou unidades em empreendimentos já construídos/instalados, não vemos que interesses extrafiscais relevantes ou superiores poderiam justificar a opção do legislador, quando, como acontece no caso em apreço, a fracção foi adquirida para uso exclusivo da recorrida, sem qualquer limite temporal.

Por outro lado, considerando que os benefícios fiscais se apresentam, como ficou dito, como uma “excepção à regra da igualdade”<sup>(23)</sup> e da capacidade contributiva, não vemos motivo relevante para se discriminar quem compra prédios em empreendimentos turísticos relativamente aos demais consumidores.

Finalmente se dirá que não pode ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência, ainda que imperfeitamente expresso (artigo 9.º/2 do C. Civil)”, como é patente no caso em apreço no que se refere à interpretação seguida na sentença recorrida, sobre o conceito de instalação consignado no n.º 1 do art. 20º do Decreto-Lei n.º 423/83.

Em suma, não estando em causa a aquisição de prédios ou de fracções autónomas destinados à construção/instalação de empreendimentos turísticos, mas sim a aquisição de unidades de alojamento por consumidores finais, ainda que porque integradas no empreendimento em causa se encontrem afectas à exploração turística, a mesma não pode beneficiar das isenções consagradas no art. 20º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 423/83.

## 7. DECISÃO

Termos em que acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, em conceder provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida e julgar improcedente a impugnação com a consequente manutenção das liquidações impugnadas.

Sem custas.

Lisboa, 6 de Fevereiro de 2013. — *Pedro Delgado* (relator) — *Valente Torrão* — *Ascensão Lopes*.

(1) (Assim, também no Direito Fiscal podem ser usadas as demais técnicas ou cânones interpretativos há muito usados no direito civil. Neste sentido, ver J.L.SALDANHA SANCHES, Manual de Direito Fiscal, 3ª ed., Coimbra Editora, Coimbra, p. 147.)

(2) (Neste sentido, cfr. PIRES DE LIMA e ANTUNES VARELA, Noções Fundamentais de Direito Civil, 6ª ed., Coimbra Editora, Coimbra, 1965, Vol. I., p. 145.)

(3) (Cfr. Código Civil Anotado, 4ª ed., vol. I., pp.58/59.)

(4) (Cfr. Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador, 2ª reimpressão, Coimbra, 1987, pp. 187 ss.)

(5) (Cfr. O Direito, Introdução e Teoria Geral, Lisboa, 1978, p. 350.)

(6) (O procedimento de instalação dos empreendimentos turísticos encontra-se sujeito a um regime comum, ou seja, a um conjunto de requisitos comuns, tal como resulta deste art. 5º, nº1, e art. 23º do Decreto-Lei n.º 39/2008, por conseguinte, na instalação dos empreendimentos turísticos destaca-se um regime procedimental comum que é o definido no Regime Jurídico da Urbanização e Edificação, com as particularidades ou especificidades que resultem do Decreto-Lei n.º 39/2008. Para análise desenvolvida dos requisitos gerais da instrução dos pedidos informação prévia, de licenciamento e da apresentação da comunicação prévia e dos requisitos específicos da instalação de empreendimentos turísticos, cfr. LICÍNIO LOPES MARTINS, “O procedimento de instalação de empreendimentos turísticos”, Empreendimentos Turísticos, CEDOUA/FDUC, Almedina, 2010, pp.121 ss.

(7) (Cfr. “Aspectos jurídicos da instalação de empreendimentos turísticos”, I Jornadas Luso-Espanholas de Urbanismo, Almedina, Coimbra, 2009, pp. 225 e ss., em especial, p. 227.)

(8) (Cfr. Propriedade Plural e Gestão de Empreendimentos Turísticos”, Empreendimentos Turísticos, CEDOUA-FDUC, Almedina, Coimbra, pp. 180 ss.)

(9) (Cfr. ob. cit., p. 184.)

(10) (Cfr., ob. cit., pp. 188 ss.)

(11) (Quer sejam novos, quer existentes, mas que sejam objecto de remodelação, beneficiação ou reequipamento, ou que aumentem a sua capacidade (art. 5º do Decreto-Lei n.º 423/83.)

(12) (A lei abrange também, como ficou dito, a aquisição de meras fracções autónomas com vista à remodelação/instalação de empreendimentos turísticos.)

(13) (Cfr. Reavaliação dos Benefícios Fiscais, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, n.º 198, p.294.)

(14) (Muitos promotores antes de adquirirem os prédios onde futuramente será instalado o empreendimento turístico, elaboram o projecto e candidatam-se à atribuição da utilidade turística a título prévio (art. 7º do Decreto-Lei n.º 423/83), que lhes permitirá beneficiar da isenção do IMT e redução do imposto do Selo relativamente à aquisição do imóvel. Por outro lado, os promotores que paguem imposto pela aquisição dos imóveis destinados à instalação de estabelecimentos turísticos podem, posteriormente, pedir a restituição quando lhes for reconhecida a utilidade turística.)

(15) (Na verdade, nada impede que o promotor do investimento comece por vender as futuras fracções ou unidades antes mesmo da construção do empreendimento e da sua instalação.)

(<sup>16</sup>) (Com salienta CRISTINA SIZA VIEIRA, a possibilidade de alienar a propriedade do activo imobiliário permite ao promotor aliviar o investimento realizado à cabeça, diminuindo a imobilização do capital e os encargos financeiros a este associados (cfr. ob. cit., p. 172).)

(<sup>17</sup>) (No caso de empreendimentos turísticos em propriedade plural (cfr. art. 52º ss. do Decreto-Lei n.º 39/2008).)

(<sup>18</sup>) (Sobre a noção, cfr. CRISTINA SIZA VIEIRA, ob. cit., pp. 173 e 178.)

(<sup>19</sup>) Cfr. “A Concretização de Empreendimentos”...cit., p. 170.

(<sup>20</sup>) Cfr. LICÍNIO LOPES, ob. cit., p. 137/8.

(<sup>21</sup>) (Cfr. SÉRGIO VASQUES, ob. cit., p. 311.)

(<sup>22</sup>) (Cfr. SÉRGIO VASQUES, ob. cit., p. 311, nota (499).)

(<sup>23</sup>) (Cfr. SÉRGIO VASQUES, ibidem.)

## Acórdão de 6 de Fevereiro de 2013.

### Assunto:

*Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro. Empreendimentos turísticos. Aquisição de fracções autónomas integradas no empreendimento. Isenção de sisa e redução a um quinto do imposto de selo.*

### Sumário:

- I — A expressão “destino a instalação” para efeitos do benefício a que se reporta o n.º 1 do artigo 20.º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, quer significar aquisições de prédios ou fracções efectuadas com o intuito de neles construir/melhorar empreendimentos turísticos, e não, aquisição de prédios/fracções integradas em empreendimentos já construídos e instalados.*
- II — Deste modo, a mera transmissão de uma fracção, ainda que integrada em empreendimento turístico ao qual foi atribuída utilidade pública e destinada a exploração turística, não beneficia da isenção e redução referidas naquela norma (sisa – hoje IMT- e imposto de selo, respectivamente).*
- III — Isto mesmo se conclui do artigo 9.º do Decreto-Lei n.º 55/2002, de 11 de Março, que estipula que “Para efeitos do presente diploma, considera-se instalação de empreendimentos turísticos o processo de licenciamento, ou de autorização para a realização de operações urbanísticas relativas à construção de edifícios ou suas fracções destinados ao funcionamento daqueles empreendimentos”.*

Processo n.º 1004/12-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A.....

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

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

### 1 – RELATÓRIO

A....., sociedade de direito estrangeiro, pessoa colectiva n.º ....., com sede em ....., Suite ....., ....., Estados Unidos da América, veio impugnar judicialmente as liquidações de Imposto Municipal sobre a Transmissão de Bens Imóveis (IMT), no valor de €. 51.350,00, e de Imposto de Selo (IS), no valor de €. 5.056,00.

Por sentença de 29 de Maio de 2012, o TAF de Loulé, julgou procedente a impugnação. Reagiu a Fazenda Pública, interpondo o presente recurso, cujas alegações integram as seguintes **conclusões**:

a) A questão decidenda é saber se a aquisição do imóvel se destinou à instalação do empreendimento ou se este já se encontrava instalado;

b) In casu, não existindo ampliação ou melhoramento em mais de 50%, o reconhecimento dos benefícios respeitantes à isenção de IMT e redução de Imposto de Selo dependem de se considerar que a aquisição do impugnante se destinou a instalar um empreendimento qualificado de utilidade turística como o exige o art.º 20º n.º 1 do Decreto-Lei n.º 423/83 de 05/12;

c) O DL n.º 423/83 de 5/12 reestruturou profundamente o instituto de utilidade turística e previu, no seu art.º 7º, a concessão da utilidade turística a título prévio caso fosse atribuída antes da entrada em funcionamento dos empreendimentos:

i) novos;

ii) já existentes que fossem objecto de remodelação, beneficiação ou de reequipamento totais ou parciais;

iii) já existentes que aumentassem a sua capacidade em, pelo menos, 50%;

d) E previu a concessão da utilidade turística a título definitivo, caso fosse atribuída a empreendimentos já em funcionamento ou quando resultasse da confirmação da utilização turística a título prévio;

e) E foi precisamente ao abrigo destes normativos que, em 25-02-2011, foi publicado no Diário da República a atribuição da **utilidade turística a título definitivo** ao B....., de 5 estrelas, cujo **funcionamento já iniciara em 2008/09/04**;

f) Assim, não faz sentido, e carece de apoio legal, sustentar, como se faz na sentença recorrida, que a aquisição da fracção identificada nos autos, integra a fase de instalação do empreendimento turístico, pois este não só já se encontrava instalado, como também já se encontra em funcionamento desde 2008/09/04;

g) A interpretação que a Fazenda Pública faz da norma em questão, é a de que esta apenas reconhece a possibilidade de ser atribuída a utilidade turística a empreendimentos que resultem de um directo investimento, traduzido quer na construção de empreendimentos novos, quer na remodelação, beneficiação ou reequipamento totais ou parciais, quer na realização de obras conducentes ao aumento da capacidade em, pelo menos, 50%;

h) Por esse motivo, o legislador entendeu atribuir benefícios fiscais em sede de imposto de sisa (IMT) e do selo, às empresas proprietárias que realizam o esforço do investimento. Pretendeu o legislador impulsionar este sector de actividade, prevendo isenção/redução de pagamento de sisa/selo, mediante determinadas condições, a quem vai criar estabelecimentos turísticos, e não a quem se limita a adquirir fracções pertencentes a empreendimentos já instalados,

l) Na verdade, quando o Legislador diz, no n.º 1 do artigo 20º, **“destino à instalação”**, tal significa que se trata apenas de aquisições de prédios efectuadas com o intuito de neles construir/melhorar empreendimentos turísticos, e não da mera aquisição de prédios/fracções integradas em empreendimentos já construídos e instalados, como sucedeu no caso concreto;

m) Este é o entendimento e interpretação perfilhados pela Administração Tributária, e que decorre do elemento histórico, racional/teleológico, mas também literal das normas jurídicas em apreço;

l) Ao julgar que a aquisição da fracção se destinou à instalação do empreendimento turístico, a decisão contida no aresto ora recorrido viola o disposto naquela norma legal, incorrendo em erro de julgamento, porque não está preenchido um dos condicionalismos que a lei impõe para que se verifique a isenção prevista no n.º 1 do art.º 20.º do DL n.º 423/83, nomeadamente, que o imóvel adquirido se destine à instalação do empreendimento turístico.

Face ao exposto, deve ser dado provimento ao presente recurso e, conseqüentemente, revogada a sentença recorrida, só assim se fazendo **JUSTIÇA**.

**Contra-alegou a particular A....., concluindo da seguinte forma:**

a) O Digníssimo Tribunal a quo decide bem quando dá razão à Recorrida e condena a Recorrente a reconhecer-lhes os benefícios fiscais de isenção de IMT e de redução do Imposto de Selo em 1/5, conforme decorre do art.º 20 do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro na sua redacção actual;

b) A aplicação dos benefícios fiscais previstos no art.º 20 do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro é de aplicação automática, verificados que estejam os pressupostos exigidos pelo normativo legal;

c) O processo de instalação de em empreendimento turístico é complexo, moroso e por fases;

d) O processo de instalação termina com o início de funcionamento do empreendimento turístico;

e) O conceito de utilidade turística conforme resulta do n.º 5 do art.º 3 do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, estabelece que todas as unidades que compõem o empreendimento turístico ficam abrangidas no conceito de utilidade turística;

f) O decreto-lei n.º 29/2008 de 7 de Março, na redacção que lhe foi conferida pelo Decreto-Lei n.º 228/2009, de 14 de Setembro, consagra um conceito de exploração turística assente na unidade, continuidade e afectação à exploração turística de todas as unidades que compõem o empreendimento independentemente da propriedade das mesmas estar ou não na entidade que tem a cargo essa exploração;

g) A aquisição da fracção pela Recorrida é uma aquisição inicial e respeita todos os requisitos previstos no art.º 20 do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro;

h) A retroacção prevista no despacho ministerial de atribuição da utilidade turística a título definitivo ao empreendimento visa estender os efeitos dessa atribuição a todas as relações jurídicas que tiveram lugar entre o momento em que se inicia o processo e o reconhecimento a título definitivo da utilidade turística;

i) Os benefícios resultantes do art.º 20 do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, não são apenas aplicáveis às situações que resultem de investimento directo, seja na construção de empreendimentos novos, beneficiação, remodelação ou reequipamento de empreendimentos já existentes;

j) A interpretação da Recorrente é restritiva, infundada e sem qualquer substrato legal, para além de não ter qualquer eco na jurisprudência existente sobre a matéria;

Nestes termos e nos mais de Direito deverá ser julgado improcedente o Recurso, mantendo-se na íntegra a douta sentença do Digníssimo Tribunal a quo, condenando-se a Recorrente nos precisos e exactos termos exarados na decisão do Digníssimo Tribunal a quo.

#### **ASSIM SE FARÁ JUSTIÇA**

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

Invoca a F.P. que o inciso constante do art. 20.º n.º 1 do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, “*destino à instalação*” deve conduzir a um outro entendimento que não aquele que foi tido e que serviu para se decidir restituir ainda à impugnante o I.M.T. que tinha já pago.

E defende que tal se imporá ainda de acordo com os elementos histórico e racional/teleológico da interpretação.

Ora, é de atentar que se está em face de norma relativa a benefício fiscal, a qual não é susceptível de integração analógica, mas admite interpretação extensiva, segundo o que resulta especificamente previsto no art. 10.º do E.B.F.

Como é sabido, esta tem de obter suporte na letra da lei, segundo o previsto nos arts. 11.º n.ºs 1 e 3 da L.G.T. e 9.º n.º 2 do C. Civil.

É de atentar, antes de mais, se a letra da lei suporta a pretendida isenção. Diz a mesma respeito às “*aquisições de prédios ou de fracções autónomas com destino à instalação de empreendimentos qualificados de utilidade turística, ainda que tal qualificação seja atribuída a título prévio, desde que se mantenha válida e seja observado o prazo fixado para a abertura ao público do empreendimento*”.

O inciso em causa “*com destino à instalação*” vai claramente no sentido da aquisição ter de ocorrer antes da instalação do empreendimento.

É referida a posição do S.T.A., no sentido de reconhecer os efeitos constitutivos de isenção de I.R.C. decorrentes da declaração de utilidade pública.

E certo é esta sido, embora posteriormente, e com validade por 7 anos, conforme despacho publicado na II s. do D.R. n.º 40, de 25/2/2011, do Secretário do Turismo.

Quer parecer ser de entender que a mesma como constitui apenas um meio de acesso a tal isenção — assim, se refere a dado passo em parecer do Conselho Consultivo da P.G.R. de 30-6-11, publicado no D.R. II s. n.º 178, a p. 37293 e ss..

Assim, tal não dispensará o preenchimento de outros pressupostos.

Mais parece que a obtenção do alvará de autorização para fins turísticos, constituindo título válido de abertura do empreendimento — cfr. arts. 30.º e 32.º alínea a) do Dec.-Lei n.º 39/08, de 7/3-, corresponde ainda à data da instalação, conforme, aliás, se entendeu na sentença recorrida.

Ainda que se prevendo que a mesma possa ter lugar por fases, conforme referido foi, não consta ser o caso.

Certo é, pois, que, tendo a aquisição sido efectuada a 3-9-09, se mostrava já então instalado o empreendimento, o que ocorreu com a obtenção daquele alvará a 5-3-09, conforme resulta da alínea H) do probatório.

Assim, e ainda que conste ter sido na mesma data efectuado com a anterior proprietária contrato de exploração turística, conforme resulta ainda da alínea D) do probatório, quer parecer não será de reconhecer a dita isenção nem o reembolso do I.R.C. pago, mesmo a admitir-se este como possível em face nos arts. 70.º n.º 1 e 102.º n.º 1 do C.P.P.T..

Caso se, entenda, porém, que tal corresponde ainda a um destino então ainda possível, sempre haveria de se recorrer à substância económica do facto tributário, a qual não foi analisada em termos de se apurar se está face a uma aquisição que se caracteriza, afinal, fundamentalmente ainda como um investimento destinado à instalação.

#### **Concluindo:**

**1-O destino à instalação é ainda pressuposto de isenção de I.M.T., de acordo com o que consta do art. 20.º n.º 1 do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro;**

**2.- Tendo a aquisição sido efectuada já depois da instalação do empreendimento, não é de reconhecer a pretendida isenção de I.M.T.;**

**3. Parece que o recurso é de proceder, sendo de revogar o decidido.**

#### **2 – FUNDAMENTAÇÃO**

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

A) Em 03 de Setembro de 2009, entre a Impugnante, na qualidade de Parte Compradora, e C..... LDA., com sede nas ....., freguesia de ....., concelho de Loulé, pessoa colectiva ....., na qualidade de Parte Vendedora, foi celebrado na Conservatória do Registo Comercial e Predial de Loulé, Serviço Casa Pronta a escritura notarial de compra e venda a que se refere o título de compra e venda de fls. 45 e segs., que aqui se dá por integralmente reproduzida para todos os legais efeitos.

B) O prédio objecto do contrato a que se refere a alínea anterior encontra-se identificado nos termos seguintes:

«DI. ELEMENTOS DESCRITIVOS DO PRÉDIO:

Natureza: Urbano

*Destino: Habitação, exploração turística.*

*Situação: ....., freguesia de ....., concelho de Loulé;*

*Inscrição matricial: P12988*

*Valor patrimonial 287.550, €*

## **02. SITUAÇÃO REGISTRAL**

*Fracção autónoma designada pelas letras “AE”, BLOCO B06 - ZONA DA LAGOA fracção L43 rés-do-chão tipo T 3 — com o uso exclusivo de um compartimento para arrumos na cave com a área de treze vírgula doze metros quadrados e uma zona de terraços com a área de cento e trinta vírgula zero seis metros quadrados, do prédio classificado para fins turísticos, do empenhamento turístico denominado “C..... OU B.....”, descrito sob o número dez mil duzentos e oitenta e dois, da Conservatória do Registo Predial de Loulé»*

C) Resulta da cláusula E. 1 do título de compra e venda que a Parte Vendedora vende à Parte Compradora a fracção a que se refere a alínea anterior, pelo preço do setecentos e noventa mil euros.

D) Resulta da cláusula E.2 do título de compra e venda que:

a) *AS PARTES declaram que a unidade de alojamento adquirida se encontra em regime de exploração turística.*

b) *As partes, nas qualidades em que respectivamente intervêm, declaram que o valor da prestação periódica devida pelo titular da referida fracção no primeiro ano é de nove mil quatrocentos e sete euros, nos termos do título constitutivo;*

*Que foi prestada caução de boa administração e conservação por intermédio de garantia bancária emitida em 18-06-2009; e que deste título fazem parte integrante cópias simples do título constitutivo do referido Empreendimento Turístico aprovado pelo “Instituto do Turismo de Portugal, IP.” em cinco de Março de dois mil e nove, já arquivado no processo Casa Pronta n.º 34339/2009, bem como do Contrato de Exploração que habilita a firma exploradora “D....., S.A.” à exploração desta unidade de alojamento. (...)*

E) Resulta da cláusula F do título de compra e venda que:

*Foi efectuada a liquidação do IMT com o DUC n.º 160.009.020.770.603 e do Selo com o DUC n.º 163.909.001.614.079, no Serviço de Finanças de Loulé.,*

F) A Impugnante efectuou os pagamentos das liquidações de IMT e IS em 03/09/2009, cfr. fls. 75 e 76 da reclamação graciosa.

G) O prédio a que se refere a alínea B) encontra-se inserido no Empreendimento Turístico B....., conforme resulta do títulos constitutivo de fls. 51 e segs., que aqui se dá por integralmente reproduzido.

H) Em 05/03/2009, a Câmara Municipal de Loulé emitiu a “LICENÇA DE UTILIZAÇÃO TURÍSTICA n.º 43/09” a favor do C....., Lda., que constitui fls. 74 da reclamação graciosa e que aqui se dá por integralmente reproduzido, donde resulta com interesse para a decisão:

**8 CLASSIFICAÇÃO PROVISÓRIA QUATRO ESTRELAS**

**9 CAPACIDADE MÁXIMA PROVISÓRIA**

*Efectivo total do CLUBHOUSE é de 483 pessoas, efectivo total nos blocos de apartamentos de 650 pessoas — efectivo total nas moradias de 48 pessoas.*

**10 CLASSIFICAÇÃO DEFINITIVA CINCO ESTRELAS**

**11 CAPACIDADE MÁXIMA DEFINITIVA**

*372 camas fixas individuais e 140 duplas, equivalente a 652 utentes, distribuídas por 140 unidades de alojamento (9 T1, 76 T2 e 55 T3), uma das quais adaptada a pessoas com mobilidade condicionada. Por despacho do Turismo Portugal, IP. de 13/02/2009*

I) Resulta do despacho n.º 3716/2011, publicado na II Série n.º 40, de 25/02/2011:

*«Atento o pedido de atribuição da utilidade turística a título definitivo ao B....., de 5 estrelas, sito no concelho de Loulé, de que é requerente a sociedade C....., Lda.; e*

*Tendo presentes os critérios legais aplicáveis e o parecer do Turismo de Portugal, I. P., que considera estarem reunidas as condições para a atribuição da utilidade turística a título definitivo ao empreendimento, decido:*

*1 - Atribuir utilidade turística a título definitivo ao B....., de 5 estrelas, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 2.º e no n.º 3 do artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro.*

*2 - Fixar a validade da utilidade turística em sete anos contados da data do título (comunicação de abertura) ao abrigo do qual o empreendimento iniciou o seu funcionamento (4 de Setembro de 2008), ou seja, até 4 de Setembro de 2015.*

*3 - Determinar que, ao abrigo do disposto na alínea b) do n.º 1 e no n.º 4 do artigo 16.º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, na redacção que lhe foi dada pelo Decreto-Lei n.º 38/94, de 8 de Fevereiro, a proprietária e exploradora do empreendimento fique isenta das taxas devidas à Inspeção Geral das Actividades Culturais, pelo mesmo prazo fixado para a utilidade turística, caso as mesmas sejam ou venham a ser devidas.*

4 - Nos termos do disposto no artigo 8.º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, a utilidade turística fica sujeita ao cumprimento dos seguintes condicionamentos:

- a) O empreendimento não poderá ser desclassificado;
- b) A requerente deverá promover, até ao termo do segundo ano após a publicação do presente despacho, a realização de uma auditoria de qualidade de serviço, por uma entidade independente, cujo relatório deve remeter ao Turismo de Portugal, I. P. Caso a requerente disponha de um sistema de gestão de qualidade implementado no empreendimento, o relatório de auditoria pode ser substituído pela descrição detalhada do referido sistema, evidenciando, nomeadamente, a política de qualidade prosseguida, a monitorização e medição da satisfação do cliente e o tratamento das reclamações, a frequência e metodologia das auditorias internas e o envolvimento da gestão de topo;
- c) Não poderão ser realizadas quaisquer obras que impliquem a alteração do empreendimento sem prévia comunicação ao Turismo de Portugal, I. P., para efeitos da verificação da manutenção da utilidade turística que agora se atribui, sem prejuízo de outros pareceres ou autorizações legalmente devidos por parte daquele organismo.

4 de Fevereiro de 2011. - O Secretário de Estado do Turismo, .....»

J) Em 24/06/2011, a ora Impugnante apresentou reclamações graciosas contra as liquidações de IMT e IS, com os n.ºs 1082-11/0400242.3. e 1082- 11/0400243.1, apensadas aos presentes autos.

L) Na reclamação graciosas n.º 1082-11/0400242.3 foi prestada a seguinte informação:

«A fls. 2 e 3, devidamente identificado, vem o contribuinte E....., NIF....., representada por Dr.ª....., NIF....., com escritório na Estrada de....., Sítio..... -8135-....., vem reclamar graciosamente nos termos dos arts 68.º a 70.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, (C.P.P.T.), contra a liquidação de Imposto do Selo (Verba 1.1), do ano de 2009, solicitando a restituição da importância correspondente a 4/5 do imposto pago, no montante de €3.904,00, alegando, em resumo, que a liquidação é indevida, porquanto ao empreendimento denominado de “B.....” onde se situa o imóvel adquirido, foi atribuído o estatuto de “Utilidade Turística”, o que implica a isenção de IMT e a redução a 1/5 do Imposto do Selo devido na transmissão.

Junta cópia da escritura de aquisição, cópia dos contratos celebrados a permitir a exploração turística, cópia da publicação do despacho de atribuição de utilidade turística no Diário da República, 2.ª Série, N.º 40 de 25 de Fevereiro de 2011, etc.

Quanto ao pedido o mesmo é legal legítimo e interposto em tempo tendo em atenção que a publicação do despacho ocorreu em 25-02-2011.

Analisados os documentos juntos aos autos, verifica-se que:

1 - De harmonia com o disposto no artº 19º do Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis, a liquidação do IMT é de iniciativa dos interessados, para cujo efeito devem apresentar uma declaração de modelo oficial, mod. 1.

2 - Foi entregue, em nome do sujeito passivo (S.P.) E....., NIF....., a declaração supra referida, a que foi atribuído o n.º. 2009/179579, a qual declarou que pretendia pagar o IMT que fosse devido, com referência à compra que ia efectuar a “C..... Lda.,” NIPC. ...., na qual o S.P. da fracção autónoma designada pela Letra “M”, do prédio urbano sito na urbanização....., Sítio do....., Apartado....., destinado a serviços, freguesia de....., concelho de Loulé, inscrito na respectiva matriz sob o artigo nº. P12988, com o valor atribuído de € 610.000,00, e que originou a colecta de € 39.650,00. Com base nesta declaração foi liquidado o IMT no valor total de € 39.650,00, pago em 21-07-2009, pelo documento de pagamento nº160.609.016.382.603.

3 - Conjuntamente com o IMT foi liquidado o Imposto do Selo (IS), a que se refere a verba 1.1 da tabela, no total de 4.880,00, pago na mesma data, pelo documento de pagamento nº. 163.509.000.816 963.

4- No dia 21-07-2009, na Conservatória dos Registos Predial e Comercial de Loulé (Casa Pronta), foi celebrada a escritura de compra e venda, constando da mesma que pelo preço global de seiscentos e dez mil euros, a reclamante adquiriu a fracção “M”, do prédio inscrito sob o artigo provisório nº. 12988, da freguesia de....., concelho de Loulé, encontrando-se os documentos de pagamento atrás mencionados, arquivados juntamente com referida escritura.

5- O despacho nº. 3716/2011, publicado no Diário da República 2ª Série N.º. 40-de 25 de Fevereiro do corrente ano a atribui o “Estatuto de Utilidade Turística” a título definitivo ao “B.....”, de 5 estrelas, nos termos do disposto no n.º. 1 do art.º. 2.º e n.º. 3 do art.º. 7º do Decreto Lei nº. 423/83 de 5 de Dezembro, fixando a validade em sete anos contados da data do título (comunicação de abertura) ao abrigo do qual o empreendimento iniciou o seu funcionamento (4 de Setembro de 2008), ou seja, até 4 de Setembro de 2015.

6- O reclamante vem solicitar a restituição da totalidade do IMT, bem como a importância res-  
peitante a 4/5 do Imposto do Selo, pagos pelos documentos acima mencionados.

7 - Conforme dispõe o art.º. 20º. do decreto Lei nº. 423/83 de 05/12, “são isentas de sisa (agora IMT)...as aquisições de prédios ou fracções autónomas com destino à instalação de empreendimentos qualificados de utilidade turística, ainda que tal qualificação, seja atribuída a título prévio”, pelo que, ficam assim excluídos os empreendimentos qualificados de utilidade turística já instalados que

não sejam objecto de remodelação ou ampliação, sendo nesta exclusão que se enquadra a fracção adquirida pelo reclamante ao empreendimento C....., pelo que não pode, o adquirente beneficiar da isenção de imposto, conforme previsto no decreto, acima referido..

Assim, uma vez que a liquidação foi correctamente efectuada, sou de parecer que a presente reclamação deve ser indeferida.

Porém V. Exa. superiormente melhor resolverá

Remetam-se os autos ao Ex. mo. Senhor Director de Finanças de Faro.

Serviço de Finanças de Loulé 1, 07 de Julho de 2011

A Chefe de Finanças»

M) Na Direcção de Finanças de Faro foi prestada a informação de fls. 102 e segs. da reclamação graciosa, que aqui se dá por integralmente reproduzida e donde resulta com interesse para a decisão:

«(...)

Para uma boa apreciação e decisão da causa decidenda, que se resume à questão de saber se a transmissão da fracção em causa está ou não isenta de IMT, importa fazer um breve percurso pelos principais e mais pertinentes diplomas legais que estabeleceram a disciplina jurídica relativamente à actividade da indústria hoteleira e similar, com especial enfoque nas normas que incidem sobre matéria fiscal

A Lei nº2073, de 23 de Dezembro de 1954, constituiu o quadro legal regulador da actividade da indústria hoteleira e similar e dividiu os estabelecimentos “de interesse para o turismo” e “sem interesse para o turismo”. A declaração de utilidade turística assumia relevância, desde logo ao nível fiscal.

Disponha o artigo 12º da Lei 2073, de 23 de Dezembro de 1954:

“As empresas proprietárias e as que venham a explorar os estabelecimentos hoteleiros ou similares classificados de utilidade turística são isentas, relativamente à propriedade e exploração dos mesmos, de contribuição predial e de contribuição industrial, e bem assim de quaisquer impostos e taxas para os corpos administrativos, durante o prazo de 10 anos, contado a partir do primeiro ano de exploração dos estabelecimentos; e beneficiarão, nos quinze anos seguintes, de uma redução de 50 por cento nas mesmas contribuições, impostos e taxas.

§ 1º Os estabelecimentos hoteleiros abertos nos últimos cinco anos e classificados de utilidade turística terão, a partir da entrada em vigor desta lei, o tratamento tributário previsto no corpo deste artigo.

§ 2º Aos estabelecimentos não compreendidos no paragrafo anterior, mas que realizem nos cinco anos, contados da entrada em vigor desta lei, obras e melhoramentos que lhes permitam obter a classificação de utilidade turística, aplicar-se-á a redução de impostos referida na última parte do corpo deste artigo, pelo prazo e nos termos aí definidos.”

E continuava o artigo 13º:

“São isentas de sisa e de imposto de sucessões e doações, ficando sujeitas apenas a um quinto do imposto do selo devido, as aquisições de prédios com destino à construção e instalação de estabelecimentos hoteleiros ou similares previamente declarados de utilidade turística, cujas empresas beneficiarão também das isenções estabelecidas no corpo do artigo anterior, desde a aquisição dos prédios até à abertura dos estabelecimentos à exploração, se for observado para esta o prazo fixado pelo Presidente do Conselho.”

Em primeiro lugar, importa realçar que estes dois normativos reconhecem, mediante as circunstâncias ali descritas, uma série de benefícios fiscais às empresas proprietárias e às empresas exploradoras do estabelecimento hoteleiro. Tal está taxativamente previsto no artigo 12º, mas também no artigo 13º quando, na sua segunda metade refere “(...), cujas empresas beneficiarão também (...)”.

Assim, conclui-se que apenas estavam isentas de sisa (actual IMT) as aquisições, por parte das empresas, de prédios com destino à construção e instalação de estabelecimentos hoteleiros.

Aliás, todos os benefícios referidos nestes artigos 12º, 13º e 14º desta Lei, são reconhecidos às empresas referidas naquele artigo 12º (i. é, as empresas proprietárias e as empresas que venham a explorar os estabelecimentos hoteleiros ou similares classificados de utilidade turística).

Posteriormente, em 04 de Junho de 1956, foi publicada a Lei n.º 2081, que veio inserir disposições de interpretação e aplicação da Lei nº2073. Com relevância para o caso em apreço, temos o artigo 12º (o único que faz referência ao imposto de sisa), segundo o qual “Poderão ser restituídas as importâncias correspondentes à sisa e ao imposto sobre as sucessões e doações e aos quatro quintos do imposto do selo pagos pela aquisição de prédios com destino à construção de estabelecimentos hoteleiros e similares, feita posteriormente à entrada em vigor da Lei n.º 2073, desde que esses estabelecimentos venham a ser declarados de utilidade turística e sejam abertos à exploração no prazo fixado para o efeito pelo Presidente do Conselho.”

Note-se que este dispositivo legal impõe como uma das condições para a devolução da sisa paga, que a aquisição do prédio tenha sido efectuada com destino à construção de estabelecimentos hoteleiros e similares. Por conseguinte, trata-se da restituição da sisa a efectuar à empresa que adquiriu um prédio para nele construir e instalar um estabelecimento hoteleiro.



*Com a entrada em vigor do Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações (CJMSISD), através da publicação do DL 41969 de 24 de Novembro de 1958, a isenção de sisa passou a estar prevista no seu artigo 13º, sendo que o n.º 8 dispunha que ficavam isentos da sisa, as aquisições de prédios com destino à construção e instalação de estabelecimentos hoteleiros ou similares, previamente declarados de utilidade turística, nos termos do artigo 13º da Lei n.º 2073, de 23 de Dezembro de 1964.*

*Ou seja, este normativo praticamente reproduz o já referido artigo 12º da Lei n.º 2081.*

*Foram vários os despachos ministeriais que vieram esclarecer/clarificar as situações fácticas subsumíveis à previsão normativa do artigo 13º, n.º 8 do CIMSISD. Todos eles convergem no sentido de reconhecer que apenas estão abrangidos pela isenção deste normativo legal as aquisições de prédios com o fim de nele construir e instalar estabelecimentos hoteleiros, considerados de utilidade turística, deixando de fora a aquisição de prédios quando nele já estejam construídos e instalados os referidos estabelecimentos hoteleiros.*

*Assim, o despacho ministerial de 12-07-1960, veio esclarecer que a aquisição de prédios urbanos onde se encontram instalados hotéis está sujeita ao pagamento da sisa, não lhes aproveitando a isenção da sisa prevista no n.º 8 do artº 13º do CIMSISD, que é restrita às aquisições de prédios destinados à construção e instalação de novos estabelecimentos hoteleiros ou similares, previamente declarados, de utilidade pública. Também o despacho ministerial de 23-11-1960 veio dizer que se o terreno foi adquirido para construção de um estabelecimento hoteleiro e vendido antes de concluída a construção e iniciada a exploração, não é de restituir a sisa paga pela primeira transmissão.*

*O despacho ministerial de 02-05-1966 veio dizer que a isenção em apreço, apenas é de aplicar no caso de criação de novas unidades hoteleiras, previamente consideradas de utilidade turística, e não da transmissão das já existentes (vide Código do Imposto Municipal da Sisa e do Imposto Sobre as Sucessões e Doações — Anotado e Comentado por F. Pinto Fernandes e Nuno Pinto Fernandes 48 ed., pgs. 255 e 256)*

*Actualmente, o diploma legal que disciplina a atribuição da utilidade turística, está consagrado no Decreto-Lei n.º 423/83 de 5 de Dezembro, que revogou a Lei n.º 2073. O n.º 1 do artigo 20º daquele diploma legal, reza assim:*

*“São isentas de sisa e do imposto sobre sucessões e doações, sendo o imposto do selo reduzido a um quinto, as aquisições de prédios ou de fracções autónomas com destino à instalação de empreendimentos qualificados de utilidade turística, ainda que tal qualificação seja atribuída a título prévio, desde que esta se mantenha válida e seja observado o prazo fixado para a abertura ao público do empreendimento.”*

*E acrescenta o n.º 2: “A isenção e a redução estabelecidas no número anterior verificar-se-ão também na transmissão a favor da empresa exploradora, no caso de a proprietária ser uma sociedade de locação financeira e a transmissão se operar ao abrigo e nos termos do contrato de locação financeira que determinou a aquisição do empreendimento pela sociedade transmitente.”*

*A lei continua a referir-se a aquisições de prédios (ou fracções) com destino à instalação de empreendimentos de reconhecida utilidade turística. Ou seja, trata-se de isenção nas aquisições de prédios para construir/instalar e não dos já instalados, e que não sejam alvo de obras de remodelação, beneficiação, reequipamento ou ampliação. Aliás, na senda do que já vinha sendo estabelecido, com as necessárias adaptações, desde a Lei n.º 2073 (artigo 13º, in fine).*

*O Decreto-Lei n.º 423/83 constituiu um instrumento jurídico de fomento e incentivo ao investimento no sector do turismo, que se quer de qualidade. Este impulso que se pretendeu dar ao sector do turismo, está bem patente desde logo no artigo 5º. Com efeito, a lei apenas reconhece a possibilidade de ser atribuída a utilidade turística a empreendimentos que resultem de um directo investimento, traduzido quer na construção de empreendimentos novos, quer na remodelação, beneficiação ou reequipamento totais ou parciais, quer na realização de obras conducentes ao aumento da capacidade em, pelo menos, 50%.*

*Por esse motivo, o legislador entendeu atribuir benefícios fiscais em sede de imposto de sisa e do selo, às empresas proprietárias que realizam o esforço do investimento. Pretendeu o legislador impulsionar este sector de actividade, prevendo isenção/redução de pagamento de sisa/selo, mediante determinadas condições, a quem vai criar estabelecimentos turísticos, e não a quem se limita a vender fracções pertencentes a empreendimentos já instalados. Este é o entendimento e interpretação perflhados pela DCCI e que decorre do elemento histórico, racional/teleológico, mas também literal das normas jurídicas em apreço.*

*Na verdade, quando o legislador diz, no n.º 1 do artigo 20º, “destino à instalação”, tal significa que se trata apenas de aquisições de prédios efectuadas com o intuito de neles construir/melhorar empreendimentos turísticos, e não, como pretende a reclamante, de aquisição de prédios/fracções integradas em empreendimentos já construídos e instalados.*

*Da mesma forma, quando o legislador utiliza a expressão “seja observado” o prazo fixado para a abertura ao público do empreendimento, sugere a ideia de mais uma condição que é imposta*

ao promotor do investimento (empresa proprietária), no sentido de que esta, para além de ter de ver reconhecida a utilidade turística ao empreendimento que construiu/ampliou/melhorou, terá ainda de cumprir o prazo que foi estipulado para a abertura do mesmo ao público.

O próprio artigo 20º, no seu n.º 2 estabelece a única situação em que a isenção da sisa e a redução do imposto do selo, também ocorre, para além das situações já referidas: quando a empresa proprietária for uma sociedade de locação financeira e, no âmbito deste contrato de locação que previu a aquisição do empreendimento, vende à empresa exploradora os prédios/fracções.

Portanto, fora destes casos, não está prevista qualquer isenção da sisa (actual IMT). Assim, quando é efectuada a aquisição de uma fracção que integra um empreendimento turístico, já instalado, esta operação não está isenta de sisa/IMT, por inexistência de norma jurídica que a preveja.

Consequentemente, entendemos que se torna irrelevante o facto da fracção em causa continuar afecta à exploração turística, já que é a operação em si mesma (o facto tributário em causa) que cai fora da previsão estabelecida no artigo 20º do Decreto Lei n.º 423/83, que reconhece a isenção do pagamento do imposto da sisa/IMT (Neste sentido os pareceres emitidos pela DSIMT, de fls. 32 a 41 dos autos) Consequentemente, a pretensão da reclamante está votada ao insucesso.

### III - PROPOSTA DE DECISÃO

Nos termos do presente Parecer, propõe-se que a reclamação seja (...)

Indeferida

Devendo notificar-se a reclamante para o exercício do direito de audição, nos termos do artigo 60º da Lei Geral Tributária.

No entanto, submete-se à consideração de V Exa., que superiormente decidirá. Direcção de Finanças de Faro, 1-08-2011»

N) Em 28/07/2011, sobre o antecedente parecer recaiu o seguinte despacho (fls. 102 da reclamação):

«Concordo.

Indefiro nos termos propostos

2011/08/19»

O) A Impugnante, devidamente notificada, não exerceu o direito de audição.

M) Em 14/09/2011, foi proferido o despacho de indeferimento da reclamação graciosa, donde se extrai (fls. 111):

«Concordo.

Torno definitivo o projecto de despacho de indeferimento de 2011/08/19. Faro, 21 de Setembro de 2011»

N) O despacho a que se refere a alínea anterior foi notificado ao Impugnante por carta registada expedida em 22/09/2011, cfr. fls. 113 e 114 da reclamação.

O) Na reclamação graciosa n.º 1082-11/0400243.1 foi prestada a seguinte informação:

«A fls. 2 e 3, devidamente identificado, vem o contribuinte E....., NIF. ...., representada por Dr.ª ..... , NIF. ...., com escritório na Estrada de ..... , Sítio ..... - 8135-....., vem reclamar graciosamente nos termos dos art's 68.º a 70.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, (C.P.P.T.), contra a liquidação de Imposto do Selo (Verba 1.1), do ano de 2009, solicitando a restituição da importância correspondente a 4/5 do imposto pago, no montante de e 3.904,00, alegando, em resumo, que a liquidação é indevida, porquanto ao empreendimento denominado de "B....." onde se situa o imóvel adquirido, foi atribuído o estatuto de "Utilidade Turística", o que implica a isenção de IMT e a redução a 1/5 do Imposto do Selo devido na transmissão.

Junta cópia da escritura de aquisição, cópia dos contratos celebrados a permitir a exploração turística, cópia da publicação do despacho de atribuição de utilidade turística no Diário da República, 2.ª Série, N.º 40 de 25 de Fevereiro de 2011, etc.

Quanto ao pedido o mesmo é legal legítimo e interposto em tempo tendo em atenção que a publicação do despacho ocorreu em 25-02-2011.

Analizados os documentos juntos aos autos, verifica-se que:

1 - De harmonia com o disposto no artº 19º do Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis, a liquidação do IMT é de iniciativa dos interessados, para cujo efeito devem apresentar uma declaração de modelo oficial, mod.1.

2 - Foi entregue, em nome do sujeito passivo (S.P.) E....., NIF. ...., a declaração supra referida, a que foi atribuído o n.º 2009/179579, a qual declarou que pretendia pagar o IMT que fosse devido, com referência à compra que ia efectuar a "C..... Lda.," NIPC. ...., na qual o SP da fracção autónoma designada pela Letra "M", do prédio urbano sito na urbanização ..... , Sítio do ..... , Apartado ..... , destinado a serviços, freguesia de ..... , concelho de Loulé, inscrito na respectiva matriz sob o artigo n.º P12988, com o valor atribuído de e 610.000,00, e que originou a colecta de € 39.650,00. Com base nesta declaração foi liquidado o IMT no valor total de € 39.650,00, pago em 21-07-2009, pelo documento de pagamento n.º 160.609.016.382.603.

3- Conjuntamente com o IMT foi liquidado o Imposto do Selo (IS), a que se refere a verba 1.1 da tabela, no total de 4.880,00, pago na mesma data, pelo documento de pagamento n.º 163.509.000.816.963.

4- No dia 21-07-2009, na Conservatória dos Registos Predial e Comercial de Loulé (Casa Pronta), foi celebrada a escritura de compra e venda, constando da mesma que pelo preço global de seiscentos e dez mil euros, a reclamante adquiriu a fracção “M”, do prédio inscrito sob o artigo provisório n.º 12988, da freguesia de ....., concelho de Loulé, encontrando-se os documentos de pagamento atrás mencionados, arquivados juntamente com referida escritura.

5- O despacho n.º 3716/2011, publicado no Diário da República 2ª Série N.º 40-de 25 de Fevereiro do corrente ano a atribui o “Estatuto de Utilidade Turística” a título definitivo ao “B.....”, de 5 estrelas, nos termos do disposto no n.º 1 do art.º 2º e n.º 3 do art.º 7º do Decreto Lei n.º 423/83 de 5 de Dezembro, fixando a validade em sete anos contados da data do título (comunicação de abertura) ao abrigo do qual o empreendimento iniciou o seu funcionamento (4 de Setembro de 2008), ou seja, até 4 de Setembro de 2015.

6- O reclamante vem solicitar a restituição da totalidade do IMT, bem como a importância res-  
peitante a 4/5 do Imposto do Selo, pagos pelos documentos acima mencionados.

7- Conforme dispõe o art.º 20º. do decreto Lei n.º 423/83 de 05/12,... “são isentas de sisa (agora IMT)... as aquisições de prédios ou fracções autónomas com destino à instalação de empreendimentos qualificados de utilidade turística, ainda que tal qualificação, seja atribuída a título prévio”, pelo que, ficam assim excluídos os empreendimentos qualificados de utilidade turística já instalados que não sejam objecto de remodelação ou ampliação..”, sendo nesta exclusão que se enquadra a fracção adquirida pelo reclamante ao empreendimento C..... Lda., pelo que não pode, o adquirente beneficiar da redução do Imposto do Selo (Verba 1.1) a 115, conforme previsto no decreto, acima referido.

É tudo quanto me cumpre informar.

Serviço de Finanças de Loulé 1, 26 de Julho de 2011»

P) Em 26/07/2011, foi proferido o seguinte projecto de despacho de indeferimento da reclamação graciosa (fls. 89 da reclamação):

«No uso da competência que me é conferida pela Delegação de Competências efectuada pelo Sr. Director de Finanças de Faro de harmonia com o estipulado no art.º 35º. do CPPT e art.º 62º. da LGT, publicada pelo aviso (extracto) n.º 2791/2010, DR. 2ª Série, n.º 27, de 9/02/2010, tendo em conta a informação e parecer que antecede, e que faz parte do projecto de despacho, com o qual concordo, indefiro o pedido.

Notifique-se o reclamante, para no prazo de 10 dias dizer o que tiver por conveniente, remetendo-lhe cópia da informação e parecer que antecede.»

N) A Impugnante, devidamente notificada, não exerceu o direito de audição.

O) Em 12/09/2011, foi proferido o despacho de indeferimento da reclamação graciosa, donde se extrai:

«Do projecto de despacho constante de fls. 83 a 85 dos autos, foi o reclamante notificado, na pessoa do seu mandatário, Dr.ª ....., para o exercício do Direito de Audição nos termos da alínea b) do n.º 1 e n.º 4 e 5 do art.º 60º da Lei Geral Tributária, através do ofício 6651, datado de 26-07-2011, sob o registo dos CTT n.º RM3091 8242 8PT, não tendo até à presente data sido exercido o mesmo.

Assim, no uso da competência que me é conferida pela Delegação de Competências efectuada de harmonia com o estipulado no art.º 35º. do CPPT e art.º 62º. da LGT, pelo Sr. Director de Finanças de Faro, publicada pelo extracto n.º 2791/2010, DR 2.ª Série, n.º 27º. De 9/02/2010, mantenho e torno definitivo o referido despacho, indeferindo o pedido.

Notifique-se a reclamante nos termos do art.º 36º. do CPPT, através de carta registada com aviso de recepção, enviando-lhe cópia da decisão, e comunicando-lhe que o presente acto é susceptível de impugnação judicial, a interpor no prazo de quinze dias (quinze dias (n.º 2 do art.º 102º. do CPPT) ou de recurso hierárquico a interpor no prazo de 30 (trinta) dias (n.º 1 do artigo 76º. do CPPT).»

P) O despacho a que se refere a alínea anterior foi notificado à Impugnante em 16/09/2011, cfr. reclamação graciosa em apenso.

Q) A petição inicial foi apresentada em 29/09/2011, cfr. fls. 3.

### 3 – DO DIREITO

O meritíssimo juiz do TAF de Loulé, julgou procedente a impugnação por entender que: (destacam-se apenas os trechos mais significativos para o presente recurso)

**“1.1 — A....., sociedade de direito estrangeiro, pessoa colectiva n.º ....., com sede em ....., Suite ....., ....., Estados Unidos da América, veio impugnar judicialmente as liquidações de Imposto Municipal sobre a Transmissão de Bens Imóveis (IMT), no valor de €. 51.350,00, e de Imposto de Selo (IS), no valor de €. 5.056,00.**

Como fundamento formulou as conclusões seguintes:

A) A isenção de IMT e redução de IS são benefícios fiscais de aplicação automática, não dependendo a sua aplicação de virem previstos, ou não, no despacho de atribuição de utilidade turística, o qual se deve limitar à concessão, ou não, de isenção de taxas por licenças, nos termos previstos no art.º 16 n.º 1 alínea b) e n.º 4 do D.L 423/83.

*B) Foi atribuída utilidade turística ao B....., e a fracção autónoma de que os impugnantes ao são proprietários, é situada nesse aldeamento e está sujeita a exploração turística, pelo que estão verificados os requisitos fundamentais para a atribuição de isenção de IMT e redução de IS.*

*C) O despacho que atribui utilidade turística ao empreendimento estipula a validade turística em sete (7) anos contados da data do título, isto é, da comunicação de abertura ao abrigo da qual o empreendimento iniciou o seu funcionamento, ou seja, 4 de Setembro de 2008 a 4 de Setembro de 2015, retroagindo a aplicação automática do benefício fiscal de isenção de IMT e redução a 1/5 do imposto de selo à primeira data.*

*D) A impugnante adquiriu a fracção autónoma dentro do período de validade da exploração turística.*

*E) O prédio mantém-se afecto à exploração turística, no seguimento do contrato de exploração turística celebrado entre a Impugnante e a sociedade denominada C..... Lda.*

*F) Não se verifica qualquer das situações que a legislação aplicável estabelece como podendo obstar à aplicação dos benefícios fiscais reclamados.*

E terminou pedindo a procedência da impugnação, devendo em consequência, serem “anulados os actos de liquidação dos impostos pagos e, consequentemente, restituídos à impugnante os valores por esta indevidamente paga a este título”.

Juntou oito documentos.

1.2 — O EX.MO REPRESENTANTE DA FAZENDA PÚBLICA, na contestação, veio pugnar pela improcedência da impugnação, referindo em síntese:

*A realidade factual e jurídica, aqui em apreço, está devidamente descrita no Projecto de despacho e Despacho do Sr. Director de Finanças de Faro, proferido a 2011/08/19 e 2011/09/21, respectivamente, em sede de reclamação graciosa, com os quais se concorda integralmente, e desde já, para aí se remete e se dá aqui por reproduzido para todos os efeitos legais (Vide fls. 102 a 108 e 111 a 112 do processo de reclamação graciosa).*

*Independentemente das decisões já proferidas pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé e pelo STA, até este momento e a propósito desta matéria, o entendimento da Administração Tributária continua o mesmo, porque não houve definição do que entendem por a aquisição da fracção autónoma se destinar à instalação de empreendimento, já que.*

*A aquisição de fracção autónoma destinada à instalação de um empreendimento turístico é uma realidade completamente diferente da aquisição de fracção autónoma que integre um empreendimento turístico qualificado e instalado, pois aquela aquisição destina-se à promoção do investimento no sector turístico e esta aquisição é conexas com a prossecução de objectivos que não tem a ver com tal promoção, apenas a primeira está contida no elemento literal do n.º 1 do art.º 20.º do Li n.º 423/83, de 5/12.*

*Neste pendor, deverá a presente impugnação ser julgada improcedente, com todas as legais consequências.*

Juntou o Processo Administrativo n.º 1082-11/200099.7 instaurado no Serviço de Finanças de Loulé 1 e os Processos Reclamação Graciosa n.º 1082-11/0400242.3. e 1082-11/0400243.1 instaurados no Serviço de Finanças de Loulé 1.

1.3 — As Partes apresentaram alegações onde reafirmaram a posição já assumida nos articulados.

1.4 — A DIGNA PROCURADORA DA REPÚBLICA, emitiu parecer no sentido da procedência da impugnação, referindo em síntese:

*Os benefícios fiscais constantes no n.º 1 do art. 20º DL 423/83, 05/12 são de aplicação automática desde que se mostrem reunidos os pressupostos contidos nesse dispositivo legal, ou seja, “que a aquisição do imóvel se destine à instalação de empreendimento qualificado de utilidade turística, ainda que tal qualificação seja atribuída a título prévio, desde que esta se mantenha válida e seja observado o prazo para a abertura ao público do empreendimento. (...) Atenta a natureza dos benefícios em causa não é condição que os mesmos constem do despacho de atribuição de utilidade turística” (Ac. STA 14/04/210, P. 0120/10).*

*Relativamente à interpretação da expressão constante do n.º 1 do art. 20º DL 423/83, 05/12 “aquisições de prédios ou fracções autónomas com destino à instalação de empreendimentos qualificados de utilidade pública”, que a AT considera no sentido de excluir os empreendimentos qualificados de utilidade turística já instalados que não sejam objecto de remodelação ou ampliação, dir-se-á que não nos parece que tal argumento possa ser defendido nos presentes autos.*

*O art. 3º n.º 5 do DL 423/83, 05/12 estabelece que “a utilidade turística abrange a totalidade dos elementos componentes ou integrantes dos empreendimentos, sem prejuízo do estabelecido no nº3”.*

*Compulsados os autos, não vislumbramos que de alguma forma esteja demonstrado que a “instalação” do empreendimento em causa, qualificado de utilidade turística, já tivesse tido lugar.*

*De facto, tal “instalação”, na nossa perspectiva e salvo melhor opinião, só se mostra efectuada após as primeiras transmissões das fracções autónomas que compõem o empreendimento.*

*Se não houver transmissão onerosa não se colocam as questões do pagamento do IMT/IS nem da eventual isenção.*

*Se o empreendimento estiver construído e devidamente aprovado mas não houver quem adquira as respectivas fracções autónomas, então não poderemos falar, com rigor, num empreendimento instalado.*

*Termos em que somos de parecer no sentido da procedência da presente Impugnação.*

#### 1.5 — QUESTÃO (ÕES) DECIDENDA (S):

As de saber se:

- Os benefícios fiscais de isenção de IMT e redução do IS a 1/5 foram revogados e se tais benefícios são de reconhecimento automático;

- O empreendimento turístico, a quando da aquisição do imóvel, já se encontrava instalado.

#### 2— FUNDAMENTAÇÃO:

(...)

#### 2.4 — ANÁLISE FÁCTICO-JURÍDICA:

2.4.1 - Para a apreciação da questão da isenção de IMT e redução da taxa de Imposto do Selo importa considerar o seguinte enquadramento legislativo:

Prevê o artigo 16.º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro:

1 — *As empresas proprietárias e ou exploradoras dos empreendimentos, aos quais tenha sido atribuída a utilidade turística, gozarão, relativamente à propriedade e exploração dos mesmos, dos benefícios fiscais a seguir indicados, nos termos estabelecidos no presente diploma:*

a) *Isenção ou redução das taxas de contribuição predial, de contribuição industrial e do imposto complementar secções A e B — relativamente aos rendimentos provenientes dos mesmos empreendimentos;*

b) *Isenção ou redução das taxas devidas, por licenças, aos governos civis e à Direcção-Geral dos Espectáculos;*

e) *Diminuição para metade dos prazos estabelecidos para as reintegrações e amortizações.*

2 — *O prazo de duração das isenções previstas no n.º 1 deste artigo não poderá ultrapassar 7 anos, contados da data da abertura ou reabertura ao público do empreendimento, sem prejuízo do estabelecido no artigo seguinte.*

3 — *As reduções previstas no n.º 1 deste artigo poderão ir até 50 % das respectivas taxas e o prazo da sua duração será no máximo de 7 anos, salvo o disposto no artigo seguinte.*

4 - *Para os efeitos da alínea b) do n.º 1, o despacho de atribuição da utilidade turística definirá, sob proposta da Comissão de Utilidade Turística, a medida e o prazo dos benefícios a conceder.*

Dispõe o artigo 20.º do referido Decreto-lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro:

1—*São isentas de sisa e do Imposto sobre sucessões e doações, sendo o imposto do selo reduzido a um quinto, as aquisições de prédios ou de fracções autónomas com destino à instalação de empreendimentos qualificados de utilidade turística, ainda que tal qualificação seja atribuída a título prévio, desde que esta se mantenha válida e seja observado o prazo fixado para a abertura ao público do empreendimento.*

2 — *A isenção e a redução estabelecidas no número anterior verificar-se-ão também na transmissão a favor da empresa exploradora, no caso de a proprietária ser uma sociedade de locação financeira e a transmissão se operar ao abrigo e nos termos do contrato de locação financeira que determinou a aquisição do empreendimento pela sociedade transmitente.*

Resulta do artigo 3.º, n.º 22, do Decreto-Lei n.º 485/88, de 30 de Dezembro:

*São revogados, a partir da entrada em vigor deste diploma, sem prejuízo da manutenção dos já concedidos e dos regimes de caducidade previstos na legislação ao abrigo da qual estão a ser usufruídos, os benefícios fiscais constantes da legislação a seguir indicada:*

(...)

22) *alíneas a) e e) do n.º 1 do artigo 16.º, no que respeita à contribuição industrial e ao imposto complementar — secções A e E, o artigo 19.º e, bem assim, as constantes dos artigos 16.º a 27.º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, diploma que estabelece benefícios susceptíveis de serem concedidos no âmbito da atribuição de utilidade turística, na parte que com aqueles estejam correlacionadas;*

Estatui o artigo 28.º do Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro:

1 - *Todos os textos legais que mencionam Código da Contribuição Autárquica ou contribuição autárquica consideram-se referidos ao Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI) ou ao imposto municipal sobre imóveis (IMI).*

2 - *Todos os textos legais que mencionem Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações, imposto municipal de sisa ou imposto sobre as sucessões e doações consideram-se referidos ao Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imó-*

*veis (CIMT), ao Código do Imposto do Selo, ao imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT) e ao imposto do selo, respectivamente.*

O instituto de utilidade turística tem-se revelado, sem dúvida, um dos instrumentos mais eficazes para o desenvolvimento do sector, em particular no que respeita a equipamento hoteleiro e similar, a que foi inicialmente dirigido — Preâmbulo do Decreto-Lei n.º n.º 423/83, de 5 de Dezembro.

A utilidade turística consiste na qualificação atribuída aos empreendimentos de carácter turístico que satisfaçam um conjunto de requisitos de localização, construção, equipamentos e serviços, nos termos do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro.

A declaração de utilidade turística pode ser conferida a título prévio (logo após a aprovação do projecto de arquitectura) ou a título definitivo (até 6 meses após a abertura ao público do empreendimento).

A utilidade turística é atribuída por despacho do membro do Governo com tutela sobre o sector do turismo, sob proposta do director-geral do Turismo, instruída com o parecer da Comissão de Utilidade Turística.

Porém, os despachos de atribuição, confirmação e revogação da utilidade turística serão obrigatoriamente publicados no Diário da República, só produzindo efeitos a partir da data da sua publicação — artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro.

A utilidade turística abrange a totalidade dos elementos componentes ou integrantes dos empreendimentos, com excepção das instalações destinadas à exploração comercial das águas minerais ou similares, das instalações termais — artigo 3.º, n.º 5, do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro.

As empresas, cujos empreendimentos tenham sido declarados de utilidade turística, gozam de benefícios fiscais, relativamente à propriedade e exploração dos mesmos.

De entre o leque de benefícios fiscais a conceder avultavam, nos termos do artigo 20.º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, as isenções de sisa e do Imposto sobre sucessões e doações, sendo o imposto do selo reduzido a um quinto, relativamente às aquisições de prédios ou de fracções autónomas com destino à instalação de empreendimentos qualificados de utilidade turística, ainda que tal qualificação seja atribuída a título prévio, desde que esta se mantenha válida e seja observado o prazo fixado para a abertura ao público do empreendimento.

A Lei n.º 2/88, de 26 de Janeiro, que aprovou o Orçamento de Estado para o ano de 1988, no seu artigo 50.º, em matéria de extinção de benefícios fiscais, autorizou o Governo a rever, no sentido da redução ou eliminação, os benefícios fiscais constantes dos artigos 16.º a 27.º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, que estabelece benefícios susceptíveis de serem concedidos no âmbito da atribuição de utilidade turística, sem prejuízo da manutenção dos já concedidos, devendo o Governo regular os problemas decorrentes da sua aplicação no tempo.

No uso da autorização legislativa concedida, o Governo aprovou o Decreto-Lei n.º 485/88, de 30 de Dezembro.

No preâmbulo do diploma o Governo deixou bem vincadas as ideias base da alteração a operar quando refere:

*«(...) A proliferação da legislação existente sobre incentivos fiscais e a sua extensão a inúmeros domínios têm criado dificuldades, quer a nível das receitas públicas, quer a nível da justiça e do equilíbrio do sistema tributário, importando salientar que o correlativo estreitamento da base tributável tem implicado ao longo dos anos o acréscimo da carga fiscal para todos os não beneficiários de Incentivos.*

*Com o presente diploma revogam-se benefícios fiscais que razões de vária ordem apontam no sentido de nada justificar a sua manutenção.*

*Na verdade, muitos deles, criados em determinadas conjunturas, estão completamente desajustados das realidades actuais. Ora, o certo é que a concessão de benefícios fiscais só é defensável desde que obedeça a ponderosos motivos de justiça social ou de estratégia económica.*

*(...)*

*São mantidos em vigor certos incentivos fiscais de natureza contratual celebrados entre o Estado e as empresas, os quais serão, em sede própria e momento oportuno, objecto de revisão.»*

Em consonância com as intenções e valores declarados no preâmbulo, veio o artigo 3.º, alínea 22) prever:

*«São revogados, a partir da entrada em vigor deste diploma, sem prejuízo da manutenção dos já concedidos e dos regimes de caducidade previstos na legislação ao abrigo da qual estão a ser usufruídos, os benefícios fiscais constantes da legislação a seguir indicada:*

*(...)*

*22) alíneas a) e e) do n.º 1 do artigo 16.º, no que respeita à contribuição industrial e ao imposto complementar — secções A e E, o artigo 19.º e, bem assim, as constantes dos artigos 16.º a 27.º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, diploma que estabelece benefícios susceptíveis de serem*

*concedidos no âmbito da atribuição de utilidade turística, na parte que com aqueles estejam correlacionadas;»*

Quanto à questão de saber se a isenção de IMT (na altura Sisa) e a redução do Imposto do Selo foram revogados pelo Decreto-Lei n.º 485/88, de 30 de Dezembro, a resposta é negativa.

Aliás, este foi também o entendimento do Grupo de Trabalho Criado por Despacho de 1 de Maio de 2005, do Ministro de Estado e das Finanças que, a pedido deste, produziu o Relatório de Reavaliação dos Benefícios Fiscais, publicado no Caderno de Ciência e Técnica Fiscal n.º 198, onde a páginas 289 e seguintes se afirma:

*«Posteriormente, no âmbito das acções legislativas de preparação da reforma fiscal de 1988 e da aprovação de vários sistemas de incentivos financeiros, o n.º 22 do artigo 3.º do Decreto-Lei 485/88, de 30 de Dezembro, revogou algumas das normas de benefícios fiscais do citado Decreto-Lei 423/83. Embora a técnica de redacção da norma confirma alguma margem de incerteza, é consensual e resulta, aliás, do processo subsequente de aplicação da norma e de sucessivas intervenções do legislador, que o mencionado diploma de 1988 visou apenas a revogação, sem prejuízo das situações já constituídas à data da respectiva entrada em vigor, da isenção de contribuição industrial e de imposto complementar, compreendendo a redução para metade dos prazos de reintegração e amortização, não tendo sido visados pela revogação os benefícios em sede de contribuição predial, sisa e selo.*

*Após a “limpeza” efectuada através do Decreto-Lei n.º 485/88, de 30 de Dezembro, e tendo como pano de fundo a reforma da tributação do rendimento, foi aprovado o EBF. Da aplicação do regime de transição previsto neste diploma, em particular do respectivo artigo 2.º e tabela anexa, resultou a conversão para o IRC e contribuição autárquica dos benefícios anteriormente concedidos no domínio da contribuição industrial, imposto complementar e contribuição predial, os quais, assim, perduraram já na vigência do novo sistema de tributação coevo da mencionada reforma. Ainda no EBF é ab initio previsto (artigo 53.º da versão original) o benefício fiscal de isenção de contribuição autárquica para os prédios integrados em empreendimentos a que tenha sido atribuída utilidade turística, ficando o benefício sujeito a reconhecimento nos termos do n.º 4 do artigo 53.º do EBF, na redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 39-B/94, de 27 de Dezembro.*

*Merece ainda referência o Decreto-Lei n.º 38/94, de 8 de Fevereiro, o qual introduziu algumas alterações no Decreto-Lei n.º 423/83, centradas no processo de atribuição da utilidade turística e correlativa aplicação e cassação de benefícios fiscais, sem que estes, no entanto, tenham sido modificados.*

*Em síntese, os benefícios fiscais em vigor especialmente aplicáveis ao sector do turismo limitam-se a:*

*a) Isenção de IMT e redução a um quinto do Imposto do Selo, relativos a aquisições de prédios ou de fracções autónomas com destino à instalação de empreendimentos qualificados de utilidade turística, por aplicação do artigo 20.º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, em conjugação com o n.º 6 do artigo 31.º do Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro, que procede à reforma da tributação do património, aprovando o Código do IMI e o Código do IMT;*

*b) Isenção de IMI, por o um período de sete anos, em relação aos prédios integrados em empreendimentos a que tenha sido atribuída a utilidade turística, contando-se este prazo, no que se refere aos prédios afectos ao turismo de habitação, a partir do termo das respectivas obras, e da data da atribuição da utilidade turística para os restantes (artigo 43.º do EBF).»*

A este propósito escreve-se no acórdão do STA de 14-04-2010, recurso 0120/10, consultável em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

*«Daí que, não obstante a redacção menos feliz da disposição em apreço, se não possa concluir que os benefícios constantes do artigo 20.º, n.º 1 do DL 423/83, de 5/12, tenham sido revogados pelo artigo 3.º, n.º 22, do DL 485/88, de 30 de Dezembro.»*

A este propósito citam-se os acórdãos do STA, consultáveis em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt): de 10-02-2010, recurso n.º 0935/09; de 10-02-2010, recurso n.º 0797/09; de 27-01-2010, recurso n.º 01119/09; de 20-01-2010, recurso n.º 0937/09; de 16-12-2009, recurso n.º 0936/09; de 09-12-2009, recurso n.º 0907/09; de 02-12-2009, recurso n.º 0783/09; de 09-12-2009, recurso n.º 0934/09.

Assim, a primeira conclusão é a de que os benefícios fiscais a que se refere o artigo 20.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, não foram revogados pelo Decreto-Lei n.º 485/88, de 30 de Dezembro e, por isso, mantêm-se em vigor.

2.4.2 — Coloca-se agora a questão de saber se a concessão da isenção de IMT e redução a 1/5 do Imposto do Selo são benefícios fiscais automáticos ou, pelo contrário, estão dependentes de reconhecimento.

O artigo 5.º do EBF esclarece que:

*1. Os benefícios fiscais são automáticos ou dependentes de reconhecimento; os primeiros resultam directa e imediatamente da lei, os segundos pressupõem um ou mais actos posteriores de reconhecimento.*

*2. O reconhecimento dos benefícios fiscais pode ter lugar por acto administrativo ou por acordo entre a Administração e os interessados, tendo, em ambos os casos, efeito meramente declarativo, salvo quando a lei dispuser em contrário.*

**3. O procedimento de reconhecimento dos benefícios fiscais regula-se pelo disposto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário.**

Assim, benefícios fiscais automáticos são os que resultam da lei, ou seja, aqueles não pressupõem qualquer acto de reconhecimento.

«Conforme dispõe o n.º 1 do art. 5.º do EBF, os benefícios fiscais podem ser automáticos ou dependentes de reconhecimento. Os benefícios automáticos resultam directa e imediatamente da lei, bastando que se verifiquem os pressupostos nela fixados. Os benefícios dependentes de reconhecimento pressupõem, para além da verificação dos pressupostos objectivos e subjectivos definidos na lei, a prática, pela administração tributária, de um ou mais actos posteriores de reconhecimento.» — JONATAS E. M. MACHADO e PAULO NOGUEIRA DA COSTA, in CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO, Coimbra Editora, 2009, pág. 333.

«Portanto, os benefícios fiscais são automáticos quando o direito ao benefício opera “*ope lege*”, pela simples verificação dos respectivos pressupostos. É o que sucede, entre nós, v.g., com a totalidade dos benefícios fiscais previstos no art.º 8º do Código do IRC. Isentando as pessoas colectivas de direito público e as instituições de segurança social e de previdência.

Mas também há benefícios fiscais automáticos, quer de natureza subjectiva, beneficiando pessoas privadas de fim interessado (...) quer objectiva.

Nestes casos, verificados os pressupostos legais do benefício fiscal considerado, este surge, automaticamente, “*ope lege*” sem necessidade de qualquer iniciativa da entidade beneficiada ou intervenção da Administração Fiscal. Portanto, nestas situações, os benefícios fiscais não são concedidos pela administração fiscal, mas estabelecidos directamente na lei, nascendo o direito subjectivo ao benefício correspondente, da simples verificação histórica dos respectivos pressupostos. E esta circunstância tem também naturais reflexos na análise económico — financeira dos benefícios fiscais, pois, tratando-se de medidas automáticas, não há actualmente, e é difícil, se não impossível, estabelecer, no futuro, modos de controlo de despesa ou gasto fiscal inerentes, que sejam e totalmente eficazes. E, por isso mesmo, a parte final do n.º 4, do art. 2.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, tratando-se de benefícios fiscais genéricos e automáticos dispensa os contribuintes da declaração dos rendimentos isentos, para efeito do controlo da respectiva despesa fiscal, cometendo tal encargo aos serviços fiscais.

E note-se: parece que o automatismo dos benefícios fiscais, quando tem lugar, não tem por fundamento, necessariamente, uma especial intensidade do interesse público com eles tutelado, que determina a dispensa de reconhecimento oficial, mas antes uma particular conformação legal, pelo que, nesses casos, tendo em vista uma certa economia processual, a lei julga aconselhável dispensar a respectiva apreciação casuística e correspondente reconhecimento pela Administração Fiscal, concedendo, assim, automática e genericamente os benefícios nas hipóteses previstas, sem necessidade de controlo da respectiva despesa fiscal, daí resultante» — NUNO DE SÁ GOMES, TEORIA GERAL DOS BENEFÍCIOS FISCAIS, Ciência e Técnica Fiscal, n.º 359, pág. 136-138.

Esta questão já foi abordada pela jurisprudência do STA e recebeu resposta unânime no sentido de que tais benefícios são automáticos uma vez verificados os pressupostos respectivos.

A este propósito citam-se os acórdãos do STA, consultáveis em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt): de 25-06-2009, recurso n.º 0212/09; de 14-04-2010, recurso 0120/10; - de 10-02-2010, recurso n.º 0935/09; de 10-02-2010, recurso n.º 0797/09; - de 27-01-2010, recurso n.º 01119/09; de 20-01-2010, recurso n.º 0937/09; de 16-12-2009, recurso n.º 0936/09; de 09-12-2009, recurso n.º 0907/09; de 02-12-2009, recurso n.º 0783/09; - de 09-12-2009, recurso n.º 0934/09.

Termos em que, quanto ao modo operativo da eficácia dos benefícios fiscais em causa, se conclui que são benefícios fiscais automáticos.

**2.4.3** — Coloca-se agora a questão de saber se estão reunidos os pressupostos de que depende o reconhecimento automático dos benefícios fiscais de isenção de IMT e de redução do Imposto do Selo a 1/5.

Nos termos do artigo 20.º do referido Decreto-lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, acima transcrito, a isenção de sisa e a redução do imposto do Selo nas aquisições de prédios ou fracções destinadas à instalação de empreendimentos qualificados de utilidade turística, exige que:

- a utilidade turística atribuída se mantenha válida;
- seja observado o prazo fixado para a abertura ao público do empreendimento;
- a aquisição se destina à instalação de empreendimento qualificado de utilidade turística.

Quanto aos dois primeiros requisitos, resulta do despacho n.º 3716/2011, publicado na II Série n.º 40, de 25/02/2011:

«Tendo presentes os critérios legais aplicáveis e o parecer do Turismo de Portugal, I.P., que considera estarem reunidas as condições para a atribuição da utilidade turística a título definitivo ao empreendimento, decido:

**1 - Atribuir utilidade turística a título definitivo ao B....., de 5 estrelas, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 2.º e no n.º 3 do artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro.**



*2 - Fixar a validade da utilidade turística em sete anos contados da data do título (comunicação de abertura) ao abrigo do qual o empreendimento iniciou o seu funcionamento (4 de Setembro de 2008), ou seja, até 4 de Setembro de 2015. (...)»*

A utilidade turística foi atribuída ao empreendimento turístico denominado B.....

A mesma tem a validade de sete anos contados por um período de sete anos desde 04/09/2008 até 04/09/2015.

A fracção em causa nestes autos foi adquirida em 3 de Setembro de 2009, ou seja, durante o período de vigência da utilidade turística.

E nos termos do artigo 11.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º n.º 423/83, de 5 de Dezembro, a utilidade turística valerá pelo prazo e nos termos fixados no respectivo despacho de atribuição.

Pese embora no momento da transmissão da fracção que foi afectada à exploração turística do empreendimento ainda não tenha sido publicado o despacho atributivo da utilidade turística, o que é certo que em tal despacho foi atribuída eficácia retroactiva, pois, fixou a validade da utilidade turística em sete anos contados da data do título (comunicação de abertura) ao abrigo do qual o empreendimento iniciou o seu funcionamento (4 de Setembro de 2008), ou seja, até 4 de Setembro de 2015.

Termos em que a transmissão da fracção em causa nos autos ocorreu no período temporal de validade da utilidade turística.

A resposta à questão de saber se a aquisição se destina à instalação de empreendimento qualificado de utilidade turística é a que divide as Partes.

Refere a Administração Fiscal:

*«Conforme dispõe o art.º 20.º do decreto Lei n.º 423/83 de 05/12,... "são isentas de sisa (agora IMT)... as aquisições de prédios ou fracções autónomas com destino à instalação de empreendimentos qualificados de utilidade turística, ainda que tal qualificação, seja atribuída a título prévio", pelo que, ficam assim excluídos os empreendimentos qualificados de utilidade turística já instalados que não sejam objecto de remodelação ou ampliação...», sendo nesta exclusão que se enquadra a fracção adquirida pelo reclamante ao empreendimento C..... Lda., pelo que não pode, o adquirente beneficiar da redução do Imposto do Selo (Verba 1.1) a 115, conforme previsto no decreto, acima referido.*

Assim, para a Administração Fiscal, a aquisição a que se reportam os autos não pode beneficiar da isenção de IMT e da redução do Imposto do Selo porque não se destinou à instalação de um empreendimento turístico, pois, tal empreendimento já se encontrava instalado.

Refere a Impugnante:

*A isenção de IMT e a redução de IS aplica-se a todas as transmissões — originárias e subseqüentes — dessas fracções desde que as mesmas continuem afectas à utilização turística.*

Assim, para a Impugnante, toda e qualquer transmissão que ocorra no período de vigência da declaração de utilidade turística beneficia da isenção de IMT e de redução de Imposto do Selo.

A resposta à questão passa por saber quando é que um empreendimento turístico se considera instalado.

Como primeira nota de relevo importa reafirmar o que se dispõe no artigo 3.º, n.º 4, do Decreto-Lei n.º n.º 423/83, de 5 de Dezembro: a utilidade turística abrange a totalidade dos elementos componentes ou integrantes dos empreendimentos, com excepção das instalações destinadas à exploração comercial das águas minerais ou similares, das instalações termais.

Na determinação do sentido das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam, são observadas as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis.

Sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer directamente da lei — artigo 11.º, n.ºs 1 e 2, da LGT.

Em anotação a este artigo escrevem LEITE DE CAMPOS, D; BENJAMIM RODRIGUES e LOPES DE SOUSA, J.; in Lei Geral Tributária comentada e anotada, 2.ª edição, 2000, Vislis Editores, pág. 69:

*«2 O número 2 vem tomar partido na velha querela sobre a dependência ou independência qualificadora do Direito tributário.*

É bem conhecido que o Direito fiscal utiliza conceitos recebidos do ordenamento jurídico privado, do Direito administrativo e dos outros ramos de Direito. Haverá, assim, a tendência de sujeitar a interpretação das normas tributárias aos critérios admitidos nos outros ramos de Direito. E, também, a qualificar os conceitos recebidos do modo porque o são no ramo de Direito de origem.

São particularmente importantes os conceitos provenientes do direito privado, quanto ao direito dos impostos em especial. E os conceitos provenientes do direito administrativo nas normas de procedimento administrativo.»

O Decreto-Lei n.º 167/97, de 4 de Julho, que aprovou o regime jurídico da instalação e do funcionamento dos empreendimentos turísticos, no seu artigo 9.º veio esclarecer o conceito de instalação de empreendimento turístico nos termos seguintes:

*Para efeitos do presente diploma, considera-se instalação de empreendimentos turísticos o licenciamento da construção e ou da utilização de edifícios destinados ao funcionamento daqueles empreendimentos.*

O Decreto-Lei 55/2002, de 11 de Março, alterou o artigo 9.º do Decreto-Lei n.º 167/97, de 4 de Julho, introduzindo a seguinte redacção:

*Para efeitos do presente diploma, considera-se instalação de empreendimentos turísticos o processo de licenciamento ou de autorização para a realização de operações urbanísticas relativas à construção e ou utilização de edifícios ou suas fracções destinados ao funcionamento daqueles empreendimentos.*

O Decreto-Lei n.º 39/2008, de 7 de Março, revogou o Decreto-Lei n.º 167/97, de 4 de Julho, com as alterações introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 55/2002, de 11 de Março, e pelo Decreto-Lei n.º 217/2006, de 31 de Outubro, bem como o Decreto-Lei n.º 54/2002, de 11 de Março.

O referido diploma consagrou o novo regime jurídico da instalação, exploração e funcionamento dos empreendimentos turísticos, procedendo à revogação dos diversos diplomas que regulavam esta matéria e reuniu num único decreto-lei as disposições comuns a todos os empreendimentos, de modo a tornar mais fácil o acesso às normas reguladoras da actividade — neste sentido, veja-se o preâmbulo do diploma.

No capítulo da exploração e funcionamento, o Decreto-Lei n.º 39/2008, de 7 de Março, consagra um novo paradigma de exploração dos empreendimentos turísticos, assente na unidade e continuidade da exploração por parte da entidade exploradora e na permanente afectação à exploração turística de todas as unidades de alojamento que compõem o empreendimento, independentemente do regime de propriedade em que assentam e da possibilidade de utilização das mesmas pelos respectivos proprietários. A aferição deste modelo de exploração turística passa, desde logo, pelo dever da entidade exploradora assegurar que as unidades de alojamento se encontram permanentemente em condições de serem locadas para alojamento a turistas e que nela são prestados os serviços obrigatórios da categoria atribuída ao empreendimento turístico.

O Decreto-Lei n.º 228/2009, de 14 de Setembro, procedeu à primeira alteração ao Decreto-Lei n.º 39/2008, de 7 de Março, alterando a redacção de alguns artigos tendo em vista a clarificação do seu conteúdo e facilitação da sua aplicação.

Merece destaque no que respeita à constituição da propriedade horizontal nos empreendimentos turísticos em propriedade plural, a adequação das previsões do artigo 54.º do diploma ao novo regime decorrente do Decreto-Lei n.º 116/2008, de 4 de Julho.

Foi republicado, em anexo ao decreto-lei 228/2009, de 14 de Setembro, do qual faz parte integrante, o Decreto-Lei n.º 39/2008, de 7 de Março, na sua redacção actual.

Este diploma não esclarece o que considera ser a instalação de empreendimentos turísticos.

Porém, reserva o Capítulo IV à instalação dos empreendimentos turísticos:

- define o regime aplicável (artigo 23.º);
- consagra a possibilidade de qualquer interessado poder requerer à câmara municipal informação prévia sobre a possibilidade de instalar um empreendimento turístico e quais as respectivas condicionantes urbanísticas (artigo 25.º);
- estabelece a obrigatoriedade da emissão de parecer pelo Turismo de Portugal, IP, que será vinculativo quando for desfavorável (artigo 26.º);
- identifica as situações em que a realização de obras isentas e não sujeitas a comunicação prévia, devem ser comunicadas ao Turismo de Portugal, I.P. (artigo 29.º);
- A instalação dos empreendimentos turísticos pode ser autorizada por fases, aplicando-se a cada uma delas o disposto na Secção V relativamente à autorização ou comunicação de utilização para fins turísticos (artigo 30.º, n.º 8)
- consagra a emissão do título de abertura (artigo 32.º), etc.

Pese, embora, o Decreto-Lei n.º 39/2008, de 7 de Março, não refira o que entende por instalação de empreendimento turístico, estabelece um conjunto de regras procedimentais que se inserem no âmbito da instalação de empreendimentos turísticos, que engloba:

- o processo de licenciamento ou de autorização para a realização de operações urbanísticas relativas à construção;
- o processo de licenciamento da utilização de edifícios ou suas fracções destinados ao funcionamento dos empreendimentos turísticos.

Com apelo às definições legais dos diplomas já revogados e considerando o que se dispõe no regime jurídico da instalação, exploração e funcionamento dos empreendimentos turísticos, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 39/2008, de 7 de Março, podemos concluir que a instalação de um empreendimento turístico ocorre quanto o procedimento relativo ao licenciamento ou de

autorização para a realização de operações urbanísticas relativas à construção e ou utilização de edifícios ou suas fracções destinados ao funcionamento dos empreendimentos turísticos se mostra concluído, tomando-os aptos à realização da exploração turística, independentemente da propriedade das unidades de alojamento.

O procedimento de instalação culmina com o início de funcionamento do empreendimento turístico.

O início de funcionamento é precedido da obtenção de título válido de abertura.

Constitui título válido de abertura do empreendimento, nos termos do artigo 32.º do regime jurídico da instalação, exploração e funcionamento dos empreendimentos turísticos, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 39/2008, de 7 de Março:

- Alvará de autorização de utilização para fins turísticos do empreendimento;
- Comprovativo de ter efectuado a comunicação à câmara municipal a sua decisão de abrir ao público, com conhecimento ao Turismo de Portugal, I.P.;
- Requerimento de intimação judicial para a prática de acto legalmente devido pelo interessado na obtenção de alvará de utilização para fins turísticos

Se, por um lado, a emissão do título de abertura é condição necessária do início de funcionamento do empreendimento turístico, por outro, nem sempre a emissão do título abertura determina o início de funcionamento, permitindo ultrapassar a fase de instalação do empreendimento.

O artigo 33.º do Decreto-Lei n.º 39/2008, de 7 de Março, enumera um conjunto de situações em que a autorização de utilização para fins turísticos caduca:

- a) Se o empreendimento não iniciar o seu funcionamento no prazo de um ano a contar da data da emissão do alvará de autorização de utilização para fins turísticos ou do termo do prazo para a sua emissão;
- b) Se o empreendimento se mantiver encerrado por período superior a um ano, salvo por motivo de obras;
- e) Quando seja dada ao empreendimento uma utilização diferente da prevista no respectivo alvará;
- d) Quando, por qualquer motivo, o empreendimento não puder ser classificado ou manter a classificação de empreendimento turístico.

E, nos termos do n.º 3 do mesmo artigo, a caducidade da autorização determina o encerramento do empreendimento, após notificação da respectiva entidade exploradora.

A caducidade do título de abertura do empreendimento turístico constitui factor impeditivo da ultrapassagem da fase da instalação.

Assim, um empreendimento turístico só se considera instalado com o início de funcionamento.

E permitindo-se a instalação dos empreendimentos turísticos por fases, só à medida que cada uma das fases inicie o funcionamento é que se considera que essa fase se considere instalada.

Num outro enfoque, a utilidade turística abrange a totalidade dos elementos componentes ou integrantes dos empreendimentos, com excepção das instalações destinadas à exploração comercial das águas minerais ou similares, das instalações termais — artigo 3.º, n.º 5, do Decreto-Lei n.º n.º 423/83, de 5 de Dezembro.

Pelo que todas as unidades que compõem o empreendimento turístico ficam abrangidas pela utilidade turística.

Ora, no caso dos autos a “LICENÇA DE UTILIZAÇÃO TURÍSTICA n.º 43/09”, foi emitida pela Câmara Municipal de Loulé, em 05/03/2009, a favor do C....., Lda..

A fracção foi adquirida, em 3 de Setembro de 2009, pela à vendedora C..... LDA..

Pelo título de aquisição a fracção ficou afecta à exploração turística.

A aquisição da fracção pela Impugnante é uma aquisição inicial e não subsequente, isto é, constitui a primeira venda da fracção, efectuada pela proprietária do empreendimento, estando assim integrada no âmbito do processo de instalação da totalidade do conjunto turístico, processo que é complexo e prolongado no tempo.

Com efeito, as diversas fracções de um empreendimento que começa a instalar-se demoram muito tempo a concluir-se e mais tempo ainda a ser conseguida a sua venda total.

Resulta da licença de utilização turística que o empreendimento turístico C..... é um aldeamento turístico com a classificação provisória de quatro estrelas e a capacidade provisória “*Efectivo total do CLUBHOUSE é de 483 pessoas, efectivo total nos blocos de apartamentos de 650 pessoas — efectivo total nas moradias de 48 pessoas*”

Possui a classificação definitiva de cinco estrelas e com uma capacidade máxima definitiva de “*372 camas fixas individuais e 140 duplas, equivalente a 652 utentes, distribuídas por 140 unidades de alojamento (9 T1, 76 T2 e 55 T3), uma das quais adaptada a pessoas com mobilidade condicionada. Por despacho do Turismo Portugal, IP. De 13/02/2009*”.

**O empreendimento estará definitivamente instalado quando todas as unidades de alojamento iniciarem o funcionamento.**

**A venda das fracções foi concretizada em diferentes datas.**

**Assim, a primeira aquisição de cada fracção está integrada no processo de instalação do empreendimento e, no caso dos autos, a Impugnante realizou a primeira aquisição da fracção, beneficiando assim do disposto no artº 20.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 423/83, por se tratar de aquisição com destino à instalação do empreendimento.**

**Foi iniciada a exploração turística da fracção integrada no empreendimento e sendo a sua aquisição destinada à instalação do mesmo, beneficia da isenção de IMT e da redução a 1/5 do imposto de selo, previstas no artº 20º do D.L. 423/83, pelo que a liquidações impugnadas se mostram feridas de ilegalidade por violação da referida norma.**

**Nos termos do artigo 446.º, n.ºs 1 e 2, do C.P.C., a decisão que julgue a acção condenará em custas a parte que a elas houver dado causa.**

**Entende-se que dá causa às custas do processo a parte vencida, na proporção em que o for.**

**Nos presentes autos, vencida é a Fazenda Pública, pelo que deve ser a mesma a suportar as custas.**

**Finalmente, anota-se que em consequência da solução dada às questões concretamente conhecidas ficou prejudicado o conhecimento de outras questões.**

### **3 — DECISÃO**

**Pelo exposto, nos termos das disposições legais citadas, julgo a impugnação procedente.”  
DECIDINDO NESTE STA**

A única questão a conhecer no presente recurso é a de saber se a transmissão a que se refere a alínea A), do probatório supra, estava ou não isenta de imposto municipal de sisa e de imposto de selo.

Segundo a tese da recorrente, as transmissões não beneficiariam de tal isenção uma vez que, in casu, não existindo ampliação ou melhoramento em mais de 50%, o reconhecimento dos benefícios respeitantes à isenção de IMT e redução de Imposto de Selo dependem de se considerar que as aquisições dos impugnantes se destinaram a instalar um empreendimento qualificado de utilidade turística como o exige o art.º 20º, n.º 1 do Decreto-Lei n.º 423/83 de 05/12.

Isto porque, no conceito de instalação de alojamento, inclui-se o licenciamento da construção de novas instalações, a remodelação, beneficiação ou ampliação de instalações já existentes, com as condicionantes que possam ser impostas pelos diferentes instrumentos de ordenamento do território e a concessão da autorização de utilidade para fins turísticos.

Ora o despacho de confirmação da utilidade turística foi requerido e emitido em nome da alienante C....., Lda. para o empreendimento denominado “B.....” do qual as fracções aqui em causa, fazem parte, tendo sido aquela alienante que construiu e apetrechou o conjunto de bens de modo a que lhe pudessem ser atribuída a utilidade turística, ou seja, instalou o empreendimento.

Os recorridos, por sua vez, entendem que a retroacção prevista no despacho ministerial de atribuição da utilidade turística a título definitivo ao empreendimento visa estender os efeitos dessa atribuição a todas as relações jurídicas que tiveram lugar entre o momento em que se inicia o processo e o reconhecimento a título definitivo da utilidade turística.

Deste modo, os benefícios resultantes do art.º 20 do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, não são apenas aplicáveis às situações que resultem de investimento directo, seja na construção de empreendimentos novos, beneficiação, remodelação ou reequipamento de empreendimentos já existentes, pelo que a interpretação da Recorrente é restritiva, infundada e sem qualquer substrato legal, para além de não ter qualquer eco na jurisprudência existente sobre a matéria.

Vejamos então qual destas teses, em nosso entendimento, colhe o apoio legal.

A questão da concessão de benefícios fiscais, no caso concreto, sisa e imposto de selo, relativamente a fracções autónomas situadas em empreendimentos turísticos foi já tratada por este STA, nomeadamente nos nos Acórdãos deste Tribunal e Secção, de 02.12.2009 – Recurso n.º 783/09, 09.12.09 – Recurso n.º 907/09, 16.12.2009 - Recurso n.º 936/09 e 20.01.2010 – Recurso n.º 937/09. E neles se concluiu que os benefícios fiscais constantes do artº 20º do DL n.º 423/83, de 5 de Dezembro se mantiveram, não obstante a alteração dada pelo artº 4º do Decreto-Lei n.º 38/94, de 8 de Fevereiro ao n.º 4 do seu artº 16º, sendo que a isenção de sisa e de imposto de selo são de carácter automático, desde que verificados os respectivos requisitos legais.

Nestes autos, porém, o que a recorrente questiona é que a aquisição da fracção se enquadre no artº 20º do mesmo diploma, sendo portanto diversa a questão tratada naqueles arestos.

Ora, esta norma, bem como os n.ºs 1 e 4 do artº 16º do mesmo diploma, dizem, respectivamente, o seguinte:

*“São isentas de sisa e do imposto sobre sucessões e doações, sendo o imposto de selo reduzido a um quinto, as aquisições de prédios ou fracções autónomas com destino a instalação de empreendimentos qualificados de utilidade turística, ainda que tal qualificação seja atribuída a título prévio,*

desde que esta se mantenha válida e seja observado o prazo fixado para a abertura ao público do empreendimento (artº 20º, n.º 1)”.

“1. As empresas proprietárias e ou exploradoras dos empreendimentos, aos quais tenha sido atribuída utilidade turística, gozarão, relativamente à propriedade e exploração dos mesmos, dos benefícios fiscais a seguir indicados, nos termos estabelecidos no presente diploma:

a) Isenção ou redução das taxas de contribuição predial, de contribuição industrial e do imposto complementar – secções A e B- relativamente aos rendimentos provenientes dos mesmos empreendimentos;

b) Isenção ou redução das taxas, por licenças devidas, aos governos civis e à Direcção-Geral dos Espectáculos (artº 16º, n.º 1)”.

“4. O despacho de atribuição de utilidade turística definirá os benefícios atribuídos em cada caso e os respectivos prazos, mediante despacho conjunto do Ministro da tutela e das Finanças e do Plano, com base em parecer fundamentado da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, ouvida a Direcção-Geral do turismo” (artº 16º, n.º 4).

Estando em causa nos autos a isenção com “as aquisições de prédios ou fracções autónomas com destino a instalação de empreendimentos qualificados de utilidade turística, ainda que tal qualificação seja atribuída a título prévio”, constante do n.º 1 do artº 20º transcrito, cabe então apurar qual o alcance desta expressão.

Para este efeito, importa analisar o que sobre esta matéria diziam diplomas anteriores.

VII. A Lei n.º 2073, de 23 de Dezembro de 1954, dispunha o artigo 12º Lei 2073, de 23 de Dezembro de 1954, o seguinte:

“As empresas proprietárias e as que venham a explorar os estabelecimentos hoteleiros ou similares classificados de utilidade turística são isentas, relativamente à propriedade e exploração dos mesmos, de contribuição predial e de contribuição industrial, e bem assim de quaisquer impostos e taxas para os corpos administrativos, durante o prazo de 10 anos, contado a partir do primeiro ano de exploração dos estabelecimentos; e beneficiarão, nos quinze anos seguintes, de uma redução de 50 por cento nas mesmas contribuições, impostos e taxas”.

O artigo 13º do mesmo diploma concedia ainda outros benefícios fiscais, nos seguintes termos:

“São isentas de sisa e de imposto de sucessões e doações, ficando sujeitas apenas a um quinto do imposto do selo devido, as aquisições de prédios com destino à construção e instalação de estabelecimentos hoteleiros ou similares previamente declarados de utilidade turística, cujas empresas beneficiarão também das isenções estabelecidas no corpo do artigo anterior, desde a aquisição dos prédios até à abertura dos estabelecimentos à exploração, se for observado para esta o prazo fixado pelo Presidente do Conselho.”

Temos então que estes dois normativos reconhecem certos benefícios fiscais às empresas proprietárias e às empresas exploradoras do estabelecimento hoteleiro, pelo que podemos concluir que apenas estavam isentas de sisa (actual IMT) as aquisições, por parte das empresas, de prédios com destino à construção e instalação de estabelecimentos hoteleiros.

A Lei n.º 2081, de 04 de Junho de 1956, veio inserir disposições de interpretação e aplicação da Lei n.º 2073, tendo o artº 12º vindo estipular que “Poderão ser restituídas as importâncias correspondentes à sisa e ao imposto sobre as sucessões e doações e aos quatro quintos do imposto do selo pagos pela aquisição de prédios com destino à construção de estabelecimentos hoteleiros e similares, feita posteriormente à entrada em vigor da Lei n.º 2073, desde que esses estabelecimentos venham a ser declarados de utilidade turística e sejam abertos à exploração no prazo fixado para o efeito pelo Presidente do Conselho.”

Resulta daqui com toda a clareza que a restituição da sisa poderia ser feita à empresa que adquirir um prédio para nele construir e instalar um estabelecimento hoteleiro.

O Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações (CIMSISD), através da publicação do DL 41969 de 24 de Novembro de 1958, veio dispor no seu artigo 13º, n.º 8 que ficavam isentos da sisa, as aquisições de prédios com destino à construção e instalação de estabelecimentos hoteleiros ou similares, previamente declarados de utilidade turística, nos termos do artigo 13º da Lei n.º 2073, de 23 de Dezembro de 1964.

Parece então, de acordo com estas normas, que esta isenção abrange apenas as aquisições de prédios com o fim de nele construir e instalar estabelecimentos hoteleiros, considerados de utilidade turística, deixando de fora a aquisição de prédios quando nele já estejam construídos e instalados os referidos estabelecimentos hoteleiros.

E o mesmo parece resultar do citado n.º 1 do artº 20º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, que revogando a Lei n.º 2073, veio determinar o seguinte:

“São isentas de sisa e do imposto sobre sucessões e doações, sendo o imposto do selo reduzido a um quinto, as aquisições de prédios ou de fracções autónomas com destino à instalação de empreendimentos qualificados de utilidade turística, ainda que tal qualificação seja atribuída a título prévio, desde que esta se mantenha válida e seja observado o prazo fixado para a abertura ao público do empreendimento.”

Entendimento este que parece reforçado com o n.º 2 do mesmo artigo que estabelece que: “A isenção e a redução estabelecidas no número anterior verificar-se-ão também na transmissão a favor da

*empresa exploradora, no caso de a proprietária ser uma sociedade de locação financeira e a transmissão se operar ao abrigo e nos termos do contrato de locação financeira que determinou a aquisição do empreendimento pela sociedade transmitente.”*

Portanto, são estes os dois únicos casos em que ocorre a isenção, o que bem se compreende, atenta a finalidade do DL n.º 423/83.

Na verdade, conforme se salienta no Preâmbulo do citado Decreto-Lei,

*“O instituto de utilidade pública tem-se revelado sem dúvida, um dos instrumentos mais eficazes para o desenvolvimento do sector, em particular no que respeita a equipamento hoteleiro e similar, a que foi inicialmente dirigido”.*

E mais adiante:

*“De igual modo, é agora a ocasião oportuna de fazer estender os benefícios a investimentos no campo da remodelação, beneficiação, reequipamento, e ampliação, iniciativas muitas vezes mais úteis e mercedoras de estímulo que as dirigidas a empreendimentos novos”.*

Ora, resulta do diploma que o que se pretende é beneficiar o investimento em empreendimentos turísticos a que venha a ser reconhecida utilidade turística, quer estes sejam novos, quer existentes, mas que sejam objecto de remodelação, beneficiação ou reequipamento, ou que aumentem a sua capacidade (artº 5º).

Assim, o legislador entendeu atribuir benefícios fiscais em sede de imposto de sisa e do selo, às empresas proprietárias que realizam o esforço do investimento, pretendendo impulsionar este sector de actividade, prevendo isenção/redução de pagamento de sisa/selo, mediante determinadas condições, a quem vai criar estabelecimentos turísticos, e não a quem se limita a vender fracções pertencentes a empreendimentos já instalados.

Para além do que ficou escrito, em matéria de empreendimentos turísticos o artº 9º do Decreto-Lei n.º 55/2002, de 11 de Março, dá-nos a noção de “*instalação*”, estipulando que “*Para efeitos do presente diploma, considera-se instalação de empreendimentos turísticos o processo de licenciamento, ou de autorização para a realização de operações urbanísticas relativas à construção de edifícios ou suas fracções destinados ao funcionamento daqueles empreendimentos*”.

No caso dos autos, está em causa a transmissão de uma fracção situada num empreendimento turístico e destinada a exploração turística e não um investimento, traduzido, quer na construção de empreendimentos novo, quer na remodelação, beneficiação ou reequipamento totais ou parciais, quer na realização de obras conducentes ao aumento da capacidade em, pelo menos, 50%, em empreendimento já existente.

Deste modo a aquisição não se enquadra no n.º 1 do artigo 20º, que através da expressão “*destino à instalação*”, quer significar que se trata apenas de aquisições de prédios ou fracções efectuadas com o intuito de neles construir/melhorar empreendimentos turísticos, e não, como pretende a reclamante, de aquisição de prédios/fracções integradas em empreendimentos já construídos e instalados, ainda que destinados a exploração turística.

Pelo que ficou dito, a decisão recorrida não pode manter-se porque a transmissão em causa nos autos não se enquadra no n.º 1 do citado artº 20º.

A esta mesma conclusão se chegou, com maior desenvolvimento, no recente Acórdão de 23 de Janeiro - Processo n.º 968/12 (julgamento ampliado de recurso – artº 148º do CPTA), desta Secção, para o qual remetemos no que aqui não ficou dito.

#### **4- DECISÃO:**

Nestes termos e pelo exposto, concede-se provimento ao recurso, revoga-se a decisão recorrida e julga-se improcedente a impugnação com a consequente manutenção das liquidações impugnadas. Custas pela recorrida

Lisboa, 6 de Fevereiro de 2013. — *Ascensão Lopes* (relator) — *Pedro Delgado* — *Valente Torrão*.

### **Acórdão de 6 de Fevereiro de 2013.**

#### **Assunto:**

*Recurso de revista excepcional. Requisitos.*

#### **Sumário:**

*I — O recurso de revista consagrado no artigo 150º do CPTA tem natureza absolutamente excepcional. Daí que apenas seja admissível nos precisos e estritos termos em que o legislador o consagrou.*

- II — *Este recurso destina-se a viabilizar a reapreciação pelo Supremo Tribunal Administrativo de questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito.*
- III — *Não preenche os requisitos atrás enunciados a questão de saber se, para efeitos de provar que foram efetuadas diligências para recebimento de créditos em mora há mais de 6 meses, nos termos do estatuído no artigo 35º, 1/c do CIRC, na redação vigente à data do facto tributário (1999), essa prova pode ser feita só por testemunhas, como entendeu o acórdão recorrido, ou se essa prova tem de ser complementada ou só pode ser efetuada por documentos.*

Processo n.º 1033/12-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrida: A..., L.<sup>da</sup>

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons.º Dr. Valente Torrão.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1.A Fazenda Pública veio, ao abrigo do disposto no artº 150º do CPTA, recorrer do acórdão do TCA Sul, de 24.04.2012 que negou provimento ao recurso por si interposto da decisão do Mmº Juiz do TAF de Leiria que havia julgado parcialmente procedente a impugnação judicial deduzida por A..., Ldª, contra liquidação de IRC do exercício de 1999, apresentando alegações nas quais concluiu:

A) Foi o presente recurso interposto por se entender que se encontram preenchidos os requisitos exigidos pelo artº. 150º do CPTA pois a questão que se pretende seja considerada pelo Tribunal “*ad quem*” no presente recurso de revista é, a de saber se para efeitos de provar que foram efetuadas diligências para o recebimento dos créditos em mora há mais de 6 meses, nos termos da alínea c) do n.º 1 do artº 35º do CIRC, essa prova pode ser feita somente por testemunhas, como o deliberou o Acórdão recorrido, ou se essa prova tem que ser complementada ou só pode ser efetuada por documentos.

B) A questão ora suscitada, assume relevância jurídica ou social, aferida em termos de utilidade jurídica, com capacidade de expansão da controvérsia que ultrapasse os limites da situação singular, decorrendo, da interposição do presente recurso a possibilidade da melhor aplicação do direito, tendo como escopo a uniformização do direito, dado que tal questão tem capacidade para se repetir num número indeterminado de casos futuros.

C) Deve, pois, ser admitido o presente recurso de revista, uma vez que o mesmo versa sobre matéria acerca da qual é admissível existirem dúvidas interpretativas na aplicação do quadro legal relativo ao conceito de prova do recebimento dos créditos em mora há mais de 6 meses, sendo certo que esta questão pode interessar a um leque alargado de interessados e eventuais casos pendentes em Tribunal, pelo que, o presente recurso servirá para uma melhor e, a partir da pronúncia do STA, uniforme aplicação do direito.

D) O Acórdão ora recorrido fez, salvo o devido respeito, uma errada interpretação e aplicação do artº. 35º, n.º 1, alínea c), na redação à data aplicável aos factos, pelo que, não se deve manter.

E) Na verdade, do regime jurídico-fiscal das provisões, contido nos artºs 34º e 35º do CIRC, resulta que, para efeitos fiscais, o regime das provisões comporta especificidades face ao tratamento contabilístico, pois, para além do requisito do “*risco de cobrança*”, se mostram necessários outros pressupostos para a respetiva aceitação.

F) E como forma de prevenir a utilização abusiva da conta das provisões contabilísticas, permitida pelo uso do conceito indeterminado de “*créditos de cobrança duvidosa*”, o legislador efetivou uma delimitação desse conceito indeterminado, especificando nas diversas alíneas do n.º 1 do artº. 35º quais as provisões que no âmbito específico dos custos podem relevar fiscalmente, de entre os quais, que os créditos estejam em mora há mais de 6 meses e se demonstre terem sido efetuadas diligências para o seu recebimento.

G) Foi objetivo claro do legislador, para efeitos fiscais, não deixar tais questões (não só o que deva considerar-se risco de incobrabilidade como também o momento em que esse risco ocorre) ao arbítrio ou à subjetividade dos critérios de cada contribuinte.

H) O douto Acórdão ora reclamado considerou que o sujeito passivo podia fazer prova de que efetuou diligências no sentido do recebimento do seu crédito por via, apenas, do depoimento de testemunhas que vieram, em Tribunal, dizer que o sujeito passivo tinha efetuado chamadas ou assistido às mesmas e que o objetivo destas era obter a cobrança dos créditos.

I) Não pode ser suficiente para obter o convencimento, primeiro, da AT e depois, eventualmente, do Tribunal, a apresentação de testemunhas que ouviram telefonemas e que vêm depor em como o contribuinte terá feito, nesses telefonemas, diligências para a cobrança de créditos.

J) De outro modo, como é que a AT sabe que foram efetuadas diligências? Tem sempre que ouvir em sede de procedimento administrativo, as testemunhas? Ou é o Tribunal que tem que apreciar a admissibilidade e a prova testemunhal?

K) Donde, a prova das diligências efetuadas para a cobrança dos créditos não pode ser feita por mera prova testemunhal, a mesma tem sempre que ser complementada por idónea prova documental que possa ser registada na contabilidade do contribuinte.

Termos pelos quais e, com o douto suprimento de V. Exas., deve ser admitido o presente recurso de revista e, analisado o mérito do recurso, deve ser dado provimento ao mesmo, revogando-se o Acórdão recorrido, com todas as legais consequências.

2. O M<sup>o</sup>P<sup>o</sup> emitiu o parecer que consta de fls. 330/331, no qual defende que o recurso não deve ser admitido louvando-se na seguinte argumentação:

A questão que a recorrente pretende ver apreciada consubstancia-se em saber se para efeitos de provar que foram efetuadas diligências para recebimento de créditos em mora há mais de 6 meses, nos termos do estatuído no artigo 35<sup>o</sup>, 1/c, na redação vigente à data do facto tributário (1999), essa prova pode ser feita só por testemunhas, como entendeu o acórdão recorrido, ou se essa prova tem de ser complementada ou só pode ser efetuada por documentos.

A nosso ver não se verifica uma capacidade de expansão da controvérsia que legitime a admissão da revista como garantia de uniformização do direito nas vestes da sua aplicação prática.

De facto, estamos perante uma situação pontual em que as testemunhas que determinaram a prova da efetivação das diligências, uma guarda livros e outra escriturária da impugnante/recorrida, presenciaram a efetivação dos telefonemas a solicitar o pagamento das dívidas, sendo que foi uma delas que efetuou a própria ligação telefónica.

Embora a questão que se prende ver apreciada não seja fácil, não é, seguramente, particularmente complexa ou melindrosa do ponto de vista jurídico, nem revestindo uma importância fundamental do ponto de vista social.

Aliás, a recorrente nem sequer invoca que a doutrina e/ou jurisprudência se tenham vindo a pronunciar em sentido contrário sobre a questão, tornando, desse modo, necessária a sua clarificação para se obter uma melhor aplicação do direito.

Por último diga-se que, também, a recorrente não alega nem nós descortinamos que a decisão recorrida esteja ferida por erro manifesto ou grosseiro.

3. Com interesse para a decisão foram dados como provados no acórdão recorrido os seguintes factos:

A) A declaração modelo 22 apresentada pela impugnante para o exercício de 1999 foi alvo de uma análise interna, no âmbito da qual foi elaborado o relatório de fls. 45 a 46, que se dá por integralmente reproduzido, do qual se destaca o seguinte:

(...)

2. Não são aceites como custo provisões para crédito em mora no total de 20.252.377\$ (€ 101.018,43) como a seguir se discrimina:

2.1. Sobre a "B..., Lda.", foi constituída provisão de 17.298.638\$ e os fornecimentos remontam ao ano de 1996. Tendo sido solicitadas, não foram apresentadas provas das diligências efetuadas no sentido da cobrança daquele valor; as quais, eventualmente, suportariam a classificação do crédito, como de cobrança duvidosa (artigo 35.º do CIRC, anterior artigo 34).

2.2. Sobre a "C..., Lda" foi constituída provisão de 2.953.739\$ e os fornecimentos são anteriores ao exercício de 1996, pelo que a provisão deveria ter sido constituída há vários anos atrás (artigo 18º do CIRC).

B) Emitida a liquidação adicional de IRC e juros compensatórios do ano de 1999, a impugnante deduziu reclamação graciosa contra a mesma, conforme requerimento de fls. 48 a 102, que se dá por integralmente reproduzido.

C) No âmbito do processo de reclamação graciosa foi proferida a informação de fls. 106 a 115, que se dá por integralmente reproduzida, da qual se destaca o seguinte:

«(...)

## **II. Fundamentos da reclamação**

No dia 02/02/2004 o sujeito passivo apresentou uma reclamação graciosa, alegando que, relativamente às correções dos pontos 1 e 2 do relatório de inspeção tributária, estas estão erroneamente quantificadas, por os pressupostos de facto em que assentam não se verificarem.

Os fundamentos da reclamação graciosa são os seguintes:

(...)

**Ponto 2** - Provisões para créditos em mora no montante de 101.018,43 €.

Foi constituída provisão de 86.285,24 € sobre o cliente B..., Lda, relativamente a fornecimentos efetuados no exercício de 1996.

A reclamante refere que o sócio D..., que também é sócio da sociedade B..., situada no Brasil, efetuou dos escritórios da A..., vários contactos telefónicos os quais podem ser confirmados pelos



funcionários de escritório procedimento seguido como diligência para a obtenção do recebimento dos valores em dívida.

(...)

### **III. Informação dos factos reclamados**

Foi emitida a ordem de serviço n.º 72.977 com o PNAÍT52.103 ao sujeito passivo A..., Lda para analisar o processo de reclamação graciosa. Com base nos elementos disponíveis no relatório de inspeção e dos elementos recolhidos aquando da visita de fiscalização, retira-se a seguinte informação:

No relatório de inspeção datado de 18/08/2003, foram efetuadas correções aritméticas em sede de IRC, nomeadamente:

(...)

**Ponto 2** - No relatório de inspeção verificou-se que o sujeito passivo contabilizou em custos, provisões para créditos em mora no montante de 101.018,43 €.

**Ponto 2.1** - Relativamente ao cliente "B..., Lda", com sede no Brasil, foi efetuada uma provisão de 86.285,24 € sobre os fornecimentos de 1996. Foram exibidos, no decurso da presente inspeção os extratos c/c da conta de clientes, bem como cópia das faturas emitidas que estão na origem da constituição da provisão. Em concreto, o valor resulta do seguinte:

- Faturas n.ºs 17628 e 17648, datadas de 96/07/31 e 96/11/30, no montante de 20.091,97 € e 15.724,30 €, respetivamente. Trata-se do fornecimento de matérias plásticas, tais como geleiras e produtos térmicos.

- Fatura n.º 17657, datado de 96/12/31 no montante de 51.044,69 €. Trata-se de fornecimento de tecidos e débito de encargos financeiros.

As faturas venciam-se na data da sua emissão.

Em agosto de 1997 foi contabilizado um recebimento no montante de 23.497,69 €. Foram calculadas as diferenças de câmbio - conversão da dívida em dólares.

Em 1996 débito na conta de clientes + 666,24 €;

Em 1997-> débito na conta de clientes +14.77.,97€;

Em 1998 —f crédito na conta - 5.282,67€;

Em 1999 -> débito na conta 12.765,42€.

O valor provisionado resulta da diferença algébrica entre as faturas n.ºs 17.628, 17.648 e 17.657, deduzido do recebimento por conta e acrescido das diferenças câmbio calculadas na fatura 17.657, a que corresponde o montante global de 86.285,24 €.

Foram solicitados os documentos comprovativos do fornecimento dos tecidos discriminados na fatura n.º 17657, ao que se apurou que foram tecidos adquiridos ao fornecedor E... da Turquia, facturados à A..., mas descarregados no Brasil, nas instalações da B..., Lda. A fatura de compra dos tecidos foi contabilizada na conta compras de matérias-primas - 31.6.5.1 e o transporte na respetiva conta de custos 62.2.2.5.3.1.

Foi contraído um financiamento externo para o pagamento da referida fatura.

Deste modo, verifica-se que a A..., adquiriu e pagou mercadorias que se destinavam à atividade da B..., Lda, tendo posteriormente emitido uma fatura para a B(...) a debitar os metros de tecido e os encargos financeiros.

Pela análise da cópia do pacto social da A..., Lda, verifica-se que o objeto social consiste no fabrico de matérias plásticas para fins industriais, pelo que não faz parte do seu objeto social a comercialização de tecidos.

A fatura n.º 17.657 no valor de 51.044,69 € e as diferenças de câmbio associadas no montante global de 22.921,96€, não resultam atividade normal, não cumprindo o exigido no art.º 34º n.º 1 a) do CIRC. De realçar, que na cópia do contrato de constituição da B... Lda, exibida na reclamação, o sócio da A... - Sr. D... é detentor de 90% do capital da sociedade supra citada, sediada no Brasil. Por outro lado, de acordo com o artigo 35º, n.º 1, c) do CIRC são créditos de cobrança duvidosa, aqueles em que o risco de incobrabilidade se considere devidamente justificado. No caso dos créditos em mora, a provisão é aceite desde que cumpridos os requisitos seguintes;

a) Em mora há mais de seis meses, desde a data do respetivo vencimento;

b) Existam provas de terem sido efetuadas diligências para o seu recebimento.

Em relação ao requisito descrito na alínea b), o sujeito passivo apenas refere que foram efetuados contatos telefónicos pelo sócio.

Pelo acima exposto, propõe-se que seja mantida a correção efetuada aquando do relatório de inspeção, no montante global de 86.285,24 €.

**Ponto 2.2** - Relativamente ao cliente C..., Lda, foi efetuada uma provisão de 14.733,19 € por fornecimentos anteriores a 1990, a qual não foi aceite fiscalmente, pelo não cumprimento do disposto no artigo 18.º do CIRC.

No âmbito da presente ação de inspeção, o sujeito passivo exibiu uma declaração datada de 10/12/1993, na qual o sócio gerente da firma C... Lda – F..., afirmava que assumia o pagamento da dívida da responsabilidade da citada firma, no montante de 14.733,19 €.

*O sujeito passivo justificou a não realização da provisão em anos anteriores, pelo facto de, nas diligências efetuadas terem sido dadas expectativas de solvabilidade da dívida.*

*Contudo, foi recolhido no Serviço de Finanças de Leiria- 1ª a informação de que a Sociedade C..., Lda foi declarada em regime de falência por sentença datada de 18/10/1996 - processo 302/1996 do Tribunal Judicial da Comarca de Leiria – 3º Juízo Cível. Pelo exposto, o crédito em causa foi provisionado, no exercício de 1999, nos termos da alínea c) do n.º 1 do artigo 35º do CIRC, contudo pelos elementos recolhidos na presente inspeção, verifica-se que a provisão do crédito da C... Lda não cumpriu com o disposto no artigo 18º do CIRC, relativamente ao princípio da especialização de exercícios, pelo que devia ter sido constituída, o mais tardar em 31/12/1996.*

*Assim, propõe-se que se mantenha a correção em sede de IRC no montante de 14.733,19 € (...).*».

D) Em 30/09/2005, a impugnante foi notificada do deferimento parcial da reclamação graciosa a coberto do ofício de fls. 137 e 156, que se dá por integralmente reproduzido, do qual consta a possibilidade de a destinatária «deduzir Impugnação Judicial, (...), no prazo de 30 (trinta) dias a contar da assinatura do aviso de receção, nos termos da alínea c) do n.º 1 do artigo 97º e n.º 2 do artigo 131º ambos do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).»- fls. 132 e 139.

E) A presente impugnação foi apresentada neste Tribunal em 27/10/2005, através de fax e de correio eletrónico - fls. 9 e 10.

F) O sócio gerente da impugnante efetuou diversos contactos telefónicos para a outra sócia da B... reclamando o pagamento dos créditos da impugnante - *facto referido pelas testemunhas G... e H...*

G) Em 19/12/1993, F... emitiu a declaração de fls. 73, com o seguinte teor:

*«F..., residente no lugar e freguesia de ..., concelho de Leiria, por me ter sido pedido pelo sócio da firma A..., Lda, Senhor Engº I..., declaro que assumo perante esta empresa o pagamento da dívida de Esc.: 2.953.739\$60 da responsabilidade da empresa C..., Lda da qual sou sócio-gerente».*

4. Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

5. Como acima se referiu, o presente recurso foi interposto ao abrigo do disposto no artº 150º do CPTA, pelo que importa apreciar se estão verificados os pressupostos legais para a sua admissão.

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

Tal preceito prevê, assim, a possibilidade de recurso de revista excecional para o STA quando esteja em causa a apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito.

Razão por que a jurisprudência tem reiteradamente sublinhado a excecionalidade deste recurso, referindo que ele só pode ser admitido nos estritos limites fixados no preceito, sob pena de se desvirtuarem os fins tidos em vista pelo legislador.

Por conseguinte, este recurso só é admissível se for claramente necessário para uma melhor aplicação do direito ou se estivermos perante uma questão que pela sua relevância jurídica ou social se revista de importância fundamental, sendo que esta importância fundamental tem de ser detetada, não perante o interesse teórico ou académico da questão, mas perante o seu interesse prático e objetivo, medido pela utilidade da revista em face da capacidade de expansão da controvérsia ou da sua vocação para ultrapassar os limites da situação singular.

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

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

Por outro lado, a clara necessidade da revista para uma melhor aplicação do direito há de resultar da repetição ou possibilidade de repetição noutros casos e necessidade de garantir a uniformização do direito, estando em causa matérias importantes tratadas pelas instâncias de forma pouco consistente e/ou contraditória, impondo-se a intervenção do órgão de cúpula da justiça como condição para dissipar

dúvidas e alcançar melhor aplicação do direito. Pelo que a admissão do recurso terá lugar, designadamente, quando o caso concreto contém uma questão bem caracterizada e passível de se repetir em casos futuros e a decisão nas instâncias esteja ostensivamente errada ou seja juridicamente insustentável, ou se suscitem fundadas dúvidas por se verificar uma divisão de correntes jurisprudenciais ou doutrinárias, gerando incerteza e instabilidade na resolução dos litígios, tornando-se objetivamente útil a intervenção do STA na qualidade de órgão de regulação do sistema.

Deste modo, e como repetidamente tem sido afirmado pela jurisprudência, o que em primeira linha está em causa no recurso excecional de revista não é a solução concreta do caso subjacente, não é a eliminação da nulidade ou do erro de julgamento em que porventura caíram as instâncias, de modo a que o direito ou interesse do recorrente obtenha adequada tutela jurisdicional, pois que para isso existem os demais recursos, ditos ordinários.

**5.2.** Ora, a questão que a recorrente pretende ver apreciada nesta revista é a de saber se, para efeitos de provar que foram efetuadas diligências para recebimento de créditos em mora há mais de 6 meses, nos termos do estatuído no artigo 35º, 1/c do CIRC, na redação vigente à data do facto tributário (1999), essa prova pode ser feita só por testemunhas, como entendeu o acórdão recorrido, ou se essa prova tem de ser complementada ou só pode ser efetuada por documentos.

O acórdão recorrido (tal como a decisão de 1ª instância) decidiu no sentido de que tal prova é suficiente pois a lei “não exige uma prova de valor reforçado, já que não impõe, por um lado que ela tenha de ser feita por via documental e, por outro, não resulta dela, particularmente dos artºs 364º e 392º a 304º do CCivil, a inadmissibilidade da prova testemunhal.

Por consequência vale a regra da admissibilidade do recurso aos meios gerais de prova admitidos em direito e, em concreto, da prova testemunhal, nos precisos termos do aludido artigo 392º do CCivil.

Daí que, na medida em que se sustenta na inviabilidade do recurso à prova testemunhal como meio de demonstração do encetar de diligência visando a cobrança de créditos incobráveis, no preenchimento da hipótese legal prevista no aludido artº 35º, n.º 1, alínea c) do CIRC, o recurso não poderia deixar de proceder”.

Para assim decidir o acórdão recorrido invocou a doutrina de outros arestos, quer do mesmo Tribunal, quer deste STA, no sentido de que a defesa dos direitos do contribuinte impõe a admissão da prova testemunhal, salvo em casos expressamente ressalvados pela lei (assim, neste sentido, os acórdãos do TCA Sul, de 19.06.2006, de 18.12.2008 e de 09.11.2011, proferidos nos Processos n.ºs 1095/06, 2293/08 e 469/11, respetivamente, e deste STA, de 14.09.2011- Processo n.º 215/11)

**5.3.** Ora, desde já se dirá que a interpretação feita pelas instâncias e, em particular pelo acórdão recorrido, não evidencia qualquer erro grosseiro, não estando a decisão das instâncias ostensivamente errada nem se podendo afirmar que é juridicamente insustentável a tese que nelas foi sufragada, não se suscitando, sequer, fundadas dúvidas sobre a bondade da decisão por inexistir divisão de correntes doutrinárias ou jurisprudenciais suscetíveis de gerar incerteza e instabilidade na resolução da questão (Repare-se, aliás, que o acórdão invoca jurisprudência que, embora não se reportando exatamente a questão idêntica, aflora o princípio geral da admissibilidade de meios de prova permitidos em direito, invocado no acórdão recorrido). Aliás, a recorrente nem sequer invoca que a doutrina e/ou jurisprudência se tenham vindo a pronunciar em sentido contrário sobre a questão, tornando, desse modo, necessária a sua clarificação para se obter uma melhor aplicação do direito.

Por outro lado, tendo presente o decidido no acórdão recorrido, temos que a questão em análise não se apresenta como particularmente difícil ou confusa do ponto de vista jurídico, não demandando a sua resolução a realização de operações exegéticas de especial dificuldade jurídica, reconduzindo-se a uma tarefa de interpretação das normas sobre meios de prova e, em especial sobre o artº 35º, n.º 1, alínea c) do CIRC.

Finalmente, também se não vislumbra uma especial “*relevância social*” na resolução da dita questão, por não se detetar um interesse comunitário significativo nessa apreciação e resolução, tendo em conta que se trata de norma que vigora na ordem jurídica há muitos anos e a sua interpretação raramente tem sido questionada junto dos tribunais.

Como bem refere o MºPº, no seu citado parecer, estamos perante uma situação pontual em que as testemunhas que determinaram a prova da efetivação das diligências, uma guarda-livros e outra escriturária da impugnante/recorrida, presenciaram a efetivação dos telefonemas a solicitar o pagamento das dívidas, sendo que foi uma delas que efetuou a própria ligação telefónica.

**5.4.** Por todo o exposto, não correspondendo o recurso excecional de revista à introdução generalizada de uma nova instância de recurso e não podendo ser utilizado para a imputação de erros de julgamento ao acórdão recorrido sem a verificação dos requisitos previstos no art.º 150.º do CPTA, não pode ser admitido o presente recurso.

**6.** Nestes termos e pelo exposto, por falta dos pressupostos legais, não se admite o presente recurso de revista.

Custas pela Recorrente.

Lisboa, 6 de fevereiro de 2013. — *Valente Torráo* (relator) — *Dulce Neto* — *Alfredo Madureira*.

**Acórdão de 6 de Fevereiro de 2013.****Assunto:**

*Despacho de reversão. Inexistência de bens: necessidade de descrever no despacho de reversão as diligências realizadas.*

**Sumário:**

- I — De acordo com o n.ºs 1 e 2 do art.º 23.º da LGT, a responsabilidade subsidiária efetiva-se por reversão do processo de execução fiscal e depende da fundada insuficiência dos bens penhoráveis do devedor principal e dos responsáveis solidários, sem prejuízo do benefício da excussão.*
- II — Tendo o órgão da execução fiscal apurado anteriormente ao despacho de reversão a inexistência de bens da executada originária, a qual se encontrava encerrada, existindo outra empresa a funcionar no mesmo local, e tendo disso dado conhecimento ao revertido no momento do exercício do direito de audição, o despacho de reversão não sofre de falta de fundamentação por dele não constarem as diligências efetuadas para o apuramento de bens, uma vez que tal exigência não consta da lei.*

Processo n.º 1087/12-30.

Recorrente: A...

Recorrida: Fazenda Pública.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons.º Valente Torrão.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

I – A..., com os demais sinais dos autos, veio recorrer da decisão do Mm.º Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga que julgou improcedente a oposição por si deduzida contra a execução fiscal n.º 34251980 instaurada para cobrança coerciva de dívidas de IRS de 1996, IVA de 1999, 2001 a 2003 e IRC de 2001 a 2003 no valor global de € 132.559,99, inicialmente deduzida contra “B...” e que contra si reverteu, apresentando para o efeito, alegações nas quais conclui:

1ª) - O despacho de reversão deve especificar, em si ou por remissão para as informações juntas aos autos que comprovem a realização de diligências para a identificação da existência de bens, a inexistência de bens ou a insuficiência de bens, devendo neste caso identificar os bens conhecidos e os seus valores;

2ª) - No caso dos autos, nada disto consta do despacho de reversão, não se sabendo que diligências foram realizadas para se concluir pela inexistência de bens.

3ª) - As informações prestadas após o despacho de reversão não podem sustentar a fundamentação anterior, não podendo ter eficácia retroativa. A informação dos bens tem de ser contemporânea do despacho de reversão e no caso sob apreciação não consta a data em que foi verificada a situação patrimonial da executada originária.

4ª) - O despacho de reversão não está fundamentado quanto à inexistência ou insuficiência de bens.

5ª) - Acresce ainda que, a qualidade de gerente da sociedade originária devedora não é por si só fundamento para a reversão.

6ª) - Face ao que atrás se explana relativamente ao decurso do prazo de prescrição e à sua interrupção, a suscitada prescrição pela recorrente já se verificou. Não só relativamente às dívidas de IRS de 1996, mas ainda as de IVA de 1999, 2001, 2002 e IRC de 2001 e 2002.

7ª) - Na sentença recorrida faz-se errada interpretação e aplicação do disposto no art.º 23.º, n.ºs 2 e 4 da LGT, bem assim, do art.º 49.º da LGT.

Termos em que, nos melhores de direito que V. Ex.<sup>as</sup> doutamente suprirão, deve o presente recurso merecer provimento e conseqüentemente revogada a sentença recorrida, substituindo-a por decisão que julgue totalmente procedente, por provada, a presente oposição declarando-se extinta a execução, com todas as demais conseqüências legais, como é de inteira justiça.

II. A Fazenda Publica não contra alegou.

III. O MP emitiu parecer a fls. 180/181, no sentido que o presente recurso não merece provimento porque não se verificam “... os erros de julgamento assacados à sentença recorrida.”

IV. Colhidos os vistos legais cabe agora decidir.

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

1º)- Em 23.03.1998, foi instaurado o processo de execução fiscal n.º 3425199801015435, para cobrança de IRS referente ao ano de 1996, no valor de PTE 110.602\$99 - cfr. fls. 01 da cópia certificada dos elementos do Processo Executivo, apenso aos autos (doravante PE).

2º)- A este processo foram posteriormente apensados os seguintes Processos, passando a quantia exequenda a perfazer o montante de € 132.559,99 (cfr. fls. 64 a 95 do PE):

- PEF n.º 3425200501002520, proveniente de dívidas de IVA, referente ao ano de 2000, no montante de € 14.833,90;
- PEF n.º 3425200501005421, proveniente de dívidas de IVA, relativa aos anos de 2001, 2002 e 2003, no montante de € 85.597,01;
- PEF n.º 3425200101020870, proveniente de dívidas de IVA, relativas ao ano de 1999, no montante de € 2.766,37;
- PEF n.º 3425200501062131, proveniente de dívidas de IRC, dos anos de 2001 e 2002, no montante de € 23.628,05;
- PEF n.º 3425200501064851, proveniente de dívida de IRC, relativa ao ano de 2003, no montante de € 5.322,55;

3º)- Em 15 de abril de 2005, foi tentada a penhora de bens da sociedade devedora originária, não tendo sido encontrados quaisquer bens pertença da executada - cfr. certidão de diligências constante de fls. com a numeração 42 do PE.

4º)- Por despacho de 02.02.2006 foi determinada a preparação do processo para efeitos de reversão, ordenando-se a notificação da Oponente para efeitos de audição prévia - cfr. fls. 45 do PE;

5º)- Notificada para o exercício do direito de audição, a Oponente, dirigiu ao Chefe do Serviço de Finanças de Braga-2 os requerimentos que constituem os docs. n.ºs 6 e 8 juntos com a petição de oposição, que aqui se consideram por integralmente reproduzidos, solicitando, entre o mais, que lhe fossem remetidos documentos/informações referentes às liquidações e ao procedimento inspetivo que lhe estão na origem.

6º)- A Oponente exerceu o direito de audição prévia - cfr. fls. 51 e 53 do PE;

7º)- Em 17 de maio de 2006, foi determinada a reversão das dívidas em execução contra a aqui Oponente, fundando-se a reversão na “*inexistência de bens da executada. Nomeação para a gerência do responsável subsidiário supra referido de harmonia com a certidão da Conservatória de Registo Comercial de Braga*” - cfr. fls. 54 e 55 do PE.

8º)- A Oponente foi citada para a execução em 02.06.2006 - cfr. fls. 63 e 64 do PE.

VI. De acordo com as conclusões das alegações e como bem refere o M<sup>º</sup>P<sup>º</sup> no seu parecer, são duas as questões a apreciar no presente recurso:

a) A falta de fundamentação do despacho de reversão;

b) A prescrição das dívidas exequendas –IRS de 1996, IVA de 1999 e de 2001 e 2002 e IRC de 2001 e 2002.

Começemos por conhecer da 1ª questão.

VI.1. Refere a recorrente nas 1ª e 2ª conclusões que o despacho de reversão deve especificar, em si ou por remissão para as informações juntas aos autos que comprovem a realização de diligências para a identificação da existência de bens, a inexistência de bens ou a insuficiência de bens, devendo neste caso identificar os bens conhecidos e os seus valores, nada disso constando do referido despacho, não se sabendo que diligências foram realizadas para se concluir pela inexistência de bens. Deste modo, o despacho não está fundamentado.

Ora, ao contrário do afirmado da conclusão 3ª, as informações sobre a inexistência de bens não são contemporâneas nem posteriores ao despacho de reversão. Com efeito, o despacho de reversão foi proferido em 17.05.2006 (v. fls. 54 e 55 do apenso) e as diligências tendentes ao apuramento da existência de bens tiveram lugar em 15.04.2005 (v. fls. 42 do apenso).

Por outro lado, na notificação para o exercício do direito de audição era feita referência a tais diligências (v. fls. 45 do apenso).

Não pode, pelo exposto, afirmar-se que o despacho de reversão não se encontra fundamentado, já que foi proferido após diligências que apuraram a inexistência de bens da executada, sendo certo que não exige a lei que no despacho de reversão conste quais as diligências que foram efetuadas. No caso concreto, a recorrente foi informada dessa diligências sobre as quais não se pronunciou no exercício do seu direito de audição, pelo que nem sequer pode alegar que desconhece as diligências efetuadas.

Improcedem, pelo exposto, as conclusões 1ª a 4ª.

Na conclusão 5ª alega ainda a recorrente que **a qualidade de gerente da sociedade originária devedora não é por si só fundamento para a reversão**. Esta simples frase está contida na parte das alegações em que se invoca que o despacho de reversão não está fundamentado quanto à existência de bens, nada mais se acrescentando, pelo que nem sequer se pode daqui concluir que a recorrente estará a alegar que o despacho de reversão não invoca o exercício da gerência de facto. Daí que se entenda que esta questão não foi suscitada pela recorrente.

VI.2. Relativamente à prescrição, entende a recorrente ter ela ocorrido em relação às dívidas de IRS de 1996, de IVA de 1999, 2001 e 2002 e IRC de 2001 e 2002.

Ora, se bem compreendemos a argumentação da recorrente, estas dívidas estarão prescritas porque somados oito anos àquelas datas estaria completado o prazo de prescrição.

Porém, o prazo de prescrição obedece a regras próprias que não se limitam a somar o respetivo prazo ao ano da dívida, já que há que ter em consideração factos interruptivos e/ou suspensivos.

No caso concreto dos autos a sentença recorrida explicou bem o modo de contagem e regime aplicável da prescrição.

Assim, quanto à dívida de 1996, sendo inicialmente aplicável o artº 34º do CPT, por força da entrada em vigor da LGT e do disposto no artº 297º do CPC, passou a ser esta a aplicável.

Ora, tinha já havido anterior interrupção da prescrição com a instauração da execução fiscal no regime do CPT. E, depois, no decurso do prazo a correr ao abrigo da LGT houve citação da recorrente - em 02.06.2006 (facto 8º do probatório) - que interrompeu de novo o prazo e se mantém interrompido (artº 49º, n.º 1).

Relativamente às restantes dívidas, todas elas ocorreram na vigência da LGT, pelo que com a citação acima referida ocorrida em 02.06.2006, o prazo de prescrição ficou interrompido.

Deste modo, e como bem concluiu e decidiu a sentença recorrida, não ocorreu ainda a prescrição de nenhuma das dívidas executadas.

**VII.** Nestes termos e pelo exposto, nega-se provimento ao recurso, confirmando-se a decisão recorrida.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 6 de fevereiro de 2013. — *Valente Torrão* (relator) — *Ascensão Lopes* — *Pedro Delgado*.

## Acórdão de 6 de Fevereiro de 2013

### Assunto:

*Juros indemnizatórios. Juros moratórios.*

### Sumário:

- I — Destinando-se os juros indemnizatórios e moratórios a compensar o contribuinte pela mesma privação da disponibilidade da prestação tributária indevidamente liquidada, não são cumuláveis relativamente ao mesmo período de tempo.*
- II — Os juros moratórios a favor do contribuinte não incidem sobre os juros indemnizatórios.*

Processo n.º 1114/12-30.

Recorrente: Director Geral dos Impostos.

Recorrido: A.....

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons.º Dr. Lino Ribeiro.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. A Administração Tributária interpõe recurso jurisdicional da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra que julgou procedente a execução da sentença proferida em 13/5/2004 no processo de impugnação n.º 55/99, condenando-a a pagar à exequente A....., identificada nos autos, os juros de mora devidos desde o termo do prazo para a execução da sentença até à efectivação de cada um dos pagamentos de juros indemnizatórios e de cada uma das restituições de imposto que tiveram lugar.

Nas respectivas alegações, a recorrente conclui o seguinte:

1. O presente recurso jurisdicional é interposto da sentença notificada, na parte em que julgou procedente a execução de julgado e determinou o pagamento de juros de mora relativamente «a cada um dos pagamentos de juros indemnizatórios e de cada uma das restituições de imposto que tiveram já lugar, sobre cada uma dessas parcelas contados e pelo correspondente lapso de tempo, à taxa legal aplicável».

2. Antes de mais, sempre se dirá que o Mmº Juiz andou bem ao considerar que a pretensão executiva “no mais já sem objecto porque cumprida”. E a Entidade ora recorrente nada tem a opor, sobre a parte da decisão que considera cumpridas as restituições de imposto e o pagamento dos respectivos juros indemnizatórios.

3. Saliente-se que, ambos os pareceres dos Dignos Magistrados do Ministério Público proferidos no processo, entenderam que a sentença se encontrava cumprida, e que os autos deviam ser considerados extintos.

4. Pelo que, a Entidade ora Recorrente não pode concordar com a sentença recorrida na parte que determinou o pagamento de juros de mora. A douda sentença padece de erro na apreciação dos factos dados como provados e por fez uma incorrecta interpretação e aplicação da lei, estando em contradição com os artigos 560º da Código Civil, e 102º n.º 2 da LGT, razão pela qual deve ser revogada nesta parte, e ser substituída por outra que decida pelo total cumprimento do peticionado nos autos de execução de julgado.

5. De facto, a douda sentença não fez uma correcta interpretação dos factos dados como provados, desde logo, porque tal consta dos factos provados e a entidade ora recorrente havia referido no requerimento entregue em 2008, a sentença exequenda já se encontra integralmente cumprida.

6. Na verdade, relativamente a cada um dos anos em causa, foram pagos juros desde a data do pagamento do imposto indevido até à data da restituição desse imposto. Tal como determina o n.º 5 (redacção dada pela Lei 55-A/2010 de 31/12, que corresponde no seu conteúdo ao anterior n.º 3) do artigo 61º do CPPT).

7. De facto, de acordo com a interpretação conjugada dos artigos 100º e 102º da LGT, são devidos juros indemnizatórios sobre o montante de imposto pago indevidamente desde a data desse pagamento até ao termo do prazo para pagamento voluntário da sentença. Por outro lado, os juros de mora são devidos desde essa data, até à data do efectivo pagamento.

8. Donde, a Entidade ora recorrente, executou na íntegra a sentença exequenda ao proceder ao cálculo de juros de forma contínua, desde a data do pagamento de imposto indevido até data do processamento da nota de crédito, estando incluídos nesse cálculo o montante de luras moratórios.

9. Pelo supra exposto, o Mmº Juiz *a quo* fez uma errada interpretação dos factos provados, ao não considerar cumprida a sentença devendo ser revogada nesta parte, e substituída por outra que considere também cumprido o pedido respeitante a juros de mora.

10. A douda sentença, salvo o devido respeito, também errou, ao decidir o pagamento cumulativo de Juros de mora sobre os juros indemnizatórios já pagos aos exequentes.

11. Sucede que, a razão para não ser possível reconhecer o direito a juros moratórios sobre o montante de juros indemnizatórios não se deve somente à impossibilidade de cumulação de juros sobre o mesmo período de tempo, mas principalmente por o facto gerador dos juros tanto indemnizatórios como moratórios ser o mesmo, ou seja ambos incidem sobre o montante de imposto.

12. Além do que, a proibição legal de anatocismo, também estudada em vários Acórdãos supra citados, vem também sustentada no Acórdão do STA de 07/03/2007, proferido no processo n.º 1220/06, e que diz: “Está totalmente vedada pela lei a possibilidade de os juros indemnizatórios serem fonte de novos juros — artigo 560º do Código Civil”.

13. De tudo o que ficou referido, verificamos que esta matéria foi já sobejamente tratada tanto na doutrina como na jurisprudência consultada, sendo pacífico o entendimento de que, não são devidos juros de mora sobre o montante de juros indemnizatórios.

14. Pelo exposto, deve nesta parte a sentença recorrida ser revogada, porque fez uma errada interpretação e aplicação dos artigos 560º da Código Civil, e 102º n.º 2 da LGT, e substituída por outra que declare a extinção da instância por inutilidade superveniente da lide em virtude do cumprimento integral do julgado.

1.2. Não houve contra-alegações.

1.3. O Ministério Público junto deste Tribunal emitiu parecer no sentido do provimento do recurso, por entender que nada mais há a pagar.

2. A sentença deu como assentes os seguintes factos:

1. A Exequente — A..... — e seu marido impugnaram as liquidações adicionais de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, relativas aos anos de 1993, 1994 e 1995, pondo em causa, em suma, a desconsideração em que se fundaram, de importâncias dispendidas para formação do rendimento, relacionadas com automóvel utilizado por aquela no âmbito da sua actividade profissional e, bem assim, a desconsideração, como correctos, dos rendimentos do trabalho dependente que o marido apresentara, tendo-se ali antes adoptado declaração errónea correspondente da entidade patronal.

2. Aquelas liquidações, e as correspondentes de juros compensatórios importavam a dívida global de 971.647\$00 (€4.846,55).

3. Àquele processo de impugnação coube o n.º 55/1999 no extinto Tribunal Tributário de 1ª Instância de Coimbra, vindo a ser nela proferida sentença a 13 de Maio de 2004, já neste Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra, pacificamente transitada, a qual anulou as aludidas liquidações adicionais, dando integral procedência à pretensão dos Impugnantes.

4. Como ao ali decidido não foi dado cumprimento pela Administração Tributária nos três meses seguintes, já a 21 de Dezembro de 2004 instaurou a Exequente a presente instância.

5. Porém, antes de a notificação da Entidade Obrigada para pagar ou se opor ter tido lugar no âmbito dos presentes autos, em cumprimento daquela sentença já ela procedera à restituição e pagamento de algumas importâncias à Exequente e marido, como igualmente procedeu a análogos comportamentos depois disso, e como a seguir se discrimina:

a) relativamente ao ano de 1993 entregou-lhes: €798,62, em 22 de Outubro de 2007 — a título de restituição de imposto pago por eles a 30 de Abril de 1998 e a 17 de Maio de 1999; €360,98, em 26 de Outubro de 2007 — a título de juros indemnizatórios sobre aquela importância, e contados de 9 de Junho de 1999 a 30 de Abril de 2003 à taxa de 7% (€217,79) e desde 1 de Maio seguinte e até 22 de Outubro de 2007 à taxa de 4% (€143,19);

b) relativamente ao ano de 1994 entregou-lhes: €4.182,97, em 14 de Março de 2005 — a título de restituição de imposto pago por eles a 18 de Março de 1999; €356,54, em 14 de Março de 2005 — também a título de restituição de imposto (somando ambas as importâncias que a título de imposto a Exequente e marido haviam pago: €4.539,51); €1.650,52, em 14 de Março de 2005 — a título de juros indemnizatórios, sobre aquelas importâncias, e contados desde 18 de Março de 1999 até 30 de Abril de 2003 à taxa de 7% (€1.310,24) e desde 1 de Maio seguinte e até 14 de Março de 2005 à taxa de 4% (€340,28);

c) relativamente ao ano de 1995 entregou-lhes: €97,91, em 16 de Março de 2005 — a título de restituição de imposto, resultante do acerto da nova liquidação oficiosa, de 2005, cujo crédito de imposto de €438,77 dela resultante foi subtraído do estorno de €368,69 de reembolso do mesmo tributo que a Exequente e marido haviam antes recebido, relativamente ao ano de 1995 (€438,77 - €368,69 = €70,08), compreendendo-se ainda naquela importância €26,11 e €1,27 — a título de juros indemnizatórios e de juros-poupança, respectivamente, sobre aquela diferença a favor daqueles; €189,68, em 8 de Fevereiro de 2006 — a título de restituição de imposto, resultante do acerto da nova liquidação oficiosa, de 2006, cujo crédito de imposto de €574,87 dela resultante foi subtraído do estorno de €466,60 do crédito do mesmo tributo que resultava da liquidação de 2005 (€574,87 - €466,60 = €108,27), compreendendo-se ainda naquela importância €79,69 e €1,72 — a título de juros indemnizatórios e de juros-poupança, respectivamente, sobre aquela diferença a favor daqueles.

3. O que está em causa no recurso é saber se são ou não devidos juros moratórios em consequência da restituição de um imposto que foi anulado por sentença transitada em julgado, mas que só foi cumprida para além do prazo de execução espontânea.

A sentença recorrida, prolatada em “execução de julgados”, considerou que o imposto anulado foi efectivamente restituído, que foram pagos os juros indemnizatórios, mas que são devidos juros moratórios sobre essas quantias, porque o pagamento ultrapassou o prazo legal para cumprimento da sentença anulatória previsto no n.º 1 do artigo 175º do CPTA.

A recorrente considera que há erro de julgamento, porque: (i) os factos provados demonstram que foram pagos juros até à data do processamento da nota de crédito; (ii) e não há juros moratórios sobre juros indemnizatórios.

Efectivamente, a recorrente tem razão.

Quanto à primeira questão, resulta dos factos provados que, até à data da restituição dos impostos indevidamente pagos, foram liquidados “juros indemnizatórios”. Ou seja, a AT pagou juros calculados desde o momento que a contribuinte pagou o imposto anulado até à sua integral restituição. E se assim é, a recorrida foi indemnizada relativamente ao período de tempo que decorreu desde data em que ocorreu a privação da quantia ilegalmente liquidada até ao termo do prazo de execução da decisão anulatória, e relativamente ao período que decorreu desde este termo até à data em que efectivamente recebeu aquela quantia.

A todos esses juros a recorrente chamou “juros indemnizatórios”, porque no documento de fls. 80 e 81 dos autos, o meio de prova da matéria vertida no n.º 5 do probatório, referiu que «*relativamente ao pedido de informação sobre juros de moratórios estes não foram calculados pela AF, uma vez que a própria sentença nada refere sobre o mencionado, por outro lado, como a execução da sentença é anterior a 31 de Dezembro do ano de 2007, o pedido de juros moratórios é da responsabilidade do contribuinte, conforme o n.º 2 do artigo 102º da LGT*».

A sentença recorrida amarrou-se a esta informação, parecendo não reparar que efectivamente foram pagos juros entre o momento em que a sentença deveria ter sido espontaneamente executada e o momento em que o imposto foi integralmente devolvido à contribuinte. E se reparou, então considera que os juros de mora, contados desde o termo do prazo para a execução espontânea da sentença, incidem sobre o montante de imposto a restituir e sobre os juros indemnizatórios.

Por conseguinte, as questões jurídicas que importa resolver são estas: sendo devidos juros indemnizatórios após o termo do prazo de execução voluntária da sentença, também são devidos juros moratórios? Os juros moratórios também incidem sobre os juros indemnizatórios?

Qualquer uma dessas perguntas já obteve resposta na jurisprudência deste Tribunal

No acórdão de 11/02/2009, proferido no recurso n.º 01003/08, enfrentou-se a antinomia normativa que aparentemente existe entre o artigo 100º e o n.º 1 do artigo 102º, ambos da LGT, e conjugou-se a



norma do actual número 5 do artigo 61.º do CPPT (ao tempo n.º 3 do mesmo artigo) com o sentido a dar àqueles artigos. É que, numa interpretação estritamente literal desses preceitos, poder-se-ia concluir-se que, após o termo do prazo de execução da sentença anulatória da liquidação, sem que o imposto fosse restituído ao contribuinte, são devidos juros indemnizatórios e juros moratórios sobre o imposto a restituir.

Porém, não esse o alcance daquelas normas.

No referido acórdão, diz-se o seguinte:

*“No art. 100.º da LGT estabelece-se que quando ocorre anulação de um acto de liquidação por iniciativa do contribuinte, através de reclamação graciosa, impugnação judicial ou recurso, pode haver lugar a pagamento de juros indemnizatórios a favor do contribuinte «a partir do termo do prazo da execução da decisão.*

*Para os casos em que a restituição é consequência de uma decisão judicial, está hoje estabelecido de forma explícita, no n.º 2 do art. 102.º da LGT, que, em caso de a sentença implicar a restituição de tributo já pago, serão devidos juros de mora a partir do termo do prazo da sua execução espontânea. (Na redacção inicial do art. 102.º, n.º 2, da LGT estabelecia-se que seriam «devidos juros de mora, a pedido do contribuinte, a partir do termo do prazo da sua execução espontânea». Com a redacção dada àquela norma pela Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro, foi suprimida aquela referência ao pedido do contribuinte, como condição do dever de pagamento de juros de mora).*

*Por sua vez, o art. 61.º do CPPT, que concretiza o regime dos juros indemnizatórios, estabelece, no seu n.º 3, que eles são contados desde a data do pagamento do imposto indevido até à data da emissão da respectiva nota de crédito.*

*Este art. 61.º é uma norma do CPPT e este Código, nos termos do seu art. 1.º, não prejudica o estabelecido na LGT. Na redacção inicial daquele Código, a compatibilização do CPPT com a LGT, em matérias inseridas na reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República, era imposta pela lei de autorização legislativa em que o Governo se baseou para o aprovar, que consta do art. 51.º, n.º 1, da Lei n.º 87-B/98, de 31 de Dezembro, que estabeleceu como sentido da autorização a compatibilização das normas do CPPT com as da LGT.*

*No que concerne ao termo final do período de contagem de juros indemnizatórios, a norma do art. 61.º, n.º 3, da LGT é compatível com o art. 100.º da LGT, pois nele não se prevê esse termo.*

*No que respeita ao termo inicial, embora a parte final do art. 100.º da LGT, ao referir-se ao «pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, a partir do termo do prazo da execução da decisão» sugira que estes juros apenas são contados a partir do termo do prazo de execução da decisão, a interpretação correcta não é essa. Na verdade, na parte inicial da mesma norma, refere-se inequivocamente que «a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamação, impugnação judicial ou recurso a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da legalidade do acto ou situação objecto do litígio» e essa reconstituição, para ser plena, não pode deixar de abranger o ressarcimento integral dos danos presumidos e não apenas dos que sobrevierem após o termo do prazo de execução, o que, aliás, está em sintonia com o art. 22.º da CRP, que reconhece aos cidadãos o direito de serem indemnizados pelo Estado e as demais entidades públicas por acções ou omissões praticadas no exercício das suas funções e por causa desse exercício pelos seus órgãos, funcionários e agentes, que lhes causem prejuízos.*

*Assim, tendo o legislador adoptado a indemnização sobre a forma de juros indemnizatórios, presumindo o prejuízo patrimonial derivado da privação da quantia paga na sequência de um acto de liquidação ilegal, a interpretação do art. 100.º da LGT conforme à Constituição é a de que nele se reconhece o direito a juros indemnizatórios desde a data em que ocorreu a privação da quantia ilegalmente liquidada e não apenas a contar do termo do prazo de execução da decisão anulatória.*

*Por isso, o art. 61.º, n.º 3, ao estabelecer como termo inicial da contagem de juros indemnizatórios o momento do pagamento, está em sintonia com o regime da LGT.*

*É com este pressuposto de que os juros indemnizatórios abrangem todo o período que vai do pagamento até à emissão de nota de crédito, nos termos do art. 61.º, n.º 3, do CPPT, que tem de ser analisada a questão dos juros de mora.*

(...)

*Por isso, resultando dos arts. 100.º da LGT e 61.º, n.º 3, do CPPT, que, quando há lugar a juros indemnizatórios, eles cobrem todo o período que vai desde o pagamento indevido até à emissão da nota de crédito, tem de concluir-se que, nessas situações, não haverá lugar a pagamento de juros de mora, pois, se este fosse efectuado, ocorreria uma cumulação de juros relativamente ao mesmo período de privação da quantia paga.*

*Isto é, sendo de entender que não pode haver lugar a cumulação de juros indemnizatórios e moratórios relativamente ao mesmo período de tempo, a interpretação que permite compatibilizar o regime do art. 100.º da LGT, complementado com o do art. 61.º do CPPT, e o do art. 102.º da mesma*

*Lei é a de que, quando há lugar a juros indemnizatórios, não tem aplicação o regime dos juros de mora previsto no art. 102.º, pois toda a dívida de juros é paga a título de juros indemnizatórios.*

*Assim, é de interpretar restritivamente o art. 102.º, como aplicando-se apenas aos casos em que não há lugar a juros indemnizatórios, isto é, os casos em que a anulação não é motivada por erro imputável aos serviços, pois quando é esta a razão da anulação há sempre lugar a juros indemnizatórios (art. 43.º, n.º 1, da LGT)”.*

A interpretação de que não há juros moratórios no mesmo período em que são devidos juros indemnizatórios, pressupõe também que não há cumulação de juros moratórios e indemnizatórios relativamente ao mesmo período de tempo, que é a segunda das questões acima colocadas.

A questão coloca-se em duas vertentes: (i) a de saber se os juros indemnizatórios e moratórios podem coexistir no tempo, sobrepondo-se no mesmo período de tempo; (ii) e a de saber se os juros moratórios devidos a partir do termo do prazo de execução espontânea do julgado, podem incidir sobre o montante de juros indemnizatórios que não foi pago nesse prazo.

Também em qualquer uma delas, a jurisprudência tem respondido negativamente.

No acórdão do Pleno do STA, de 24/10/2007, rec. n.º 01095/05, refere-se que “os juros moratórios a favor do contribuinte e os juros indemnizatórios perseguem a mesma finalidade: os indemnizatórios destinam-se “a compensar o contribuinte do prejuízo provocado pelo pagamento indevido da prestação tributária” e os moratórios visam “reparar prejuízos presumivelmente sofridos [pelo sujeito passivo], derivados da indisponibilidade da quantia não paga pontualmente”. Estas duas espécies de juros têm, pois, a mesma função, “correspondendo ambos a uma indemnização atribuída com base em responsabilidade civil e destinando-se a reparar os prejuízos advindos ao contribuinte do desapossamento e conseqüente indisponibilidade de um determinado montante pecuniário, recte, da prestação tributária. Ainda que os respectivos factos geradores sejam diferentes – num caso a liquidação ilegal, no outro o atraso no pagamento –, sempre está presente uma obrigação indemnizatória derivada da produção de determinados danos ou prejuízos provocados por aquela indisponibilidade”. Cfr. acórdão do STA de 7 de Março de 2007, processo n.º 01220/06. Juros indemnizatórios e juros moratórios a favor do contribuinte são, portanto, duas realidades jurídicas afins que têm um regime semelhante e desempenham a mesma função. Ora, uma vez que as duas espécies de juros se fundam numa obrigação indemnizatória que pretende ressarcir idênticos prejuízos, eles não podem ser cumuláveis em relação ao mesmo período de tempo”.

Posição que é seguida em vários acórdãos do STA e na doutrina, como dá conta Jorge de Sousa quando refere que «no pressuposto de que tanto os juros indemnizatórios como os juros de mora são presumivelmente na perspectiva legislativa, uma compensação adequada dos prejuízos que a privação da quantia paga ilegalmente provoca ao contribuinte, será de afastar a possibilidade de cumulação de juros moratórios e indemnizatórios relativamente ao mesmo período de tempo, pois não se pode justificar uma dupla compensação pela mesma privação da disponibilidade da quantia indevidamente paga» (cfr. *Código de Procedimento e de Processo Tributário*, 6ª ed. Vol. I, pág. 547).

E relativamente à questão dos juros de mora sobre juros indemnizatórios, também a jurisprudência deste Tribunal é no sentido de não a admitir. Como se refere no sumário do acórdão de 2/3/2011, rec. n.º 0880/10, «embora a falta de restituição do montante anulado de imposto e juros compensatórios no prazo legalmente previsto para o cumprimento espontâneo pela Administração implique a obrigação de pagamento de juros de mora sobre esse montante se tal for pedido pelo contribuinte, estes juros de mora não podem incidir sobre a quantia devida ao contribuinte a título de juros indemnizatório».

E, como se expressa na fundamentação desse aresto, essa é uma a posição que vem sendo sucessivamente reiterada pela jurisprudência tributária, não havendo motivos substanciais para se decidir aqui de modo contrário. Argumenta-se que: (i) «não há, para os juros indemnizatórios, disposição legal semelhante àquele n.º 8 do artigo 35.º da Lei Geral Tributária. Sendo juros devidos a favor do contribuinte, em virtude de uma liquidação e subsequente desapossamento ilegais, não podem ser integrados numa dívida de imposto. Do mesmo modo, devido à sua natureza, não podem tais juros moratórios - a favor da Fazenda Pública - incidir sobre juros indemnizatórios a favor do contribuinte» (ii) e que «no domínio do direito fiscal vigora o princípio da legalidade, maxime o princípio da tipicidade, o que veda à administração tributária a possibilidade de convencionar o anatocismo após o vencimento dos juros ou efectuar a dita notificação judicial, uma vez que estas hipóteses não se encontram previstas nas leis tributárias».

No caso dos autos, das duas uma: ou se entende que os juros pagos após o decurso do prazo de execução espontânea da sentença têm a natureza moratória, incidindo apenas sobre o imposto a restituir e não sobre os juros indemnizatórios devidos até esse prazo, ou se entende que, sendo devidos juros indemnizatórios até à data do processamento da nota de crédito, não são devidos juros moratórios.

Em qualquer das hipóteses, como a taxa de juros é a mesma, a sentença encontra-se integralmente cumprida, o que conduz à procedência do recurso.

4. Pelo exposto, acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso e revogar a decisão recorrida na parte em que condenou a Fazenda Pública a pagar à recorrida juros de mora sobre o montante do imposto e sobre os juros indemnizatórios.

Sem custas.

Lisboa, 6 de Fevereiro de 2013. — *Lino Ribeiro* (relator) — *Dulce Neto* — *Isabel Marques da Silva* (voto a decisão, com a declaração anexa).

#### Declaração de voto

Voto da decisão reiterando, pois, a minha oposição à tese segundo a qual não há lugar ao pagamento de juros de mora em caso de atraso no pagamento de juros indemnizatórios (ii), pois que na situação inversa – em que o devedor dos juros é o contribuinte – há lugar a juros de mora por atraso no pagamento dos juros compensatórios e esta desigualdade de tratamento entre contribuinte e AT parece-me carecido de suporte material bastante. Reitero, pois, a posição que assumi no Ac. do Pleno proferido no rec. 447/07 e que, aliás, encontro agora conforto na doutrina – cfr. José Casalta Nabais «*juros de mora a favor do contribuinte*», RL/ ano 138, 2008/2009, pp 51 e ss.

*Isabel Marques da Silva*

### Acórdão de 6 de fevereiro de 2013.

#### Assunto:

*Recurso de revista excepcional. artº 150º do CPTA. Requisitos de admissibilidade.*

#### Sumário:

- I — O recurso de revista contemplado no artº 150º do CPTA, pelo seu carácter excepcional, estrutura e requisitos, não pode entender-se como de índole generalizada mas, antes, limitada, de modo a que funcione como válvula de escape do sistema.*
- II — Deste modo, não demonstrando a recorrente o preenchimento dos requisitos exigidos por aquele artº 150º para que este Supremo Tribunal conheça do recurso, limitando-se a discordar da decisão recorrida como se de um recurso ordinário se tratasse, este não deve ser admitido.*

Processo n.º 1130/12-30.

Recorrente: A...

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons.º Dr. Valente Torrão.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. A..., com os demais sinais nos autos, veio, ao abrigo do disposto no artº 150º do CPTA, recorrer do acórdão do TCA Sul proferido em 15.05.2011 (v. fls. 258/261), que julgou parcialmente improcedente o recurso por si interposto da decisão do TAF de Loulé que julgara improcedente a impugnação judicial por si deduzida contra a liquidação adicional de IRS dos anos de 2001 a 2003, apresentando, para o efeito, alegações nas quais conclui:

1ª) - O presente recurso de revista deve ser admitido.

2ª) - A recorrente impugnou as liquidações de Imposto de IRS no exercício de 2001, 2002 e 2003 no âmbito dos processos de execução fiscal com os números 1058200501092715 e 1058200501068903, instaurados pelo Serviço de Finanças de Faro, através dos quais foram penhorados bens próprios de B..., seu ex-marido e da recorrente, assim como também foram penhorados bens comuns de ambos, pedindo a anulação das liquidações por preterição das formalidades legais (artigo 99º, alínea d), do C.P.P.T.).

3ª)- O Mmº. Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé, a final, julgou improcedente a impugnação judicial.

4ª)- A A... interpôs recurso desta decisão para o Venerando Tribunal Central Administrativo do Sul que decidiu “*julgar parcialmente procedente o recurso, revogar, no que respeita à liquidação adicional*

*de 2003, a sentença recorrida e, em consequência, anular a liquidação adicional referente ao ano de 2003, mantendo a mesma quanto ao mais.*”.

5ª)- Encontra-se assente a factualidade supra transcrita.

6ª)- Quando foi iniciada a acção inspectiva que determinou as liquidações adicionais de IRS referente aos anos de 2001 e 2002 (4/11/2004) já a recorrente se encontrava divorciada do marido.

7ª)- Assim, deveria a recorrente ter sido notificada para a audiência prévia do projecto de conclusões do relatório final, como sujeito passivo distinto do ex-marido, uma vez que se encontrava divorciada desde 2 de Novembro de 2003.

8ª)- A A... e o B... apresentaram declaração conjunta de IRS referente ao ano de 2002 (alínea G) dos factos provados) e as declarações referentes aos anos de 2001 e 2003 foram enviadas pela internet onde constavam os números de contribuinte de cada um e foram declarados rendimentos de trabalho dependente e lucros relativos a actividade de B... (alínea H) dos factos provados).

9ª)- Tais declarações foram integralmente elaboradas pelo B... que sem o conhecimento e a autorização da A... as submeteu à apreciação da Administração Fiscal.

10ª)- Isto porque desde 20 de Abril de 2002 que se separaram como marido e mulher; habitavam em casas separadas; não tomavam refeições e não passeavam juntos; não partilhavam o mesmo leito e não mantinham reciprocamente e por vontade própria qualquer relação e sentimento afectivos e conjugais, tudo ininterruptamente desde então e até à presente data (alínea M) dos factos provados).

11ª)- A A... ilidiu a presunção estabelecida no artigo 16.º, n.º 6, da L.G.T.

Alegou e provou, como lhe competia, que teve conhecimento da existência dos processos de execução fiscal, dos procedimentos fiscais anteriores há cerca de uma semana quando lhe foi comunicado por amigos o teor dos editais publicados no jornal Público em 13 de Outubro de 2006 (alínea P) dos factos provados) e que teve conhecimento da existência das liquidações de imposto de IRS no exercício de 2001, 2002 e 2003, cerca de uma semana antes da apresentação da petição inicial (alínea Q) dos factos provados).

12ª)- Ou seja, encontram-se provados nos autos factos suficientes para afastar a presunção prevista no n.º 6, do artigo 16º, da LGT e concluir que o B... não tinha capacidade tributária para, por si e em representação da recorrente, participar no procedimento de inspecção.

13ª)- Por isso, tornava-se necessária a intervenção da A... no procedimento de inspecção para exercer o direito de audiência prévia uma vez que o B... não tinha capacidade tributária para a representar junto da Administração Fiscal.

14ª)- A recorrente, como sujeito passivo que é e parte interessada nos procedimentos e processos fiscais, nomeadamente, nos de execução, não foi citada ou notificada especificamente para exercer o direito de audiência antes da conclusão do relatório da inspecção tributária (artigo 60º, n.º 1, alínea e), da LGT); acerca do projecto de conclusões do relatório quando concluída a prática de actos de inspecção e caso os mesmos possam originar actos tributários ou em matéria tributária desfavoráveis à entidade inspeccionada (artigo 60º, n.º 1, do R.C.P.I.T.) e antes da liquidação (artigo 60º, n.º 1, alínea a), da LGT).

15ª)- A Administração Fiscal iniciou a acção inspectiva em 4/11/2004 e ficou concluída em 8/03/2005; o relatório de inspecção foi concluído em 28/03/2005 e as demonstrações de compensação referentes ao ano de 2001, 2002 e 2003 foram efectuadas em 15/07/2005.

16ª)- Tudo aconteceu com relevância para o caso em apreço, anos depois da dissolução do casamento do B... e A... pelo Tribunal da Austrália, com trânsito em julgado em 2 de Novembro de 2003, sendo posteriormente revista e confirmada pelo Tribunal Português a 7/09/2006.

17ª)- A recorrente e o B..., em 20 de Abril de 2002, separaram-se como marido e mulher.

18ª)- A situação pessoal e familiar dos sujeitos passivos relevante para efeitos de tributação em sede de IRS é aquela que se verificar no último dia do ano a que o imposto respeite e se em 31 de Dezembro se encontrar interrompida a sociedade conjugal por separação de facto, cada um dos cônjuges engloba os seus rendimentos próprios, a sua parte nos rendimentos comuns e os rendimentos dos dependentes a seu cargo, conforme o disposto nos artigos 13º, n.º 7 e 63º, n.º 3, ambos do C.I.R.S..

19ª)- Apesar da Administração Fiscal ter sido informada de que o B... e a A... estavam divorciados, não comunicou à recorrente o projecto de relatório nem esta teve conhecimento do mesmo quer directamente, quer através do B... que desde 20 de Abril de 2002 já não formava com a A... o mesmo agregado familiar.

20ª)- A A... havia de ser citada ou notificada individualmente de todos os procedimentos, processos e atos tributários contra si deduzidos, nomeadamente, para exercer o direito de audiência antes da conclusão do relatório da inspecção tributária (artigo 60º, n.º 1, alínea e), da LGT); acerca do projecto de conclusões do relatório quando concluída a prática de actos de inspecção e caso os mesmos possam originar actos tributários ou em matéria tributária desfavoráveis à entidade inspeccionada (artigo 60º, n.º 1, do R.C.P.I.T.) e antes da liquidação (artigo 60º, n.º 1, alínea a), da LGT).

21ª)- Em processo de execução fiscal, a falta de citação do cônjuge do executado, quando possa prejudicar a defesa do interessado, configura nulidade insanável de conhecimento oficioso, que pode ser arguida até ao trânsito em julgado da decisão final (artigo 165.º, n.ºs 1 e 4, do C.P.P.T.). Se assim é,

por maioria de razão, a falta de citação do ex-cônjuge do executado, quando possa prejudicar a defesa do interessado, configura também nulidade insanável, que pode ser arguida até ao trânsito em julgado da decisão final.

22ª)- A falta de citação e notificação da A... no âmbito dos processos de execução fiscal impediram-na de exercer os seus direitos de defesa através dos quais poderia ter demonstrado que os rendimentos apurados na acção inspectiva foram exclusivamente auferidos pelo B...

23ª)- As liquidações de Imposto de IRS no exercício de 2001 e 2002 no âmbito dos processos de execução fiscal com os números 1058200501092715 e 1058200501068903, instaurados pelo Serviço de Finanças de Faro, deverão ser anuladas por preterição das formalidades legais.

24ª)- Foram, assim, violadas as seguintes disposições legais: 60º, n.º 1, alíneas a) e e), e 16º, n.º 6, ambos da L.G.T.; 60º, n.º 1, do R.C.P.I.T.; 13º, n.º 7 e 63º, n.º 3, ambos do C.I.R.S.; 99º, alínea d) e 165.º, n.ºs 1 e 4, ambos do C.P.P.T e 1094.º, n.º 1, do C.P.C.

Nestes termos e nos mais de Direito, deve a decisão proferida pelo Tribunal Central Administrativo do Sul ser revogada na parte em que decide manter a liquidação adicional referente aos anos de 2001 e 2002, proferindo-se outra em que se decreta a anulação, por preterição das formalidades legais, das liquidações de IRS nos referidos exercícios de 2001 e 2002 no âmbito dos processos de execução fiscal com os números 1058200501092715 e 1058200501068903, instaurados pelo Serviço de Finanças de Faro contra a Recorrente e o B...

2. O MºPº emitiu o parecer que consta de fls. 333/334 no qual se pronuncia pela não admissão do recurso, uma vez que não estão preenchidos os requisitos enunciados no artº 150º do CPTA.

Com efeito, analisadas as conclusões das alegações da recorrente, constata-se que esta se limita a sustentar posição contrária à defendida no acórdão recorrido sem que se invoque qualquer dos fundamentos exigidos pelo artº 150º do CPTA, como se de um recurso ordinário se tratasse, olvidando que não estamos perante um 3º grau de jurisdição, o qual foi extinto na jurisdição tributária pelo Decreto-Lei n.º 229/96, de 29 de Novembro.

3. Com interesse para a decisão foram dados como provados na decisão recorrida os seguintes factos:

A)-A Administração Fiscal procedeu a inspecção a actividade de B... e elaborou o relatório que constitui fls. 47 e segs. do processo administrativo apenso, que aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os legais efeitos e donde resulta com interesse para a decisão:

(...)

«//. OBJECTIVOS ÂMBITO E EXTENSÃO DA ACÇÃO INSPECTIVA

// II.1. Credencial e período em que decorreu a acção // Ordem de Serviço n.º 19320, emitida em 13/08/2004 pela Direcção de Finanças de Faro, com a extensão aos exercícios de 2001, 2002 e 2003. // Início da acção de inspecção: 04/1 1/2004 Conclusão da acção de inspecção: 08/03/2005

II 2. - Motivos, âmbito e Incidência temporal // Motivo: PNAIT código 32220 — Diversos — determinados por despacho do Director de Finanças.

// No decurso de acções de inspecção efectuadas junto de entidades oficiais, foram recolhidos contratos promessa de compra e venda (CPCV), existindo diferenças entre o valor constante dos mesmos e as respectivas escrituras de compra e venda.

// Exercícios económicos de incidência 2001, 2002 e 2003.

// Acção de âmbito geral, nos termos da alínea a) do n.º 1 do art.º 14.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária (RCPIT).

// (...)

// IX. DIREITO DE AUDIÇÃO

// Comunicado o projecto de relatório ao s.p. através do ofício n.º 4360 em 2005-03-09, não foi exercido o direito de audição previsto no artigo 60º da Lei Geral Tributária e artigo 60.º do Regime Complementar de Procedimento e Processo Tributário.

// Assim, foram elaborados nesta data: // • Auto de Notícia — indícios de crime — fraude fiscal; // • Documentos de Correção Únicos, relativos aos anos de 2001, 2002 e 2003.

A consideração superior,

// Direcção de Finanças de Faro, 28 de Marco de 2005».

B)- A Administração Fiscal emitiu em 15/07/2005, as demonstrações de compensação referentes ao ano de 2001, 2002 e 2003, cfr. fls. 25 a 38 do processo administrativo apenso.

C) - O prazo para pagamento voluntário terminou em 24/08/2005.

D) - Com base nas certidões de dívida n.ºs 2005/291133 e 2005/291814, foi instaurado contra a Impugnante e B... o processo de execução fiscal 1058200501068903, para cobrança coerciva de dívidas de IRS dos anos de 2001 e 2003, cfr. fls. 331 a 333 do processo administrativo apenso.

E)- O executado B..., em 26 de Outubro de 2005 e no âmbito do processo de execução fiscal n.º 1058200501068903, informou a Administração Fiscal (cfr. fls. 334 do processo administrativo apenso): A dívida fiscal é da responsabilidade do ora requerente e de A' ..., com quem o requerente foi casado mas de quem se encontra, actualmente, divorciado.

F) - Com base na certidão de dívida 2005/4205526 foi instaurado contra a Impugnante e B... o processo de execução fiscal 1058200501092715, para cobrança coerciva de dívidas de IRS do ano de 2002, cfr. fls. 32 do processo administrativo apenso.

G) - A Impugnante e B... apresentaram a declaração conjunta de IRS referente ao ano de 2002, cfr. fls. 61 a 63 e 38.

H) - As declarações referentes aos anos de 2001 e 2003 foram enviadas pela internet onde constavam os números de contribuinte de cada um e foram declarados rendimentos de trabalho dependente e lucros relativos a actividade de B..., cfr. fls. 68 e segs.

I) - A impugnante e o B... casaram um com o outro no dia 25 de Agosto de 1971, em Camberra, na Austrália, e não houve convenção antenupcial, conforme fls. 22.

J) - O casamento a que se refere a alínea anterior foi dissolvido por divórcio decretado na Austrália em 1 de Outubro de 2003, cfr. fls. 28 e segs.

K) - Em 07/09/2006, foi julgada “*procedente a pretensão de revisão da mencionada sentença que decretou o divórcio entre a requerente e o requerido, sentença proferida em 1 de Outubro de 2003 pelo Tribunal Federal Judicial de Camberra, na Austrália, declarando-se a mesma revista e confirmada, para valer com todos os seus efeitos em Portugal*”, cfr. fls. 35 a 40.

L) - Apresentaram requerimento inicial que faz parte integrante do pedido de divórcio cujo processo teve o seu princípio e termo na Austrália, onde foi declarado que a Impugnante e B... se encontravam separados de facto, cfr. fls. 91.

M) - B... e a A..., a partir daquela data, em 20 de Abril de 2002, separaram-se como marido e mulher, habitam em casas separadas, não tomam refeições e não passeiam juntos, não partilham o mesmo leito, não mantêm reciprocamente e por vontade própria qualquer relação e sentimento afectivos e conjugais, tudo ininterruptamente desde então e até à presente data, cfr. depoimentos das 1ª, 2ª e 3ª testemunhas.

N) - A Impugnante e B... eram muito conhecidos em Camberra, cfr. depoimentos das 1ª, 2ª e 3ª testemunhas.

O) - B... retirou os cartões de crédito à Impugnante, cfr. depoimentos das 1ª e 2ª testemunhas.

P) - A impugnante teve conhecimento da existência dos processos de execução fiscal, dos procedimentos fiscais anteriores há cerca de uma semana quando lhe foi comunicado por amigos o teor dos editais publicados no jornal Público em 13 de Outubro de 2006, cfr. invocado pela Impugnante e não contrariado pela Representante da Fazenda Publica.

Q) - A Impugnante teve conhecimento da existência das liquidações de imposto de IRS no exercício de 2001, 2002 e 2003, cerca de uma semana antes da apresentação da petição inicial, cfr. invocado pela Impugnante e não contrariado pela Representante da Fazenda Publica.

4. Colhidos os vistos legais cabe agora decidir.

5. Estando em causa nesta fase apenas a admissibilidade do recurso de revista, há que apreciar se ocorrem ou não os pressupostos exigidos pelo artº 150º do CPTA.

Dispõe o citado artº 150º o seguinte:

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

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

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

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

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

Interpretando aquele transcrito n.º 1, tem este Supremo Tribunal vindo a acentuar, repetidamente, que, pela sua estrutura, pelos requisitos que condicionam a sua admissibilidade e ainda e principalmente, pela nota de exceccionalidade expressamente estabelecida na lei, não deve aquele recurso ser entendido como um recurso generalizado de revista mas como um recurso que apenas poderá ser admitido num número limitado de casos previstos naquele preceito interpretado a uma luz fortemente restritiva (Neste sentido, v. o Acórdão desta Secção do STA de 24/05/05 - Processo n.º 579/05).

Deste entendimento comunga também, o Profº Mário Aroso, quando escreve que “*não se pretende generalizar o recurso de revista, com o óbvio inconveniente de dar causa a uma acrescida morosidade na resolução final dos litígios*”, cabendo ao STA “*dosear a sua intervenção, por forma a permitir que esta via funcione como uma válvula de segurança do sistema*”. (Cfr. O Novo Regime do Processo

nos Tribunais Administrativos, 2.<sup>a</sup> edição, p. 323 e Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos, 2005, p. 150 e ss.)

Deste modo, a admissão deste tipo de recurso depende:

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

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

Ocorrerá o 1º requisito quando se verificar uma relevância prática que tenha como ponto obrigatório de referência, o interesse objetivo, isto é, a utilidade jurídica da revista e esta, em termos de capacidade de expansão da controvérsia de modo a ultrapassar os limites da situação singular e não uma mera relevância teórica medida pelo exercício intelectual, mais ou menos complexo, que seja possível praticar sobre as normas discutidas.

Quanto ao 2º requisito - a melhor aplicação do direito - há de resultar da possibilidade de repetição, num número indeterminado de casos futuros, em termos de garantia de uniformização do direito (Neste sentido, v., entre outros, os Acórdãos desta Secção do STA de 20/05/09 - Processo n.º 295/09 e de 29.06.2011 - Processo n.º 0568/11).

Ainda de acordo com o que ficou escrito no Acórdão desta Secção do STA de 30/05/07 - Processo n.º 0357/07:

“(…) o que em primeira linha está em causa no recurso excecional de revista não é a solução concreta do caso subjacente, não é a eliminação da nulidade ou do erro de julgamento em que porventura caíram as instâncias, de modo a que o direito ou interesse do recorrente obtenha adequada tutela jurisdicional. Para isso existem os demais recursos, ditos ordinários. Aqui, estamos no campo de um recurso excecional, que só mediatamente serve para melhor tutelar os referidos direitos e interesses. Em primeira linha, o que se visa é submeter à apreciação do tribunal de revista excecional a apreciação de uma questão que, pela sua importância jurídica ou social, tenha importância fundamental; ou permitir a pronúncia desse mesmo tribunal quando ela seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito”.

Finalmente, e na mesma senda da doutrina anterior, o acórdão deste STA de 19.09.2012, veio reafirmar o seguinte:

“A jurisprudência das duas Secções deste Supremo Tribunal Administrativo (Contencioso Administrativo e Contencioso Tributário) perante o disposto no n.º 1 daquele preceito da lei adjetiva “*Das decisões proferidas em 2ª instância pelo Tribunal Central Administrativo pode haver, exceionalmente, revista para o Supremo Tribunal Administrativo quando esteja em causa a apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para a melhor aplicação do direito*”, vem acentuando repetida, uniforme e pacificamente o carácter estritamente excecional deste recurso jurisdicional,

Pois que se não trata de recurso ordinário de revista, mas antes, como de resto o legislador cuidou de sublinhar na Exposição de Motivos das Propostas de Lei n.º 92/VII e 93/VIII, de uma “*válvula de segurança do sistema*” a utilizar apenas e só nos estritos pressupostos que definiu,

Quer dizer, quando esteja em causa a apreciação de uma questão que pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para a melhor aplicação do direito.

E no preenchimento dos conceitos indeterminados acolhidos pelo legislador, a saber: relevância jurídica ou social de importância fundamental da questão suscitada e a clara necessidade da admissão do recurso para uma melhor aplicação do direito, a jurisprudência deste Supremo Tribunal vem doutrinando e sublinhando que apenas se verifica ocorrer aquela relevância jurídica ou social quando a questão a apreciar seja de complexidade superior ao comum em razão da dificuldade das operações exegéticas a efetuar, de enquadramento normativo especialmente complexo, ou da necessidade de compatibilizar diferentes regimes potencialmente aplicáveis”.

E no que concerne à clara necessidade da admissão deste recurso para a melhor aplicação do direito a jurisprudência sublinha, concordante e uniformemente, que há-de resultar da capacidade de expansão da controvérsia de modo a ultrapassar os limites da situação singular, designadamente quando o caso concreto revele seguramente a possibilidade de ser visto como um tipo, contendo uma questão bem caracterizada, passível de se repetir em casos futuros e cuja decisão nas instâncias seja ostensivamente errada ou juridicamente insustentável,

Ou quando suscite fundadas dúvidas, nomeadamente por se verificar divisão de correntes jurisprudenciais ou doutrinárias, gerando incerteza e instabilidade na resolução dos litígios... (Neste sentido, os acórdãos de 31.03.2011, processo n.º 232/11, da 1ª Secção e de 30.12.2012, processo n.º 182/12, desta Secção de Contencioso Tributário).”

Regressando ao caso dos autos temos que, tal como o MºPº notou no parecer acima citado, nas conclusões das suas alegações, a recorrente não invocou a verificação dos requisitos acima enunciados, limitando-se a discordar do acórdão recorrido como se de um recurso ordinário se tratasse, olvidando

que não existe hoje na jurisdição tributária 3º grau de jurisdição, o qual foi extinto pelo Decreto-Lei n.º 229/96, de 29 de Outubro.

Tanto basta para que o recurso não possa ser admitido.

6. Nestes termos e pelo exposto e uma vez que não se verificam os requisitos exigidos pelo n.º 1 do artº 150º do CPTA, acorda-se em não admitir o presente recurso.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 6 de fevereiro de 2013. — *Valente Torrão* (relator) — *Dulce Neto* — *Alfredo Madureira*.

## Acórdão de 6 de Fevereiro de 2013.

### Assunto:

*Omissão de Pronúncia. Instituto da Vinha e do Vinho. Representação em juízo.*

### Sumário:

- I — No conceito de «questões» que o juiz deva resolver na sentença», não se incluem apenas as «questões de fundo», mas também as «questões prévias ou prejudiciais».*
- II — A representação em juízo do Instituto da Vinha e do Vinho cabe a mandatário especialmente designado para o efeito pelo Presidente do Instituto, que não à Fazenda Pública.*

Processo n.º 1155/11-30.

Recorrente: A..., L.<sup>da</sup>

Recorrida: Fazenda Pública.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons.º Dr. Lino Ribeiro.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

A..., Lda., com os sinais dos autos, interpõe recurso jurisdicional da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu que julgou improcedente a oposição à execução fiscal n.º 2704200801001892 que contra si corre termos no Serviço de Finanças de Tondela por dívidas ao Instituto da Vinha e do Vinho (IVV).

Nas alegações, conclui o seguinte:

A. O presente recurso vem interposto da sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu que julgou improcedente a oposição à execução, por erro na forma de processo e fundamento manifestamente improcedente, não tendo sido, alegadamente, invocado nenhum dos fundamentos elencados no n.º 1 do artigo 204.º do CPPT.

B. O Tribunal *a quo* não se pronunciou sobre a questão da arguida ilegitimidade da Fazenda Pública para representar em juízo o IVV e conseqüente desentranhamento da respectiva contestação, nem invocou, sequer, razão, boa ou má, para justificar a sua abstenção de apreciação de tal questão, sendo certo que o conhecimento dessa questão não ficou de forma alguma prejudicado pela solução dada a outra qualquer questão dos autos, o que consubstancia uma omissão de pronúncia, nos termos do disposto no artigo 668º, n.º 1, alínea d), do CPC, aplicável *ex vi* artigo 2º, alínea e), do CPPT e, em consequência, fere de nulidade a sentença proferida, o que aqui expressamente se vem arguir, nos termos do disposto no artigo 668º, n.º 4 do CPC, aplicável *ex vi* artigo 2º, alínea e), do CPPT.

C. Tendo a petição inicial de oposição sido liminarmente aceite, constando dos autos uma contestação apresentada por quem não tem legitimidade para o efeito - como consta -, e tendo sido tal contestação tida em conta pelo Tribunal *a quo* na decisão proferida, conforme melhor decorre do teor da respectiva fundamentação quando confrontado com os argumentos aduzidos pela Fazenda Pública em sede de contestação, reproduzidos na página 2 e 3 da sentença ora posta em crise, o Tribunal *a quo* não pode deixar de se pronunciar sobre tal questão.

D. A pretensão de oposição à execução da A... respeita o elenco taxativo do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT, bem como a pretensão por si deduzida tem viabilidade e conclusão, razão pela qual não é manifesta a sua improcedência.

E. Os vícios de ilegalidade da dívida exequenda que fundamentam a apresentação de oposição à execução aparecem exemplificados nas diferentes alíneas do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT, sendo certo



que, por forma a não violar o princípio constitucional de acesso ao Direito e aos tribunais, o legislador consagrou, na última dessas alíneas, um fundamento de carácter residual em que serão enquadráveis todas as situações que, não correspondendo a nenhum dos fundamentos elencados nas alíneas que o antecedem, não envolva a apreciação da legalidade da dívida exequenda, sendo provados apenas por documento.

F. Na petição de oposição à execução foram invocados, em suma e entre outros, os seguintes vícios: (i) a citação da executada fora do prazo estipulado no n.º 1 do artigo 188º do CPPT; (ii) a falsidade do título executivo que subjaz aos presentes autos de execução.

G. O primeiro dos vícios apontados pela A... na sua petição de oposição é enquadrável, precisamente, na alínea i) do n.º 1 do artigo 204º do CPPT.

H. O desrespeito do prazo previsto no n.º 1 do artigo 188º do CPPT, consubstancia um fundamento que não envolve a apreciação da legalidade da liquidação da quantia exequenda, nem representa interferência em matéria da exclusiva competência da entidade que emitiu o título, sendo provado, simplesmente, a partir de documento, sendo certo que afecta a eficácia do acto de citação e consequente exigibilidade da dívida exequenda.

I. A falsidade do título executivo é expressamente enquadrável numa das alíneas do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT, em concreto, na respectiva alínea c).

J. Nos presentes autos ocorre uma desconformidade entre o título executivo e a base fáctico-documental que este exprime, que pode influir nos termos da execução.

K. Ao julgar que, *in casu*, se verifica fundamento manifestamente improcedente e erro na forma de processo, o Tribunal *a quo* violou o disposto no artigo 204.º, n.º 1, alíneas c) e i) do CPPT.

1.2. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.3 O Ministério Público emitiu parecer, no sentido do provimento do recurso, com declaração da nulidade da notificação da Fazenda Pública para contestação, anulação do processado subsequente e devolução do processo ao tribunal recorrido para notificação do IVV para contestar, na pessoa do seu representante legal.

2.1. A sentença recorrida, sem especificar a matéria de facto, julgou improcedentes os fundamentos invocados na oposição, designadamente: (i) a nulidade da citação; (ii) a nulidade do título executivo, por incompetência de quem emitiu a certidão de dívida; (iii) nulidade do título executivo, por falta de elementos essenciais e por não se encontrarem preenchidos os requisitos previstos no art. 148º, n.º 2, alínea a) do CPPT; (iv) e a falsidade do título executivo.

Na resposta à contestação, a oponente veio arguir a ilegitimidade passiva com fundamento em que não pertence à Fazenda Pública o poder de representar o IVV em juízo, mas sim a um mandatário especialmente designado pelo seu presidente. A sentença recorrida, apesar de no relatório fazer menção à arguida excepção, não a decidiu.

Perante a invocada a omissão de pronúncia, o juiz *a quo* considerou que a representação em juízo do IVV não configura uma questão de fundo a dirimir na sentença, pelo que, no seu entender, não se verifica a alegada nulidade.

Há, pois, que apreciar se ocorre a *omissão de pronúncia* quanto à excepção alegada, e em caso afirmativo, conhecer se a mesma deve ou não proceder (cfr. n.º 1 do art. 715º do CPC).

Não há dúvida que a sentença deixou de se pronunciar sobre a excepção alegada pela recorrente.

E, contrariamente ao referido no despacho de sustentação, existe violação do dever se pronúncia sobre essa questão. O artigo 125º do CPPT considera nulidade da sentença a «*falta de pronúncia sobre questões que o juiz deva apreciar*». Na ausência de norma que indique quais são essas questões, por remissão da aliena e) do art. 2º do CPPT, impõe-se recorrer à norma do artigo 660º do CPC, que nos diz que o juiz deve conhecer de «*todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, exceptuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras*».

Ora, no conceito de «questões», não se incluem apenas as «questões de fundo», mas também as «questões prévias ou prejudiciais». É o que resulta expressamente do n.º 1 do artigo 660º, e assim considera a doutrina: «a palavra questões deve ser tomada aqui em sentido amplo: envolverá tudo quanto diga respeito à conclusão ou inconclusão das excepções e da causa de pedir (melhor, à fundabilidade ou infundabilidade dumas e doutras) e às controvérsias que as partes sobre elas suscitem. Esta causa de nulidade completa e íntegra, assim, de certo modo, a da nulidade por falta de fundamentação. Não basta à regularidade da sentença a fundamentação própria que contiver; importa que trate e aprecie a fundamentação jurídica dada pelas partes. Quer-se que o contraditório propiciado às partes sob os aspectos jurídicos da causa não deixe de encontrar a devida expressão e resposta na decisão» (cfr. Anselmo de Castro, *Direito Processual Civil Declaratório*, Vol. III, a págs. 142).

A alegada falta de legitimidade da Fazenda Pública para representar em juízo o IVV é uma excepção dilatória que, se não for sanada, impede o conhecimento do mérito da oposição. A oposição à execução fiscal é uma acção que deve ser deduzida contra quem possa defender os interesses do credor da quantia exequenda. Se a Fazenda Pública não pode representar o credor tributário, ou há ilegitimidade para contestar a oposição ou, caso não tenha sido indicada como parte, há nulidade de tudo o que foi

processado após a apresentação da petição inicial. Em qualquer dos casos, trata-se de uma excepção dilatória que o juiz não pode deixar de resolver (cfr. arts. 288º, 494º e 660º do CPC).

2.2. Confirmada a omissão de pronúncia, perante a jurisprudência deste Tribunal sobre a representação do IVV no processo de execução fiscal, não pode deixar de se dar provimento ao recurso, pois, como se julgou no acórdão de 20/5/2009, rec. n.º 0388/09 «*a representação em juízo do Instituto da Vinha e do Vinho cabe a mandatário especialmente designado para o efeito pelo Presidente do Instituto, que não à Fazenda Pública*».

Esta nova posição acabou por ser acolhida de forma reiterada e uniforme pela jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, conforme se pode ver pela leitura, entre outros, dos acórdãos proferidos em 20/05/2009, rec. n.º 388/09, de 13/01/2010, rec. n.º 1129/09, de 31/10/2010, rec. n.º 1129/09, de 26/01/2011, rec. n.º 1050/10, de 9/02/2011, rec. n.º 45/11, de 2/03/2011, rec. n.º 46/11, de 30/30/2011, rec. n.º 197/11 e 21/3/2012, rec. n.º 01080/11.

Por isso, concordando basicamente com os fundamentos arvorados naquela jurisprudência, é caso para se decidir sumariamente o recurso, tal como se exige no n.º 3 do art. 8º do CCv e se permite nos arts. 94º n.º 3 do CPTA e 713º n.º 5 do CPC, tendo em vista a interpretação e aplicação uniforme do direito.

Assim sendo, explicita-se no primeiro dos acórdãos referidos que:

«O Instituto da Vinha e do Vinho tem a natureza de *instituto público integrado na administração indirecta do Estado* (cfr. o art. 1.º, n.º 1 do Decreto-Lei n.º 46/2007, de 27 de Fevereiro), sendo a sua orgânica actual a constante do Decreto-Lei n.º 46/2007 e os actuais Estatutos os que constam da Portaria n.º 219-H/2007, de 28 de Fevereiro.

Em nenhum dos dois diplomas específicos actualmente em vigor relativos ao Instituto da Vinha e do Vinho se encontra disposição que atribua ao representante da Fazenda Pública a representação do instituto, sendo certo que neles não se encontra igualmente qualquer disposição relativa à representação em juízo desta entidade.

Mas desta omissão não decorre que tal representação caiba ao representante da Fazenda Pública. Tendo o IVV a natureza de instituto público, é-lhe aplicável a Lei-Quadro dos Institutos Públicos – Lei n.º 3/2004, de 15 de Janeiro, republicada em anexo ao Decreto-Lei n.º 105/2007, de 3 de Abril –, e integralmente, pois que a sua regulamentação específica foi já objecto de revisão posteriormente à data de entrada em vigor daquela lei (cfr. o art. 50.º, n.º 1 da citada Lei n.º 3/2004).

Ora, nos termos da citada Lei-Quadro, que determina que as disposições dela constantes *são de aplicação imperativa e prevalecem sobre as normas especiais actualmente em vigor, salvo na medida em que o contrário resulte expressamente da presente lei* (cfr. o n.º 2 do seu artigo 1.º) a competência para *constituir mandatários do instituto, em juízo e fora dele, incluindo com o poder de substabelecer* é atribuída ao *conselho directivo* (cfr. a alínea n) do n.º 1 do artigo 21.º da citada Lei), estabelecendo ainda que *os institutos públicos são representados, designadamente em juízo ou na prática de actos jurídicos, pelo presidente do conselho directivo, por dois dos seus membros, ou por mandatários especialmente designados directivo* (cfr. o n.º 3 do artigo 21.º da citada Lei, com origem no n.º 3 do art. 18.º do *projecto de lei-quadro dos institutos públicos* da autoria de Vital Moreira, onde se anotava destinar-se este preceito a *regular a sensível matéria da representação legal do instituto* - cfr. VITAL MOREIRA, «*Projecto de Lei-Quadro dos Institutos Públicos*», in Ministério da Reforma do Estado e da Administração Pública/Grupo de Trabalho para os Institutos Públicos, *Relatório e proposta de lei-quadro* sobre os Institutos Públicos, Lisboa, Setembro 2001. p. 415), prevendo-se a final que *sem prejuízo do disposto na alínea n) do n.º 1, o conselho directivo pode sempre optar por solicitar o apoio e a representação em juízo por parte do Ministério Público, ao qual compete, nesse caso, defender os interesses do instituto* (cfr. o n.º 4 do artigo 21.º da referida Lei).

Esta disciplina legal constante da Lei quadro dos institutos públicos, e como se disse aplicável ao IVV, bem se justifica atendendo à natureza jurídica destas entidades, pois que, como ensina FREITAS DO AMARAL (*Curso de Direito Administrativo*, volume I, 3.ª ed., 2006, p. 380), *os institutos públicos (são) entidades juridicamente distintas do Estado e os seus órgãos dirigentes são, em princípio, órgãos do instituto público e não órgãos do Estado; o seu pessoal é privativo do instituto público, não é funcionalismo do Estado; as suas finanças são para-estaduais, não são finanças do Estado; o seu património é próprio, não é património do Estado*. Ora, sendo pessoas jurídicas distintas do Estado, com personalidade jurídica própria não obstante integrarem a *administração estadual indirecta*, o que é adequado à sua natureza é que sejam representadas em juízo pelos seus órgãos próprios ou por quem por eles for designado.

Deve, aliás, observar-se que esta foi, a orientação assumida por este Tribunal relativamente à representação em juízo em oposição à execução fiscal do “Instituto do Emprego e da Formação Profissional, I.P.” (Acórdão de 13 de Fevereiro de 2008, rec. n.º 968/07) e ao “Instituto de Financiamento e Apoio ao Desenvolvimento da Agricultura e Pescas - IFADAP” (Acórdão de 31 de Janeiro de 2008) e que aqui sufragamos igualmente, não obstante estar em causa uma reclamação judicial e não uma oposição e ser outro o Instituto Público em causa.

Pode, pois, concluir-se, conjugando a alínea a) do n.º 1 do artigo 15.º do CPPT com as disposições da Lei-Quadro dos institutos públicos *supra* reproduzidas e as constantes da actual orgânica e estatutos do IVV, que a representação em juízo do IVV cabe a mandatário especialmente designado para o efeito pelo Presidente do Instituto, mesmo no caso, como o dos autos, de uma reclamação de acto de órgão de execução fiscal em processo de execução fiscal (ao qual, não obstante correr a generalidade dos seus termos nos serviços de finanças, a lei atribui carácter judicial – cfr. o n.º 1 do art. 103.º da Lei Geral Tributária), carecendo o representante da Fazenda Pública de legitimidade para assegurar essa representação».

Tem, pois, razão o recorrente quanto à questão suscitada, pelo que, carecendo o Representante da fazenda Pública de legitimidade para assegurar a representação em juízo do Instituto da Vinha e do Vinho, anular-se-á não apenas a contestação da Fazenda Pública à oposição, mas também os termos posteriores da presente oposição, para salvaguarda do princípio do contraditório e suprimento da ilegitimidade da parte.

E assim se decidindo, fica prejudicado o conhecimento das demais questões suscitadas no presente recurso.

3. Termos em que, face ao exposto, acordam o juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, anular todo o processado a partir do despacho que ordenou a notificação da Fazenda Pública para contestar, devendo os autos baixarem à primeira instância para citação do Instituto da Vinha e do Vinho.

Sem custas.

Lisboa, 6 de Fevereiro de 2013. — *Lino Ribeiro* (relator) — *Dulce Neto* — *Isabel Marques da Silva*.

## Acórdão de 6 de Fevereiro de 2013.

### Assunto:

*Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro. Empreendimentos turísticos. Aquisição de fracções autónomas integradas no empreendimento. Isenção de sisa e redução a um quinto do imposto de selo.*

### Sumário:

- I — A expressão «destino a instalação» para efeitos do benefício a que se reporta o n.º 1 do artigo 20.º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, quer significar aquisições de prédios ou fracções efectuadas com o intuito de neles construir/melhorar empreendimentos turísticos, e não, aquisição de prédios/fracções integradas em empreendimentos já construídos e instalados.*
- II — Deste modo, a mera transmissão de uma fracção, ainda que integrada em empreendimento turístico ao qual foi atribuída utilidade pública e destinada a exploração turística, não beneficia da isenção e redução referidas naquela norma (sisa — hoje IMT — e imposto de selo, respectivamente).*
- III — Isto mesmo se conclui do artigo 9.º do Decreto-Lei n.º 55/2002, de 11 de Março, que estipula que «Para efeitos do presente diploma, considera-se instalação de empreendimentos turísticos o processo de licenciamento, ou de autorização para a realização de operações urbanísticas relativas à construção de edifícios ou suas fracções destinados ao funcionamento daqueles empreendimentos».*

Processo n.º 1168/12-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A...

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

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

### 1 – RELATÓRIO

A....., com o NIF ....., veio impugnar judicialmente as liquidações de Imposto do Selo no valor de € 1.285,29 e de juros compensatórios no valor de € 121,83.

Por sentença de 13 de Junho de 2011, o TAF de Loulé julgou a impugnação procedente, anulando as liquidações impugnadas. Reagiu a Fazenda Pública, interpondo o presente recurso, cujas alegações integram **as seguintes conclusões:**

a) A questão decidenda é saber se *a aquisição imóvel se destinou à instalação do empreendimento ou se este já se encontrava instalado;*

b) In casu, não existindo ampliação ou melhoramento em mais de 50%, o reconhecimento dos benefícios respeitantes à isenção de IMT e redução de Imposto de Selo dependem de se considerar que a aquisição do impugnante se destinou a instalar um empreendimento qualificado de utilidade turística como o exige o art.º 20º n.º 1 do Decreto-Lei n.º 423/83 de 05/12;

c) O DL n.º 423/83 de 5/12 reestruturou profundamente o instituto de utilidade turística e previu, no seu art.º 7º, a concessão da utilidade turística a título prévio caso fosse atribuída antes da entrada em funcionamento dos empreendimentos:

i) novos;

ii) já existentes que fossem objecto de remodelação, beneficiação ou de reequipamento totais ou parciais;

iii) já existentes que aumentassem a sua capacidade em, pelo menos, 50%;

d) E previu a concessão da utilidade turística a título definitivo, caso fosse atribuída a empreendimentos já em funcionamento ou quando resultasse da confirmação da utilização turística a título prévio;

e) E foi precisamente ao abrigo destes normativos que, em 10-10-2006, foi publicado no Diário da República a atribuição da **utilidade turística a título definitivo** ao Aldeamento B..... Club, de 4 estrelas, cujo **funcionamento já iniciara em 2005/11/21;**

f) Assim, não faz sentido, e carece de apoio legal, sustentar, como se faz na sentença recorrida, que a aquisição da fracção identificada nos autos, integra a fase de instalação do empreendimento turístico, pois este não só já se encontrava instalado, como também já se encontra em funcionamento desde 2005/11/21;

g) A interpretação que a Fazenda Pública faz da norma em questão, é a de que esta apenas reconhece a possibilidade de ser atribuída a utilidade turística a empreendimentos que resultem de um directo investimento, traduzido quer na construção de empreendimentos novos, quer na remodelação, beneficiação ou reequipamento totais ou parciais, quer na realização de obras conducentes ao aumento da capacidade em, pelo menos, 50%;

h) Por esse motivo, o Legislador entendeu atribuir benefícios fiscais em sede de Imposto de Sisa (IMT) e do Selo, às empresas proprietárias que realizam o esforço do investimento. Pretendeu o legislador impulsionar este sector de actividade, prevendo isenção/redução de pagamento de Sisa/Selo, mediante determinadas condições, a quem vai criar estabelecimentos turísticos, e não a quem se limita a adquirir fracções pertencentes a empreendimentos já instalados,

l) Na verdade, quando o legislador diz, no n.º 1 do artigo 20º, “**destino à instalação**”, tal significa que se trata apenas de aquisições de prédios efectuadas com o intuito de neles construir/melhorar empreendimentos turísticos, e não da mera aquisição de prédios/fracções integradas em empreendimentos já construídos e instalados, como sucedeu no caso concreto;

m) Este é o entendimento e interpretação perfilhados pela Administração Tributária, e que decorre do elemento histórico, racional/teleológico, mas também literal das normas jurídicas em apreço;

n) Entendimento também perfilhado pelo TCA do Sul, Acórdão n.º 4424/10, de 2011/10/18;

o) Ao julgar que a aquisição da fracção se destinou à instalação do empreendimento turístico, a decisão contida no aresto ora recorrido viola o disposto naquela norma legal, incorrendo em erro de julgamento, porque não está preenchido um dos condicionalismos que a lei impõe para que se verifique a isenção prevista no n.º 1 do art.º 20.º do DL n.º 423/83, nomeadamente, que o imóvel adquirido se destine à instalação do empreendimento turístico.

Face ao exposto, deve ser dado provimento ao presente recurso e, consequentemente, revogada a sentença recorrida, só assim se fazendo

**JUSTIÇA.**

**Não houve contra-alegações.**

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

**FUNDAMENTAÇÃO**

**Questão decidenda:** interpretação do inciso *com destino à instalação de empreendimentos qualificados de utilidade turística* integrante da previsão da norma constante do art.20º nº1 DL n.º 423/83, 5 dezembro, enquanto pressuposto da isenção de IMT e da redução do Imposto de Selo para um quinto, na aquisição de prédios ou de fracções autónomas

1. A norma controvertida deve ser interpretada com um duplo sentido propugnado segundo o qual:

-a aquisição dos prédios ou fracções autónomas deve ser prévia à instalação do empreendimento de utilidade turística

-a instalação do empreendimento turístico precede necessariamente o seu início de funcionamento

2. A adesão do Ministério Público a este entendimento ancora-se no argumentário seguinte:

a) o elemento teleológico da concessão do benefício fiscal, consistente na promoção do investimento dirigido à criação de empreendimentos turísticos novos, à remodelação, beneficiação, reequipamento ou aumento substancial da capacidade dos empreendimentos existentes; e não na promoção da aquisição de fracções integradas em empreendimentos já instalados (art.7º DL nº423/83,5 dezembro)

b) o DL n.º 167/97,4 julho considerava instalação de empreendimentos urbanísticos o licenciamento da construção e ou da utilização de edifícios destinados ao funcionamento daqueles empreendimentos (art. 9º);

c) o DL n.º 55/2002,11 março fez recuar a data da instalação ao (início do) processo de licenciamento ou de autorização para a realização de operações urbanísticas relativas à construção e ou utilização de edifícios ou fracções destinadas ao funcionamento daqueles empreendimentos (nova redacção conferida ao artº 9º DL n.º 167/97,4 julho);

d) o DL n.º 39/2008,7 março (novo regime jurídico da instalação,exploração e funcionamento dos empreendimentos turísticos) revogou os diplomas indicados na alínea precedente sem estabelecer um conceito normativo de instalação de empreendimento turístico;

e) o elemento histórico e o elemento sistemático do diploma apontam inequivocamente no sentido da distinção em progressão cronológica das fases de instalação e de funcionamento;

3. No caso concreto a aquisição em 14 dezembro 2006 da fracção autónoma cuja transmissão foi sujeita á incidência de Imposto de Selo foi posterior ao início de funcionamento do empreendimento turístico que deve ser situado em 21 novembro 2005 (data da emissão da licença de utilização pela Câmara Municipal de Loulé (probatório al.G) fls. 95); ou em 7 abril 2006 (data da emissão da licença de utilização turística pela autarquia local doc.fls.32;sentença- análise fáctico-jurídica 2.4.3 fls.108)

### **CONCLUSÃO**

#### **O recurso merece provimento.**

A sentença impugnada deve ser revogada e substituída por acórdão declaratório da improcedência da impugnação judicial

### **2 – FUNDAMENTAÇÃO**

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

A) Em 20/11/2000, entre o B..... (Propriedades) S.A., pessoa colectiva ....., na qualidade de promitente-vendedora e o Impugnante na qualidade de promitente comprador foi celebrado o contrato-promessa de fls. 35 e segs..

B) Nos termos da clausula primeira a promitente-vendedora prometeu vender e o promitente-comprador prometeu comprar a moradia geminada tipo T2A, com piscina privativa, com o n.º 4, cfr. fls. 37.

C) Em 05/02/2005, entre o Impugnante e o B..... Club, Actividades Hoteleiras, S.A. pessoa colectiva n.º ....., foi celebrado o contrato-promessa de exploração turística da fracção Imobiliária a que se refere a alínea B).

D) O ora impugnante adquiriu, por escritura pública datada de 14 de Dezembro de 2006, a fracção D do prédio urbano inscrito na matriz predial sob o artigo 11086, da freguesia de ....., no concelho de Loulé, cfr. fls. 28 e segs..

E) A fracção acima referida insere-se no aldeamento turístico «B..... Club», moradia 4, respectiva matriz predial sob o artigo 11086 (MORADIA 140), da freguesia de ..... e concelho de Loulé cfr. fls. 30.

F) Por despacho do Secretário de Estado do Turismo de 25 de Agosto de 2006, publicado na 2.ª série do Diário da República em 10 de Outubro do mesmo ano

— cfr. cópia do Aviso n.º 3000216660, da Comissão de Utilidade Turística, foi reconhecida a utilidade turística, atribuída a título prévio ao Aldeamento Turístico B..... Club, cfr. fls. 34.

G) A Administração Fiscal procedeu a uma acção inspectiva à Impugnante e elaborou o relatório de fls. 49 e segs do apenso, que aqui se dá por integralmente reproduzido e donde resulta com interesse para a decisão:

«(...)

#### **I. CONCLUSÕES DA ACÇÃO DE INSPECÇÃO**

*I—1. Resumo das correcções resultantes da acção de inspecção*

*Vide mapa resumo na página 1.*

*I— 2. Descrição sucinta das conclusões da acção de inspecção*

*O sujeito passivo, A..... adquiriu a fracção D, do prédio urbano inscrito na respectiva matriz predial sob o artigo 11086 (MORADIA 4), da freguesia de ..... e concelho de Loulé, beneficiando indevidamente da isenção de IMT, bem como da redução a um quinto do imposto de selo, ao abrigo do art.º 20.º do DL 423/83, do 5 de Dezembro.*

Face ao exposto, e conforme se encontra demonstrado no capítulo III, da presente acção resultaram as seguintes correcções:

Matéria Colectável.....	249.398,95
IMT .....	16.210,93
Imposto de Selo .....	1.285,29

## II. OBJECTIVOS, ÂMBITO E EXTENSÃO DA ACÇÃO INSPECTIVA

### II — 1. Ordem de serviço e período em que decorreu a acção

A presente acção inspectiva é efectuada em cumprimento da ordem de serviço n.º OI200701737, de 05/11/2007

### II 2. Motivo, âmbito e incidência temporal

Motivo: Código PNAIT 311.16 — Diversos (Determinado por despacho do Director de Finanças) — Despacho do Sr. Director de Finanças de 06/11/2007

Âmbito: Parcial (IMT e Imposto de Selo) Incidência temporal: Exercício de 2006

### II— 3. Outras situações

Sendo do conhecimento desta Divisão de Inspecção Tributária (DIT III) que o contribuinte A....., NIF ....., em 14-12-2006, celebrou no Cartório Notarial da Lic. ...., a escritura de compra e venda da fracção autónoma designada pela letra D, do prédio urbano inscrito na matriz predial sob o artigo 11086 (MORADIA 4), sito no aldeamento B..... CLUB — ....., freguesia de ..... e concelho de Loulé, para a qual foi reconhecida, indevidamente, pelo notário, a isenção de Imposto Municipal sobre Transmissões Onerosas (IMT), ao abrigo do art.º 20.º do DL 423183 de 5 de Dezembro (Utilidade Turística), foi o mesmo notificado para proceder ao respectivo pagamento voluntário de IMT

Sem que, até ao momento, tivesse vindo a regularizar a situação tributária, foi emitida a presente ordem de serviço, tendo em vista a respectiva tributação em sede de IMT e Imposto de Selo.

## III. DESCRIÇÃO DOS FACTOS E FUNDAMENTOS DAS CORRECÇÕES MERAMENTE ARITMÉTICAS À MATÉRIA TRIBUTÁVEL

1. No decurso da presente acção verificou-se que o contribuinte A....., NIF ....., em 14-12-2006, por escritura pública de compra e venda (Esc.º n.º 7099 (1)) celebrada no Cartório Notarial da Lic. ...., adquiriu a já referida fracção (Moradia 4), à empresa B..... Propriedades, SA, NIPC .....

2. O promotor imobiliário do referido aldeamento foi a sociedade B..... Propriedades, SA NIPC .....

3. Foi publicado no Diário da República, 2 série — n.º 195 — 10 de Outubro de 2006, o Aviso da Comissão de Utilidade Turística, com o seguinte teor: “Por despacho do Secretário de Estado do Turismo de 25 de Agosto de 2006, foi confirmada a utilidade turística, atribuída a título prévio, ao aldeamento turístico B..... Club, com a classificação de 4 estrelas, sito na ....., lote AL 10, ....., concelho de Loulé, distrito de Faro, de que é requerente B..... (propriedades), SA..

A referida utilidade turística é concedida nos termos do disposto nos artigos 2º, n.ºs 1 e 2, 3. n.º 1 alínea a) (com a redacção dada pelo artigo 1.º Decreto-Lei n.º 38/94, de 8 de Fevereiro.), 5º, n.º 1, alínea a), 7º, aº 1 e 3, e 11º, n.º 1, do Decreto-lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, valendo pelo prazo de sete anos contado a partir da data da emissão da licença de utilização pela Câmara Municipal em 21 de Novembro de 2005..” (ANEXO 1).

4. Nos termos do n.º 1 do art. 11.º do DL 423/83 de 5 de Dezembro, a utilidade turística valerá pelo prazo e nos termos fixados no respectivo despacho de atribuição.

5. Como se pode verificar no despacho de atribuição de utilidade turística ao Aldeamento Turístico B..... Club, nada consta referente à isenção de Imposto Municipal sobre Transmissões Onerosas (IMT).

6. A isenção de IMT concedida pelo notário, baseou-se no estabelecido no n.º 1 do art.º 20.º do DL 423/83 de 5 de Dezembro, o qual refere que: “São isentas de sisa e do imposto sobre sucessões e doações, sendo o imposto de selo reduzido a um quinto, as aquisições de prédios ou de fracções autónomas com destino à instalação de empreendimentos qualificados de utilidade turística, ainda que tal qualificação, seja atribuída a título prévio..”

7. Da leitura desse dispositivo legal excluem-se os empreendimentos qualificados de utilidade turística já instalados que não sejam objecto de remodelação ou ampliação. A intenção em isentar de IMT estas aquisições visam, tão somente, o fomento e melhoria qualitativa de novos empreendimentos.

8. Ora, pelo já mencionado, a isenção de IMT, bem como a redução a um quinto do imposto selo, foi reconhecida indevidamente pelo notário, pelo seguinte:

i) O despacho de atribuição de utilidade turística nada refere quanto à isenção de IMT;

ii) A aquisição da fracção por parte do adquirente não se destinou à instalação do referido empreendimento.

9. Assim, o reconhecimento indevido desta situação resultou na falta de entrega de IMT e Imposto de Selo, como se demonstra:

DESCRIÇÃO	FUNDAMENTAÇÃO	VALOR
Valor de Aquisição .....		249398,95
Data de Aquisição .....		14-12-2006
Valor Patrimonial .....		184.920,00
Matéria Colectável .....	Art.º 12º do CIMT .....	249.398,95
IMT .....	Art.º 17º do CIMT .....	a) 16.210,93
Imposto de Selo .....	Art.º 9º do CIS (Verba 1.1) .....	b) 1.285,29

a) €249.398,95, 00x8,5%

b) €249.398,95 x 0,6% - €443.090,00 x 0,8% x 1/5 (O adquirente havia pago imposto selo sobre valor patrimonial correspondente à afectação de habitação)

(...)

#### VII INFRACÇÕES VERIFICADAS

1. A falta de apresentação, pelo interessado, de declaração para liquidação do IMT e consequente falta de pagamento do imposto, antes do acto ou facto translativo, constitui infracção aos artigos 19.º, 21.º, 22.º e 36.º do Código do Imposto Municipal sobre Transmissões Onerosas (CIMT), a qual está prevista e é punível pela alínea b), do n.º 5 do art.º 114.º do Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT).

2. Pelo pagamento inferior ao devido do Imposto de Selo, o sujeito passivo infringiu os art.ºs 1º e art.º 9.º (Verba 1.1), pelo que é punível pela alínea e) do n.º 5 do artigo art.º 114.º do Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT).

#### IX DIREITO DE AUDIÇÃO — FUNDAMENTAÇÃO

Através do ofício n.º 6322, de 19.05.2009, o contribuinte foi notificado de que, querendo, poderia exercer o direito de audição sobre o projecto de correcções do relatório de inspecção.

O contribuinte veio a exercer tal direito, mediante documento com carimbo de entrada de 2009.06.02.

Sobre o mesmo, merece os seguintes comentários:

Sobre a isenção de IMT e redução do IS

1. O contribuinte no ponto 1 da sua exposição, confirma ter adquirido a dita fracção e na data constante do presente relatório;

2. Vem o contribuinte alegar que o despacho de atribuição de utilidade turística não prevê, expressamente a isenção de IMT e a redução de IS, porque, nos termos da lei aplicável, não podia prever, em face do art.º 16.º do DL 423/83, com a redacção que lhe foi dada pelo DL 38/94 de 8 de Fevereiro, acrescentando que tais benefícios fiscais, em sede de IMT e IS, são de aplicação automática ao contrário de outros benefícios aí previstos;

3. Sobre isto, repita-se o mencionado no cap. III. 4, nos termos do n.º 1 do art. 11.º do DL 423/83 de 5 de Dezembro, a utilidade turística valerá pelo prazo e nos termos fixados no respectivo despacho de atribuição, sendo que a referência da isenção de IMT e redução do IS, no referido despacho, constitui condição necessária à usufruição de tais benefícios fiscais;

4. Aliás, tem vindo a ser este o entendimento jurisprudencial, senão veja-se o Acórdão do STA, do 12-01-1994, proferido no rec.º nº16552, em que é recorrente a Fazenda Pública (disponível em [www.dre.pt](http://www.dre.pt), Ac do STA, de 1994, 1 Vol) onde foi decidido que “o despacho conjunto de atribuição de utilidade turística dos Ministros da Tutela e das Finanças definirá os benefícios atribuídos, em cada caso, e os respectivos prazos de realização”

5. Pelo exposto no ponto 21 e seguintes do direito de audição vem o contribuinte demonstrar o não acolhimento, por parte da Administração Fiscal, que a aquisição não se destinou à instalação de um empreendimento turístico, sendo que o mesmo revela uma profunda ignorância sobre o conceito e modelo de empreendimento turístico adaptado ao B..... Club. Sendo que, resumidamente, a primeira aquisição de um prédio inserido numa realidade jurídica desta natureza, se destina, obvia e indiscutivelmente, à instalação desse empreendimento e deve, por isso, beneficiar das isenções, aplicáveis automaticamente, previstas no DL 423/83.

6. Ora, relativamente tal situação note-se que o referido empreendimento teve como promotor imobiliário o B..... Propriedades, SA, sendo que as transmissões das referidas fracções (moradias), ocorreram quando o empreendimento já estava qualificado de utilidade turística, pelo que a aquisição por parte de A....., não se destinou à instalação do referido empreendimento.

8. Conclui o contribuinte, dizendo o seguinte:

A — A isenção de IMT e a redução de imposto do Selo é aplicável à aquisição efectuada pelos Exponentes, na medida em que os benefícios fiscais previstos nos art.º 20.º e seguintes do DL 423/83 operam automaticamente e não podem ser revogados ou concedidos por despacho ministerial

B — Verificam-se os pressupostos legalmente previstos para a isenção, nomeadamente (i) a concessão de utilidade turística ao empreendimento onde o imóvel objecto de compra e venda se situa, (ii) o de a operação se destinar à instalação de um empreendimento turístico, (iii) o de se verificar (e manter) a afectação do bem à exploração turística e (iv) o facto de a operação ter sido realizada dentro do prazo de isenção.

C — É ilegal a instauração de um processo de contra ordenação e a correspondente liquidação (eventual) de uma coima, porque, mesmo que os impostos fossem devidos (o que não é o caso, repita-se), o retardamento da sua liquidação não é minimamente imputável aos Exponentes, pois as entidades a quem cabe a verificação dos pressupostos da isenção (Notário e Conservador), reconheceram — de forma concreta — o direito da adquirente a essa isenção.

#### Sobre as infracções tributárias

9. As infracções detectadas no decurso do procedimento de inspecção, e indicadas no capítulo VII do presente relatório, dão cumprimento à alínea j) do n.º 3 do art.º 62.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária (RCPIT).

10. Refira-se que, uma vez verificadas, será levantado o competente auto de notícia o qual servirá de base, ou não, à instauração, por parte do Serviço de Finanças competente, do respectivo auto de notícia nos termos do Capítulo II do Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT), sendo que só em fase de processo de contra-ordenação será analisada a defesa do contribuinte, nos termos do art.º 71º do RGIT.

11. Cabe, nesta fase, noticiar a entidade competente das infracções verificadas. No entanto, ficam aqui as seguintes notas:

a) De facto, as infracções verificadas estão tipificadas nos códigos tributários do IMT e imposto de selo, bem como são puníveis por lei anterior, tal como já foi referido no capítulo VII do relatório;

b) Quanto ao resto, o contribuinte em sede de processo de contra ordenação tributária poderá vir apresentar a sua defesa relativamente às infracções verificadas neste relatório de inspecção.

Pelo exposto anteriormente, mantém-se o que foi dito no cap. VII do relatório de inspecção, no tocante às infracções verificadas.

#### Sobre as conclusões do direito de audição

12. De facto, foi reconhecido indevidamente isenção de IMT bem como a redução a um quinto do imposto de selo, tal como neste relatório foi referido;

13. Relativamente às infracções verificadas caberá ao contribuinte, em sede de processo de contra ordenação vir apresentar a sua defesa;

*Direcção de Finanças de Faro, 2009-06-05»*

H) Sobre o relatório a que se refere a alínea anterior recaíram os pareceres e despacho de concordância de fls. 20 que aqui se dão por reproduzidos.

I) A Administração Fiscal notificou ao Impugnante a liquidação de IS, que constitui fls. 15 do apenso.

J) O prazo de pagamento voluntário terminou em 17/08/2009.

K) Em 02/11/2009, foi deduzida reclamação graciosa contra a liquidação de IS, cfr. fls. 17 do processo administrativo apenso.

L) A reclamação a que se refere a alínea anterior foi indeferida por despacho de 04/01/2010, de fls. 30 a 40 do processo administrativo apenso, que aqui se dá por reproduzido para todos os legais efeitos.

M) O Impugnante foi notificado do indeferimento da reclamação graciosa em 19/01/2010, cfr. fls. 46 a 50 do processo administrativo apenso.

N) A petição inicial foi apresentada 02/02/2010, cfr. fls. 22.

O) A entidade exploradora B..... Club, Actividades Hoteleiras, S.A., obteve rendimentos de 2003 a 2006, cfr. documentos de fls. 61 a 68 que aqui se dão por integralmente reproduzidos.

P) O Impugnante efectuou o pagamento do IS em 18/08/2009, cfr. detalha de pagamento constante do processo administrativo apenso.

#### 2.2 — FUNDAMENTAÇÃO DO JULGAMENTO.

Todos os factos têm por base probatória, os documentos referidos em cada ponto, o processo administrativo e os depoimentos das testemunhas arroladas.

A Testemunha C....., em síntese, referiu:

*O Aldeamento tem 178 moradias e como é aldeamento turístico tem de ter 50% das moradias em exploração hoteleira. Na exploração hoteleira cada moradia funciona como se fosse um quarto de hotel com uma recepção comum. O Impugnante é promitente-comprador da moradia desde o início do projecto e cedeu a moradia à exploração hoteleira desde o momento em que começaram a fazer os contratos-promessa de exploração hoteleira em 2004. Só em 2004 foi possível efectuar os contratos referidos porque só nesse ano começaram a estar acabadas algumas moradias. Só em 2006 ou 2007, na altura em que obtiveram o alvará de utilização, é que ficou concluído o aldeamento. A moradia do Impugnante manteve-se sempre acta à exploração turística. Só com a obtenção da licença de utilização é que formalmente foi possível celebrar as escrituras de compra e venda. O Impugnante foi o*



primeiro adquirente da fracção em causa. A instância da Ex.ma Representante da Fazenda Pública esclareceu que para instalar um empreendimento turístico é necessário construir um empreendimento, obter confirmação pelo Turismo de Portugal de que empreendimento serve os propósitos de um empreendimento turístico, no caso abrangidos por legislação em tudo idêntica aos hotéis. As moradias têm que obedecer a requisitos em tudo idênticos a um quarto de hotel, têm recepção, mobiliário e equipamento. Quem constrói, obtém as licenças e constrói o empreendimento é a entidade promotora do empreendimento. Em relação à fracção do Impugnante, foi construída pelo B..... Propriedades, quem equipou e mobilou a moradia foi o Impugnante com requisitos imposto pelo B..... Club, pois só celebrava contratos comproprietários que tivessem a moradia com determinados requisitos a nível de decoração, equipamentos, etc.: Vg. todas as cozinhas do empreendimento têm loiças iguais, de modo a serem facilmente substituídas as peças que se partem. A licença foi emitida em nome da B..... Propriedades enquanto empresa promotora do empreendimento.

A testemunha D....., em síntese, referiu:

No âmbito do procedimento de inspecção tributária verificou que o B..... Propriedades alienou várias fracções no aldeamento sobre as quais pediram sempre a isenção de IMT e a redução a 1/5 do IS. A isenção decorria da aquisição se destinar à instalação de um empreendimento ao qual foi reconhecida a utilidade turística. Verificou que o B..... Propriedades já tinha adquirido um terreno para instalar o empreendimento turístico. Aquando da celebração do contrato-promessa de compra e venda da moradia já existia um alvará de loteamento e constituição do empreendimento, já existia um título constitutivo de aldeamento turístico passado pelas autoridades lidadas ao turismo, já tinham sido iniciadas obras no empreendimento. Assim, não é a fracção a que se reportam os autos que se vai destinar à instalação do empreendimento. Mas antes a aquisição do terreno para criar o empreendimento. Foi o B..... Propriedades que construiu a moradia, solicitou as autorizações e licenças, e a autorização para exploração turística do empreendimento. Verificou que o B..... Propriedades construiu algumas moradias que nunca chegou a transmitir e que as cedeu à exploração. Na inspecção que fez à entidade exploradora verificou que o empreendimento começou a ter proveitos, segundo se recorda, em 2003. A fracção D até à dada da elaboração do relatório não verificou a existência de quaisquer rendimentos. Em 2001 já existiam algumas moradias que serviam de modelo. A instância do ilustre Mandatário do Impugnante esclareceu que o contrato-promessa foi celebrado em 2000 e o contrato de exploração turística em 2004. Nos anos de 2004 a 2006, que se recorde, não houve rendimentos e o Impugnante foi o primeiro adquirente da fracção.

### 3 – DO DIREITO

O meritíssimo juiz do TAF de Loulé, julgou procedente a impugnação por entender que: (destacam-se apenas os trechos da decisão com pertinência para o presente recurso)

“1.1 — A....., com domicílio fiscal na Rua ....., Apartado ....., com o NIF ....., veio impugnar judicialmente as liquidações de Imposto do Selo no valor de € 1.285,29 e de juros compensatórios no valor de € 121,83.

Como fundamento formulou as conclusões seguintes:

A — A redução de Imposto do Selo é aplicável à aquisição efectuada pelos Impugnante, na medida em que os benefícios fiscais previstos no DL 423/83 operam automaticamente e não podem ser revogados ou concedidos por despacho ministerial.

B — Estão verificados os pressupostos legalmente previstos para a aplicação automática do benefício (redução do imposto), nomeadamente: (i) a concessão da utilidade turística ao empreendimento onde o imóvel objecto de compra e venda se situa, (ii) o de as operações, tratando-se de primeiras aquisições se destinarem à instalação de um empreendimento turístico, (iii) o de se verificar (e manter) a afectação dos bens à exploração turística e (iv) o facto de as operações terem sido realizadas dentro do prazo de atribuição de utilidade turística.

C — É ilegal a liquidação de juros compensatórios ao Impugnante porque, mesmo que os impostos fossem devidos (o que não é o caso, repita-se), o retardamento da sua liquidação não lhes pode ser minimamente imputável, pois as entidades a quem cabe a verificação dos pressupostos da isenção e a liquidação do imposto (especialmente o Notário mas também o Conservador do Registo Predial), reconheceram — de forma correcta - o direito dos adquirentes a essa isenção.

Pedi a procedência da impugnação e, em consequência, a anulação das liquidações de Imposto do Selo e dos respectivos juros compensatórios, bem como, a restituição do valor já liquidado pelo Impugnante acrescido dos respectivos juros indemnizatórios, nos termos previstos no art. 43º da LGT.

Arrolou uma testemunha.

1.2 — A EX.MA REPRESENTANTE DA FAZENDA PÚBLICA, na contestação, veio pugnar pela improcedência da impugnação, referindo em síntese:

A aquisição a que se reportam os autos não preenche os requisitos que condicionam a atribuição dos benefícios de isenção de IMT e redução a 1/5 do IS.

*Pois não é apenas a qualificação do empreendimento que determina a concessão do benefício, mas também a razão da aquisição — instalação de empreendimentos qualificados de utilidade turística ou ampliação melhoramento em mais de 50%, facto que não aconteceu.*

*Estando em causa a aquisição de uma unidade componente do empreendimento turístico já instalado, à mesma não aproveita o benefício previsto no 1 do artº 20º do D. Lei n.º 423/83, não obstante o mesmo encontrar-se qualificado de utilidade turística.*

*No decurso da acção da Inspeção Tributária, cujo relatório se encontra inserto nos autos de Reclamação Graciosa apensos à presente impugnação foi verificado que o despacho de confirmação da utilidade turística foi emitido em nome da alienante B..... Club, SA. para o empreendimento denominado “Aldeamento Turístico B..... Club” do qual a fracção “D” faz parte.*

*Foi ainda a mesma alienante que reuniu todos os elementos previstos no despacho 29/94 de 19105.*

*E bem assim construiu e apetrechou o conjunto de bens de modo a que lhe pudesse ser atribuída a utilidade turística*

*Em conclusão, foi o alienante que instalou o empreendimento e não o impugnante Este quando adquiriu a fracção já o empreendimento turístico estava devidamente instalado,*

*Com efeito na data da aquisição da fracção em causa ocorrida em 14/12/2006 já o referido aldeamento turístico estava a ser explorado e a produzir rendimentos desde o ano da conclusão das obras, a saber, o ano de 2003.*

*Conforme declarações anuais enviadas à Administração Tributária pela entidade exploradora denominada “B..... Club Actividades Hoteleiras, SA,” NIPC ....., verifica-se que a entidade prestou serviços no valor de €85.191,55 no ano de 2003, €2.073.928,30 no ano de 2004, €3.655.664,37 no ano de 2005 e €5.106.470,62, conforme Doc.1 ora junto à contestação.*

*Aquando das várias acções inspectivas efectuadas a vários adquirentes de fracções do “aldeamento” em questão, foram recolhidos elementos fornecidos pela sociedade B..... Club e ora se juntam como Doc. Nº2, segundo as várias fracções constituintes do empreendimento produziram rendimentos nos anos de 2005 e 2006.*

*Pelo exposto resulta claro que a fracção adquirida pelo impugnante não se destinou à instalação de empreendimento para turismo, logo não se mostram preenchidos os requisitos exigidos para poderem ser concedidos os benefícios fiscais previstos no Dec. Lei nº423/83 de 5/12. 210*

*E conseqüentemente temos que concluir a que a liquidação em causa é legal.*

*Nestes termos, porque a liquidação impugnada não nos merece censura, pronunciamos-nos pela improcedência da impugnação, com as devidas consequências.*

*Arrolou uma testemunha e juntou o Processo Administrativo n.º 1082- 10) 200023.7, instaurado no Serviço de Finanças de Loulé 1, a reclamação graciosa n.º 1082200904002440 e dois documentos.*

*1.3 — As testemunhas foram inquiridas em audiência contraditória.*

*1.4 — As Partes apresentaram alegações onde reafirmaram a posição já assumida nos articulados.*

*1.5 — O DIGNO PROCURADOR DA REPÚBLICA, com os fundamentos que consta de fls. 89, emitiu parecer no sentido da improcedência da impugnação.*

*1.6 — QUESTÃO(ÕES) DECIDENDA(S):*

*As de saber se:*

*- Os benefícios fiscais de isenção de IMT e redução do IS a 1/5, foram revogados e se são de reconhecimento automático;*

*- O empreendimento turístico, a quando da aquisição do imóvel, já se encontrava instalado.*

*2 — FUNDAMENTAÇÃO:*

*(...)*

*2.4 — ANÁLISE FÁCTICO-JURÍDICA:*

*2.4.1 - Para a apreciação da questão da isenção de IMT e redução da taxa de Imposto do Selo importa considerar o seguinte enquadramento legislativo:*

*Prevê o artigo 16.º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro:*

*1 — As empresas proprietárias e ou exploradoras dos empreendimentos, aos quais tenha sido atribuída a utilidade turística, gozarão, relativamente à propriedade e exploração dos mesmos, dos benefícios fiscais a seguir indicados, nos termos estabelecidos no presente diploma:*

*a) Isenção ou redução das taxas de contribuição predial, de contribuição industrial e do imposto complementar — secções A e B — relativamente aos rendimentos provenientes dos mesmos empreendimentos;*

*b) Isenção ou redução das taxas devidas, por licenças, aos governos civis e à Direcção-Geral dos Espectáculos;*

*e) Diminuição para metade dos prazos estabelecidos para as reintegrações e amortizações.*

*2 — O prazo de duração das isenções previstas no n.º 1 deste artigo não poderá ultrapassar 7 anos, contados da data da abertura ou reabertura ao público do empreendimento, sem prejuízo do estabelecido no artigo seguinte.*

3 — *As reduções previstas no n.º 1 deste artigo poderão ir até 50 % das respectivas taxas e o prazo da sua duração será no máximo de 7 anos, salvo o disposto no artigo seguinte.*

4 - *Para os efeitos da alínea b) do n.º 1, o despacho de atribuição da utilidade turística definirá, sob proposta da Comissão de Utilidade Turística, a medida e o prazo dos benefícios a conceder.*

Dispõe o artigo 20.º do referido Decreto-lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro:

1— *São isentas de sisa e do Imposto sobre sucessões e doações, sendo o imposto do selo reduzido a um quinto, as aquisições de prédios ou de fracções autónomas com destino à instalação de empreendimentos qualificados de utilidade turística, ainda que tal qualificação seja atribuída a título prévio, desde que esta se mantenha válida e seja observado o prazo fixado para a abertura ao público do empreendimento.*

2 — *A isenção e a redução estabelecidas no número anterior verificar-se-ão também na transmissão a favor da empresa exploradora, no caso de a proprietária ser uma sociedade de locação financeira e a transmissão se operar ao abrigo e nos termos do contrato de locação financeira que determinou a aquisição do empreendimento pela sociedade transmitente.*

Resulta do artigo 3.º, n.º 22, do Decreto-Lei n.º 485/88, de 30 de Dezembro:

*São revogados, a partir da entrada em vigor deste diploma, sem prejuízo da manutenção dos já concedidos e dos regimes de caducidade previstos na legislação ao abrigo da qual estão a ser usufruídos, os benefícios fiscais constantes da legislação a seguir indicada:*

(...)

22) *alíneas a) e e) do n.º 1 do artigo 16.º, no que respeita à contribuição industrial e ao imposto complementar — secções A e E, o artigo 19.º e, bem assim, as constantes dos artigos 16.º a 27.º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, diploma que estabelece benefícios susceptíveis de serem concedidos no âmbito da atribuição de utilidade turística, na parte que com aqueles estejam correlacionadas;*

Estatui o artigo 28.º do Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro:

1 - *Todos os textos legais que mencionam Código da Contribuição Autárquica ou contribuição autárquica consideram-se referidos ao Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI) ou ao imposto municipal sobre imóveis (IMI).*

2 - *Todos os textos legais que mencionem Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações, imposto municipal de sisa ou imposto sobre as sucessões e doações consideram-se referidos ao Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (CIMT), ao Código do Imposto do Selo, ao imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT) e ao imposto do selo, respectivamente.*

O instituto de utilidade turística tem-se revelado, sem dúvida, um dos instrumentos mais eficazes para o desenvolvimento do sector, em particular no que respeita a equipamento hoteleiro e similar, a que foi inicialmente dirigido — Preâmbulo do Decreto-Lei n.º n.º 423/83, de 5 de Dezembro.

A utilidade turística consiste na qualificação atribuída aos empreendimentos de carácter turístico que satisfaçam um conjunto de requisitos de localização, construção, equipamentos e serviços, nos termos do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro.

A declaração de utilidade turística pode ser conferida a título prévio (logo após a aprovação do projecto de arquitectura) ou a título definitivo (até 6 meses após a abertura ao público do empreendimento).

A utilidade turística é atribuída por despacho do membro do Governo com tutela sobre o sector do turismo, sob proposta do director-geral do Turismo, instruída com o parecer da Comissão de Utilidade Turística.

Porém, os despachos de atribuição, confirmação e revogação da utilidade turística serão obrigatoriamente publicados no Diário da República, só produzindo efeitos a partir da data da sua publicação — artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro.

A utilidade turística abrange a totalidade dos elementos componentes ou integrantes dos empreendimentos, com excepção das instalações destinadas à exploração comercial das águas minerais ou similares, das instalações termais — artigo 3.º, n.º 5, do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro.

As empresas, cujos empreendimentos tenham sido declarados de utilidade turística, gozam de benefícios fiscais, relativamente à propriedade e exploração dos mesmos.

De entre o leque de benefícios fiscais a conceder avultavam, nos termos do artigo 20.º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, as isenções de sisa e do Imposto sobre sucessões e doações, sendo o imposto do selo reduzido a um quinto, relativamente às aquisições de prédios ou de fracções autónomas com destino à instalação de empreendimentos qualificados de utilidade turística, ainda que tal qualificação seja atribuída a título prévio, desde que esta se mantenha válida e seja observado o prazo fixado para a abertura ao público do empreendimento.

A Lei n.º 2/88, de 26 de Janeiro, que aprovou o Orçamento de Estado para o ano de 1988, no seu artigo 50.º, em matéria de extinção de benefícios fiscais, autorizou o Governo a rever, no sentido da redução ou eliminação, os benefícios fiscais constantes dos artigos 16.º a 27.º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, que estabelece benefícios susceptíveis de serem concedidos no âmbito da atribuição de utilidade turística, sem prejuízo da manutenção dos já concedidos, devendo o Governo regular os problemas decorrentes da sua aplicação no tempo.

No uso da autorização legislativa concedida, o Governo aprovou o Decreto-Lei n.º 485/88, de 30 de Dezembro.

No preâmbulo do diploma o Governo deixou bem vincadas as ideias base da alteração a operar quando refere:

*«(...) A proliferação da legislação existente sobre incentivos fiscais e a sua extensão a inúmeros domínios têm criado dificuldades, quer a nível das receitas públicas, quer a nível da justiça e do equilíbrio do sistema tributário, importando salientar que o correlativo estreitamento da base tributável tem implicado ao longo dos anos o acréscimo da carga fiscal para todos os não beneficiários de Incentivos.*

*Com o presente diploma revogam-se benefícios fiscais que razões de vária ordem apontam no sentido de nada justificar a sua manutenção.*

*Na verdade, muitos deles, criados em determinadas conjunturas, estão completamente desajustados das realidades actuais. Ora, o certo é que a concessão de benefícios fiscais só é defensável desde que obedeça a ponderosos motivos de justiça social ou de estratégia económica.*

*(...)*

*São mantidos em vigor certos incentivos fiscais de natureza contratual celebrados entre o Estado e as empresas, os quais serão, em sede própria e momento oportuno, objecto de revisão.»*

Em consonância com as intenções e valores declarados no preâmbulo, veio o artigo 3.º, alínea 22) prever:

*«São revogados, a partir da entrada em vigor deste diploma, sem prejuízo da manutenção dos já concedidos e dos regimes de caducidade previstos na legislação ao abrigo da qual estão a ser usufruídos, os benefícios fiscais constantes da legislação a seguir indicada:*

*(...)*

*22) alíneas a) e e) do n.º 1 do artigo 16.º, no que respeita à contribuição industrial e ao imposto complementar — secções A e E, o artigo 19.º e, bem assim, as constantes dos artigos 16.º a 27.º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, diploma que estabelece benefícios susceptíveis de serem concedidos no âmbito da atribuição de utilidade turística, na parte que com aqueles estejam correlacionadas;»*

Quanto à questão de saber se a isenção de IMT (na altura Sisa) e a redução do Imposto do Selo foram revogados pelo Decreto-Lei n.º 485/88, de 30 de Dezembro, a resposta é negativa.

Aliás, este foi também o entendimento do Grupo de Trabalho Criado por Despacho de 1 de Maio de 2005, do Ministro de Estado e das Finanças que, a pedido deste, produziu o Relatório de Reavaliação dos Benefícios Fiscais, publicado no Caderno de Ciência e Técnica Fiscal n.º 198, onde a páginas 289 e seguintes se afirma:

*«Posteriormente, no âmbito das acções legislativas de preparação da reforma fiscal de 1988 e da aprovação de vários sistemas de incentivos financeiros, o n.º 22 do artigo 3.º do Decreto-Lei 485/88, de 30 de Dezembro, revogou algumas das normas de benefícios fiscais do citado Decreto-Lei 423/83. Embora a técnica de redacção da norma confirma alguma margem de incerteza, é consensual, e resulta, aliás, do processo subsequente de aplicação da norma e de sucessivas intervenções do legislador, que o mencionado diploma de 1988 visou apenas a revogação, sem prejuízo das situações já constituídas à data da respectiva entrada em vigor, da isenção de contribuição industrial e de imposto complementar, compreendendo a redução para metade dos prazos de reintegração e amortização, não tendo sido visados pela revogação os benefícios em sede de contribuição predial, sisa e selo.*

*Após a “limpeza” efectuada através do Decreto-Lei n.º 485/88, de 30 de Dezembro, e tendo como pano de fundo a reforma da tributação do rendimento, foi aprovado o EBF. Da aplicação do regime de transição previsto neste diploma, em particular do respectivo artigo 2.º e tabela anexa, resultou a conversão para o IRC e contribuição autárquica dos benefícios anteriormente concedidos no domínio da contribuição industrial, imposto complementar e contribuição predial, os quais, assim, perduraram já na vigência do novo sistema de tributação coevo da mencionada reforma. Ainda no EBF é ab initio previsto (artigo 53.º da versão original) o benefício fiscal de isenção de contribuição autárquica para os prédios integrados em empreendimentos a que tenha sido atribuída utilidade turística, ficando o benefício sujeito a reconhecimento nos termos do n.º 4 do artigo 53º do EBF, na redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 39-B/94, de 27 de Dezembro.*

*Merece ainda referência o Decreto-Lei n.º 38/94, de 8 de Fevereiro, o qual introduziu algumas alterações no Decreto-Lei n.º 423/83, centradas no processo de atribuição da utilidade turística e*

*correlativa aplicação e cassação de benefícios fiscais, sem que estes, no entanto, tenham sido modificados.*

*Em síntese, os benefícios fiscais em vigor especialmente aplicáveis ao sector do turismo limitam-se a:*

*a) Isenção de IMT e redução a um quinto do Imposto do Selo, relativos a aquisições de prédios ou de fracções autónomas com destino à instalação de empreendimentos qualificados de utilidade turística, por aplicação do artigo 20.º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, em conjugação com o n.º 6 do artigo 31.º do Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro, que procede à reforma da tributação do património, aprovando o Código do IMI e o Código do IMT;*

*b) Isenção de IMI, por o um período de sete anos, em relação aos prédios integrados em empreendimentos a que tenha sido atribuída a utilidade turística, contando-se este prazo, no que se refere aos prédios afectos ao turismo de habitação, a partir do termo das respectivas obras, e da data da atribuição da utilidade turística para os restantes (artigo 43.º do EBF).»*

A este propósito escreve-se no acórdão do STA de 14-04-2010, recurso 0120/10, consultável em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

«Daí que, não obstante a redacção menos feliz da disposição em apreço, se não possa concluir que os benefícios constantes do artigo 20.º, n.º 1 do DL 423/83, de 5/12, tenham sido revogados pelo artigo 3.º, n.º 22, do DL 485/88, de 30 de Dezembro.»

A este propósito citam-se os acórdãos do STA, consultáveis em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt): de 10-02-2010, recurso n.º 0935/09; de 10-02-2010, recurso n.º 0797/09; de 27-01-2010, recurso n.º 01119/09; de 20-01-2010, recurso n.º 0937/09; de 16-12-2009, recurso n.º 0936/09; de 09-12-2009, recurso n.º 0907/09; de 02-12-2009, recurso n.º 0783/09; de 09-12-2009, recurso n.º 0934/09.

Assim, a primeira conclusão é a de que os benefícios fiscais a que se refere o artigo 20.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, não foram revogados pelo Decreto-Lei n.º 485/88, de 30 de Dezembro e, por isso, mantêm-se em vigor.

2.4.2 — Coloca-se agora a questão de saber se a concessão da isenção de IMT e redução a 1/5 do Imposto do Selo são benefícios fiscais automáticos ou, pelo contrário, estão dependentes de reconhecimento.

O artigo 5.º do EBF esclarece que:

*1. Os benefícios fiscais são automáticos ou dependentes de reconhecimento; os primeiros resultam directa e imediatamente da lei, os segundos pressupõem um ou mais actos posteriores de reconhecimento.*

*2. O reconhecimento dos benefícios fiscais pode ter lugar por acto administrativo ou por acordo entre a Administração e os interessados, tendo, em ambos os casos, efeito meramente declarativo, salvo quando a lei dispuser em contrário.*

*3. O procedimento de reconhecimento dos benefícios fiscais regula-se pelo disposto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário.*

Assim, benefícios fiscais automáticos são os que resultam da lei, ou seja, aqueles não pressupõem qualquer acto de reconhecimento.

«Conforme dispõe o n.º 1 do art. 5.º do EBF, os benefícios fiscais podem ser automáticos ou dependentes de reconhecimento. Os benefícios automáticos resultam directa e imediatamente da lei, bastando que se verifiquem os pressupostos nela fixados. Os benefícios dependentes de reconhecimento pressupõem, para além da verificação dos pressupostos objectivos e subjectivos definidos na lei, a prática, pela administração tributária, de um ou mais actos posteriores de reconhecimento.» — JONATAS E. M. MACHADO e PAULO NOGUEIRA DA COSTA, in *CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO*, Coimbra Editora, 2009, pág. 333.

«Portanto os benefícios fiscais são automáticos quando o direito ao benefício opera “*ope lege*”, pela simples verificação dos respectivos pressupostos. E o que sucede, entre nós, v.g., com a totalidade dos benefícios fiscais previstos no art.º 8.º do Código do IRC. isentando as pessoas colectivas de direito público e as instituições de segurança social e de previdência.

Mas também há benefícios fiscais automáticos, quer de natureza subjectiva, beneficiando pessoas privadas de fim interessado (...) quer objectiva.

Nestes casos, verificados os pressupostos legais do benefício fiscal considerado, este surge, automaticamente, “*ope lege*” sem necessidade de qualquer iniciativa da entidade beneficiada ou intervenção da Administração Fiscal. Portanto, nestas situações, os benefícios fiscais não são concedidos pela administração fiscal, mas estabelecidos directamente na lei, nascendo o direito subjectivo ao benefício correspondente, da simples verificação histórica dos respectivos pressupostos. E esta circunstância tem também naturais reflexos na análise económico—financeira dos benefícios fiscais, pois, tratando-se de medidas automáticas, não há actualmente, e é difícil, se não impossível, estabelecer, no futuro, modos de controlo de despesa ou gasto fiscal inerentes, que sejam e totalmente eficazes. E, por isso mesmo, a parte final do n.º 4, do art. 2.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, tratando-se de benefícios fiscais genéricos e automáticos dispensa os contribuintes da declaração

dos rendimentos isentos, para efeito do controlo da respectiva despesa fiscal, cometendo tal encargo aos serviços fiscais.

*E note-se: parece que o automatismo dos benefícios fiscais, quando tem lugar, não tem por fundamento, necessariamente, uma especial intensidade do interesse público com eles tutelado, que determina a dispensa de reconhecimento oficial, mas antes uma particular conformação legal, pelo que, nesses casos, tendo em vista uma certa economia processual, a lei julga aconselhável dispensar o respectiva apreciação casuística e correspondente reconhecimento pela Administração Fiscal, concedendo, assim, automática e genericamente os benefícios nas hipóteses previstas, sem necessidade de controlo da respectiva despesa fiscal, daí resultante» — NUNO DE SÁ GOMES, TEORIA GERAL DOS BENEFÍCIOS FISCAIS, Ciência e Técnica Fiscal, n.º 359, pág. 136-138.*

Esta questão já foi abordada pela jurisprudência do STA e recebeu resposta unânime no sentido de que tais benefícios são automáticos uma vez verificados os pressupostos respectivos.

A este propósito citam-se os acórdãos do STA, consultáveis em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt): de 25-06-2009, recurso n.º 0212/09; de 14-04-2010, recurso 0120/10; - de 10-02-2010, recurso n.º 0935/09; de 10-02-2010, recurso n.º 0797/09; - de 27-01-2010, recurso n.º 01119/09; de 20-01-2010, recurso n.º 0937/09; de 16-12-2009, recurso n.º 0936/09; de 09-12-2009, recurso n.º 0907/09; de 02-12-2009, recurso n.º 0783/09; - de 09-12-2009, recurso n.º 0934/09.

Termos em que, quanto ao modo operativo da eficácia dos benefícios fiscais em causa, se conclui que são benefícios fiscais automáticos.

Coloca-se agora a questão de saber se estão reunidos os pressupostos de que depende o reconhecimento automático do benefício fiscal de redução do Imposto do Selo a 1/5.

Nos termos do artigo 20.º do referido Decreto-lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, acima transcrito, a isenção de sisa e a redução do imposto do Selo nas aquisições de prédios os fracções destinadas à instalação de empreendimentos qualificados de utilidade turística, exige que:

- a utilidade turística atribuída se mantenha válida;
- seja observado o prazo fixado para a abertura ao público do empreendimento;
- a aquisição se destina à instalação de empreendimento qualificado de utilidade turística.

Quanto aos dois primeiros requisitos, resulta do aviso publicado na II Série n.º 195, de 10/10/2006:

*«Por despacho do Secretário de Estado do Turismo de 25 de Agosto de 2006, foi confirmada a utilidade turística, atribuída a título prévio, ao aldeamento turístico B..... Club, com a classificação de 4 estrelas, sito na ....., lote AL 10, ....., concelho de Loulé, distrito de Faro, de que é requerente B..... (propriedades), S.A..*

*A referida utilidade turística é concedida nos termos do disposto nos artigos 2º, n. 1 e 2, 3. n.º 1 alínea a) (com a redacção dada pelo artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 38/94, de 8 de Fevereiro.), 5º, n.º 1, alínea a), 7.º, aº 1 e 3, e 11. % n.º 1, do Decreto-lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, valendo pelo prazo de sete anos contado a partir da data da emissão da licença de utilização pela Câmara Municipal em 21 de Novembro de 2005 (...).»*

A utilidade turística foi atribuída ao empreendimento turístico denominado Aldeamento Turístico B..... Club.

A mesma tem a validade de sete anos contados por um período de sete anos desde 21/11/2005.

A fracção em causa nestes autos foi adquirida em 14 de Dezembro de 2006, ou seja, durante o período de vigência da utilidade turística.

E nos termos do artigo 11.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro A utilidade turística valerá pelo prazo e nos termos fixados no respectivo despacho de atribuição.

Termos em que a transmissão da fracção em causa nos autos ocorreu no período de vigência da utilidade turística.

2.4.3 — A resposta à questão de saber se a aquisição se destina à instalação de empreendimento qualificado de utilidade turística é a que divide as Partes.

Refere a Administração Fiscal:

*«Estando em causa a aquisição de uma unidade componente do empreendimento turístico já instalado, à mesma não aproveita o benefício previsto no n.º 1 do artº 20º do D. Lei n.º 423/83, não obstante o mesmo encontrar-se qualificado de utilidade turística.»*

Assim, para a Administração Fiscal, a aquisição a que se reportam os autos não pode beneficiar da isenção de IMT e da redução do Imposto do Selo porque não se destinou à instalação de um empreendimento turístico, pois, tal empreendimento já se encontrava instalado.

Refere a Impugnante:

*«Estão verificados os pressupostos legalmente previstos para a aplicação automática do benefício (redução do imposto), nomeadamente: (i) a concessão da utilidade turística ao empreendimento onde o imóvel objecto de compra e venda se situa, (ii) o de as operações, tratando-se de primeiras aquisições se destinarem à instalação de um empreendimento turístico, (iii) o de se verificar (e manter) a*

*afecção dos bens à exploração turística e (iv) o facto de as operações terem sido realizadas dentro do prazo de atribuição de utilidade turística.»*

A resposta à questão passa por saber quando é que um empreendimento turístico se considera instalado.

Como primeira nota de relevo importa reafirmar o que se dispõe no artigo 3.º, n.º 4, do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro: a utilidade turística abrange a totalidade dos elementos componentes ou integrantes dos empreendimentos, com excepção das instalações destinadas à exploração comercial das águas minerais ou similares, das instalações termais.

Na determinação do sentido das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam, são observadas as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis.

Sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer directamente da lei — artigo 11.º, n.ºs 1 e 2, da LGT.

Em anotação a este artigo escrevem LEITE DE CAMPOS, D; BENJAMIM RODRIGUES e LOPES DE SOUSA, J.; in *Lei Geral Tributária comentada e anotada*, 2.ª edição, 2000, Vislis Editores, pág. 69:

*«2 O número 2 vem tomar partido na velha querela sobre a dependência ou independência qualificadora do Direito tributário.*

*É bem conhecido que o Direito fiscal utiliza conceitos recebidos do ordenamento jurídico privado, do Direito administrativo e dos outros ramos de Direito. Haverá, assim, a tendência de sujeitar a interpretação das normas tributárias aos critérios admitidos nos outros ramos de Direito. E, também, a qualificar os conceitos recebidos do modo porque o são no ramo de Direito de origem.*

*São particularmente importantes os conceitos provenientes do direito privado, quanto ao direito dos impostos em especial. E os conceitos provenientes do direito administrativo nas normas de procedimento administrativo.»*

O Decreto-Lei n.º 167/97, de 4 de Julho, que aprovou o regime jurídico da instalação e do funcionamento dos empreendimentos turísticos, no seu artigo 9.º veio esclarecer o conceito de instalação de empreendimento turístico nos termos seguintes:

*Para efeitos do presente diploma, considera-se instalação de empreendimentos turísticos o licenciamento da construção e ou da utilização de edifícios destinados ao funcionamento daqueles empreendimentos.*

O Decreto-Lei 55/2002, de 11 de Março, alterou o artigo 9.º do Decreto-Lei n.º 167/97, de 4 de Julho, introduzindo a seguinte redacção:

*Para efeitos do presente diploma, considera-se instalação de empreendimentos turísticos o processo de licenciamento ou de autorização para a realização de operações urbanísticas relativas à construção e ou utilização de edifícios ou suas fracções destinados ao funcionamento daqueles empreendimentos.*

Assim, a instalação de um empreendimento turístico ocorre quando o procedimento relativo ao licenciamento ou de autorização para a realização de operações urbanísticas relativas à construção e ou utilização de edifícios ou suas fracções destinados ao funcionamento dos empreendimentos turísticos se mostra concluído, tornando-os aptos à realização da exploração turística, independentemente da propriedade das unidades de alojamento.

O procedimento de instalação culmina com o início de funcionamento do empreendimento turístico.

E permitindo-se a instalação dos empreendimentos turísticos por fases, só à medida que cada uma das fases inicie o funcionamento é que se considera que essa fase se considere instalada.

Num outro enfoque, a utilidade turística abrange a totalidade dos elementos componentes ou integrantes dos empreendimentos, com excepção das instalações destinadas à exploração comercial das águas minerais ou similares, das instalações termais — artigo 3.º, n.º 5, do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro.

Pelo que todas as unidades que compõem o empreendimento turístico ficam abrangidas pela utilidade turística.

A licença de utilização turística n.º 20/06, foi emitida em 07 de Abril de 2006 pela Câmara Municipal de Loulé — conforme resulta da Escritura pública de compra e venda a fls. 32.

A fracção foi adquirida, em 14 de Dezembro de 2006, pela Impugnante à vendedora B..... — (Propriedades), S.A..

Com a celebração do contrato de exploração turística relativo à fracção, ficou a mesma afecta à exploração turística.

A aquisição da fracção pelo Impugnante é uma aquisição inicial e não subsequente, isto é, constitui a primeira venda da fracção, efectuada pela proprietária do empreendimento, estando assim integrada no âmbito do processo de instalação da totalidade do conjunto turístico, processo que é complexo e prolongado no tempo.

Com efeito, em regra, as diversas fracções de um empreendimento que começa a instalar-se demoram muito tempo a concluir-se e mais tempo ainda a ser conseguida a sua venda total.

O empreendimento estará definitivamente instalado quando todas as unidades de alojamento iniciarem o funcionamento.

A venda das fracções foi concretizada em diferentes datas.

Assim, a primeira aquisição de cada fracção está integrada no processo de instalação do empreendimento e, no caso dos autos, o Impugnante realizou a primeira aquisição da fracção, beneficiando assim do disposto no artº 20.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 423/83, por se tratar de aquisição com destino à instalação do empreendimento.

Foi iniciada a exploração turística da fracção integrada no empreendimento e sendo a sua aquisição destinada à instalação do mesmo, beneficia da redução a 1/5 do imposto de selo, prevista no artº 20º do D.L. 423/83, pelo que as liquidações de IS e Juros Compensatórios impugnadas estão feridas de ilegalidade por violação da referida norma.

Termos em que, nesta parte, a impugnação é procedente.

2.4.4 — O Impugnante formula também a pretensão de receber juros indemnizatórios.

A questão de saber se os juros indemnizatórios são devidos já foi abordada pelo acórdão do STA, de 10/02/2010, proferido no recurso n.º 0797/09, consultável em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), em caso similar ao dos presentes autos e que, por isso, vamos seguir de perto na parte que ao Imposto do selo diz respeito:

Resta saber se são devidos os peticionados juros indemnizatórios, tendo em conta que as quantias liquidadas se mostram pagas.

O direito a juros indemnizatórios está consagrado no artº 43º da LGT, no qual se estabelece que *“são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido”*.

Como se concluiu no recente acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 12.11.2009 — Recurso n.º 681/2009 *“Havendo um erro de direito na liquidação e sendo ela efectuada pelos serviços, é à administração tributária que é imputável esse erro, sempre que a errada aplicação da lei não tenha por base qualquer informação do contribuinte.*

*Por outro lado, esta imputabilidade aos serviços é independente da demonstração da culpa de qualquer dos seus funcionários ao efectuar liquidação afectada por erro.*

*Na verdade, a letra da lei ao referir a imputabilidade do erro aos serviços, aponta manifestamente no sentido de poder servir de base à responsabilidade por juros indemnizatórios a falta do próprio serviço, globalmente considerado, como aliás, é admitido em geral (Neste sentido, pode ver-se FREITAS DO AMARAL, *Direito Administrativo*, volume III, página 503). A administração tributária está genericamente obrigada a actuar em conformidade com a lei [arts. 266.º, n.º 1, da C.R.P., 17.º, alínea a), do C.F.T. e 55.º da L. G. T.], pelo que, independentemente da prova da culpa de qualquer das pessoas ou entidades que a integram, qualquer ilegalidade não resultante de uma actuação do sujeito passivo será imputável a culpa dos próprios serviços”*.

No caso dos autos, verifica-se claramente um erro de direito por parte da Administração Tributária, na medida em que procedeu a uma liquidação de impostos e juros compensatórios, quando a lei concedia benefícios fiscais ao recorrente. O recorrente efectuou, por isso, pagamento indevido, vendo-se assim desembolsado ilegalmente da quantia paga.

Deste modo e em face da norma acima referida - artº 43º da LGT-, impõe-se a condenação da entidade liquidadora a pagar juros indemnizatórios ao impugnante, contados desde a data do pagamento do imposto liquidado até à data da emissão da nota de crédito a favor da impugnante (artº. 61.º, n.º 3, do C.P.P.T.).

Por conseguinte, atendendo à procedência da impugnação nos termos supra expostos e ao expresso pedido de pagamento de juros indemnizatórios formulado pela Impugnante, impõe-se a condenação da Administração Fiscal ao seu pagamento, os quais serão contados desde a data do pagamento dos impostos liquidados até à data da emissão da nota de crédito a favor daquela.

Nos termos do artigo 446.º, n.ºs 1 e 2, do C.P.C., a decisão que julgue a acção condenará em custas a parte que a elas houver dado causa.

Entende-se que dá causa às custas do processo a parte vencida, na proporção em que o for.

Nos presentes autos, vencida é a Fazenda Pública, pelo que deve ser a suportar as custas.

Finalmente, anota-se que em consequência da solução dada às questões concretamente conhecidas ficou prejudicado o conhecimento de outras questões.

### 3 — DECISÃO

Pelo exposto, nos termos das disposições legais citadas, julgo a impugnação procedente e, em consequência, anulo as liquidações impugnadas e condeno a Administração Fiscal a pagar juros



**indemnizatórios ao ora Impugnante, contados desde a data do pagamento do imposto liquidado até à data da emissão da respectiva nota de crédito a favor daquele.”**

#### **DECIDINDO NESTE STA**

A única questão a conhecer no presente recurso é a de saber se a transmissão a que se refere a alínea A), do probatório supra, estava ou não isenta de imposto municipal de sisa e de imposto de selo.

Segundo a tese da recorrente, as transmissões não beneficiariam de tal isenção uma vez que in casu, não existindo ampliação ou melhoramento em mais de 50%, o reconhecimento dos benefícios respeitantes à isenção de IMT e redução de Imposto de Selo dependem de se considerar que as aquisições dos impugnantes se destinaram a instalar um empreendimento qualificado de utilidade turística como o exige o art.º 20º, n.º 1 do Decreto-Lei n.º 423/83 de 05/12.

Isto porque, no conceito de instalação de alojamento, inclui-se o licenciamento da construção de novas instalações, a remodelação, beneficiação ou ampliação de instalações já existentes, com as condicionantes que possam ser impostas pelos diferentes instrumentos de ordenamento do território e a concessão da autorização de utilidade para fins turísticos.

Ora o despacho de confirmação da utilidade turística foi requerido e emitido em nome da alienante E....., Lda. para o empreendimento denominado “F.....” do qual as fracções aqui em causa, fazem parte, tendo sido aquela alienante que construiu e apetrechou o conjunto de bens de modo a que lhe pudesse ser atribuída a utilidade turística, ou seja, instalou o empreendimento.

Os recorridos, por sua vez, entendem que a retroacção prevista no despacho ministerial de atribuição da utilidade turística a título definitivo ao empreendimento visa estender os efeitos dessa atribuição a todas as relações jurídicas que tiveram lugar entre o momento em que se inicia o processo e o reconhecimento a título definitivo da utilidade turística.

Deste modo, os benefícios resultantes do art.º 20 do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, não são apenas aplicáveis às situações que resultem de investimento directo, seja na construção de empreendimentos novos, beneficiação, remodelação ou reequipamento de empreendimentos já existentes, pelo que a interpretação da Recorrente é restritiva, infundada e sem qualquer substrato legal, para além de não ter qualquer eco na jurisprudência existente sobre a matéria.

Vejamos então qual destas teses, em nosso entendimento, colhe o apoio legal.

A questão da concessão de benefícios fiscais, no caso concreto, sisa e imposto de selo, relativamente a fracções autónomas situadas em empreendimentos turísticos foi já tratada por este STA, nomeadamente nos Acórdãos deste Tribunal e Secção, de 02.12.2009 – Recurso n.º 783/09, 09.12.09 – Recurso n.º 907/09, 16.12.2009 - Recurso n.º 936/09 e 20.01.2010 – Recurso n.º 937/09. E neles se concluiu que os benefícios fiscais constantes do artº 20º do DL n.º nº 423/83, de 5 de Dezembro se mantiveram, não obstante a alteração dada pelo artº 4º do Decreto-Lei n.º 38/94, de 8 de Fevereiro ao n.º 4 do seu artº 16º, sendo que a isenção de sisa e de imposto de selo são de carácter automático, desde que verificados os respectivos requisitos legais.

Nestes autos, porém, o que a recorrente questiona é que a aquisição da fracção se enquadre no artº 20º do mesmo diploma, sendo portanto diversa a questão tratada naqueles arestos.

Ora, esta norma, bem como os n.ºs 1 e 4 do artº 16º do mesmo diploma, dizem, respectivamente, o seguinte:

*“São isentas de sisa e do imposto sobre sucessões e doações, sendo o imposto de selo reduzido a um quinto, as aquisições de prédios ou fracções autónomas com destino a instalação de empreendimentos qualificados de utilidade turística, ainda que tal qualificação seja atribuída a título prévio, desde que esta se mantenha válida e seja observado o prazo fixado para a abertura ao público do empreendimento (artº 20º, n.º 1)”*.

*“1. As empresas proprietárias e ou exploradoras dos empreendimentos, aos quais tenha sido atribuída utilidade turística, gozarão, relativamente à propriedade e exploração dos mesmos, dos benefícios fiscais a seguir indicados, nos termos estabelecidos no presente diploma:*

*a) Isenção ou redução das taxas de contribuição predial, de contribuição industrial e do imposto complementar – secções A e B- relativamente aos rendimentos provenientes dos mesmos empreendimentos;*

*b) Isenção ou redução das taxas, por licenças devidas, aos governos civis e à Direcção-Geral dos Espectáculos (artº 16º, n.º 1)”*.

*“4. O despacho de atribuição de utilidade turística definirá os benefícios atribuídos em cada caso e os respectivos prazos, mediante despacho conjunto do Ministro da tutela e das Finanças e do Plano, com base em parecer fundamentado da Direcção -Geral das Contribuições e Impostos, ouvida a Direcção-Geral do turismo” (artº 16º, n.º 4).*

Estando em causa nos autos a isenção com *“as aquisições de prédios ou fracções autónomas com destino a instalação de empreendimentos qualificados de utilidade turística, ainda que tal qualificação seja atribuída a título prévio”*, constante do n.º 1 do artº 20º transcrito, cabe então apurar qual o alcance desta expressão.

Para este efeito, importa analisar o que sobre esta matéria diziam diplomas anteriores.

VII. A Lei n.º 2073, de 23 de Dezembro de 1954, dispunha o artigo 12º Lei 2073, de 23 de Dezembro de 1954, o seguinte:

*“As empresas proprietárias e as que venham a explorar os estabelecimentos hoteleiros ou similares classificados de utilidade turística são isentas, relativamente à propriedade e exploração dos mesmos, de contribuição predial e de contribuição industrial, e bem assim de quaisquer impostos e taxas para os corpos administrativos, durante o prazo de 10 anos, contado a partir do primeiro ano de exploração dos estabelecimentos; e beneficiarão, nos quinze anos seguintes, de uma redução de 50 por cento nas mesmas contribuições, impostos e taxas”.*

O artigo 13º do mesmo diploma concedia ainda outros benefícios fiscais, nos seguintes termos:

*“São isentas de sisa e de imposto de sucessões e doações, ficando sujeitas apenas a um quinto do imposto do selo devido, as aquisições de prédios com destino à construção e instalação de estabelecimentos hoteleiros ou similares previamente declarados de utilidade turística, cujas empresas beneficiarão também das isenções estabelecidas no corpo do artigo anterior, desde a aquisição dos prédios até à abertura dos estabelecimentos à exploração, se for observado para esta o prazo fixado pelo Presidente do Conselho.”*

Temos então que estes dois normativos reconhecem certos benefícios fiscais às empresas proprietárias e às empresas exploradoras do estabelecimento hoteleiro, pelo que podemos concluir que apenas estavam isentas de sisa (actual IMT) as aquisições, por parte das empresas, de prédios com destino à construção e instalação de estabelecimentos hoteleiros.

A Lei n.º 2081, de 04 de Junho de 1956, veio inserir disposições de interpretação e aplicação da Lei n.º 2073, tendo o artº 12º vindo estipular que *“Poderão ser restituídas as importâncias correspondentes à sisa e ao imposto sobre as sucessões e doações e aos quatro quintos do imposto do selo pagos pela aquisição de prédios com destino à construção de estabelecimentos hoteleiros e similares, feita posteriormente à entrada em vigor da Lei n.º 2073, desde que esses estabelecimentos venham a ser declarados de utilidade turística e sejam abertos à exploração no prazo fixado para o efeito pelo Presidente do Conselho.”*

Resulta daqui com toda a clareza que a restituição da sisa poderia ser feita à empresa que adquiriu um prédio para nele construir e instalar um estabelecimento hoteleiro.

O Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações (CIMSISD), através da publicação do DL 41969 de 24 de Novembro de 1958, veio dispor no seu artigo 13º, n.º 8 que ficavam isentos da sisa, as aquisições de prédios com destino à construção e instalação de estabelecimentos hoteleiros ou similares, previamente declarados de utilidade turística, nos termos do artigo 13º da Lei n.º 2073, de 23 de Dezembro de 1964.

Parece então, de acordo com estas normas, que esta isenção abrange apenas as aquisições de prédios com o fim de nele construir e instalar estabelecimentos hoteleiros, considerados de utilidade turística, deixando de fora a aquisição de prédios quando nele já estejam construídos e instalados os referidos estabelecimentos hoteleiros.

E o mesmo parece resultar do citado n.º 1 do artº 20º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, que revogando a Lei n.º 2073, veio determinar o seguinte:

*“São isentas de sisa e do imposto sobre sucessões e doações, sendo o imposto do selo reduzido a um quinto, as aquisições de prédios ou de fracções autónomas com destino à instalação de empreendimentos qualificados de utilidade turística, ainda que tal qualificação seja atribuída a título prévio, desde que esta se mantenha válida e seja observado o prazo fixado para a abertura ao público do empreendimento.”*

Entendimento este que parece reforçado com o n.º 2 do mesmo artigo que estabelece que: *“A isenção e a redução estabelecidas no número anterior verificar-se-ão também na transmissão a favor da empresa exploradora, no caso de a proprietária ser uma sociedade de locação financeira e a transmissão se operar ao abrigo e nos termos do contrato de locação financeira que determinou a aquisição do empreendimento pela sociedade transmitente.”*

Portanto, são estes os dois únicos casos em que ocorre a isenção, o que bem se compreende, atenta a finalidade do DL n.º 423/83.

Na verdade, conforme se salienta no Preâmbulo do citado Decreto-Lei,

*“O instituto de utilidade pública tem-se revelado sem dúvida, um dos instrumentos mais eficazes para o desenvolvimento do sector, em particular no que respeita a equipamento hoteleiro e similar, a que foi inicialmente dirigido”.*

E mais adiante:

*“De igual modo, é agora a ocasião oportuna de fazer estender os benefícios a investimentos no campo da remodelação, beneficiação, reequipamento, e ampliação, iniciativas muitas vezes mais úteis e merecedoras de estímulo que as dirigidas a empreendimentos novos”.*

Ora, resulta do diploma que o que se pretende é beneficiar o investimento em empreendimentos turísticos a que venha a ser reconhecida utilidade turística, quer estes sejam novos, quer existentes,

mas que sejam objecto de remodelação, beneficiação ou reequipamento, ou que aumentem a sua capacidade (artº 5º).

Assim, o legislador entendeu atribuir benefícios fiscais em sede de imposto de sisa e do selo, às empresas proprietárias que realizam o esforço do investimento, pretendendo impulsionar este sector de actividade, prevendo isenção/redução de pagamento de sisa/selo, mediante determinadas condições, a quem vai criar estabelecimentos turísticos, e não a quem se limita a vender fracções pertencentes a empreendimentos já instalados.

Para além do que ficou escrito, em matéria de empreendimentos turísticos o artº 9º do Decreto-Lei n.º 55/2002, de 11 de Março, dá-nos a noção de “*instalação*”, estipulando que “*Para efeitos do presente diploma, considera-se instalação de empreendimentos turísticos o processo de licenciamento, ou de autorização para a realização de operações urbanísticas relativas à construção de edifícios ou suas fracções destinados ao funcionamento daqueles empreendimentos*”.

No caso dos autos, está em causa a transmissão de uma fracção situada num empreendimento turístico e destinada a exploração turística e não um investimento, traduzido, quer na construção de empreendimentos novo, quer na remodelação, beneficiação ou reequipamento totais ou parciais, quer na realização de obras conducentes ao aumento da capacidade em, pelo menos, 50%, em empreendimento já existente.

Deste modo a aquisição não se enquadra no n.º 1 do artigo 20º, que através da expressão “*destino à instalação*”, quer significar que se trata apenas de aquisições de prédios ou fracções efectuadas com o intuito de neles construir/melhorar empreendimentos turísticos, e não, como pretende a reclamante, de aquisição de prédios/fracções integradas em empreendimentos já construídos e instalados, ainda que destinados a exploração turística.

Pelo que ficou dito, a decisão recorrida não pode manter-se porque a transmissão em causa nos autos não se enquadra no n.º 1 do citado artº 20º.

A esta mesma conclusão se chegou, com maior desenvolvimento, no recente Acórdão de 23 de Janeiro - Processo n.º 968/12 (julgamento ampliado de recurso – artº 148º do CPTA), desta Secção, para o qual remetemos no que aqui não ficou dito.

#### **4- DECISÃO:**

Nestes termos e pelo exposto, concede-se provimento ao recurso, revoga-se a decisão recorrida e julga-se improcedente a impugnação com a consequente manutenção das liquidações impugnadas.

Custas pelo recorrido

Lisboa, 6 de Fevereiro de 2013. — *Ascensão Lopes* (relator) — *Pedro Delgado* — *Valente Torrão*.

#### **Segue acórdão rectificativo de 6 de Março de 2013:**

##### **RECTIFICAÇÃO OFICIOSA DE ERRO MATERIAL**

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

#### **1 - RELATÓRIO**

A....., com o NIF ....., veio impugnar judicialmente as liquidações de Imposto do Selo no valor de € 1.285,29 e de juros compensatórios no valor de € 121,83.

Por sentença de 13 de Junho de 2011, o TAF de Loulé julgou a impugnação procedente, anulando as liquidações impugnadas. Reagiu a Fazenda Pública, interpondo recurso, para este STA.

Por acórdão de 06/02/2013 foi concedido provimento ao recurso da Fazenda Pública e julgada improcedente a impugnação.

A Fundamentação constante do acórdão é a seguinte:

#### **“2- FUNDAMENTAÇÃO**

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

A) Em 20/11/2000, entre o B..... (Propriedades) S.A., pessoa colectiva ....., na qualidade de promitente-vendedora e o Impugnante na qualidade de promitente comprador foi celebrado o contrato-promessa de fls. 35 e segs..

B) Nos termos da clausula primeira a promitente-vendedora prometeu vender e o promitente-comprador prometeu comprar a moradia geminada tipo T2A, com piscina privativa, com o n.º 4, cfr. fls. 37.

C) Em 05/02/2005, entre o Impugnante e o B..... Club, Actividades Hoteleiras, S.A. pessoa colectiva n.º ....., foi celebrado o contrato-promessa de exploração turística da fracção Imobiliária a que se refere a alínea B).

D) O ora impugnante adquiriu, por escritura pública datada de 14 de Dezembro de 2006, a fracção D do prédio urbano inscrito na matriz predial sob o artigo 11086, da freguesia de ....., no concelho de Loulé, cfr. fls. 28 e segs..

E) A fracção acima referida insere-se no aldeamento turístico «B..... Club», moradia 4, respectiva matriz predial sob o artigo 11086 (MORADIA 140), da freguesia de ..... e concelho de Loulé cfr. fls. 30.

F) Por despacho do Secretário de Estado do Turismo de 25 de Agosto de 2006, publicado na 2.ª série do Diário da República em 10 de Outubro do mesmo ano

— cfr. cópia do Aviso n.º 3000216660, da Comissão de Utilidade Turística, foi reconhecida a utilidade turística, atribuída a título prévio ao Aldeamento Turístico B..... Club, cfr. fls. 34.

G) A Administração Fiscal procedeu a uma acção inspectiva à Impugnante e elaborou o relatório de fls. 49 e segs do apenso, que aqui se dá por integralmente reproduzido e donde resulta com interesse para a decisão:

«(...)

#### 1. CONCLUSÕES DA ACÇÃO DE INSPECÇÃO

I—1. *Resumo das correcções resultantes da acção de inspecção*

*Vide mapa resumo na página 1.*

I—2. *Descrição sucinta das conclusões da acção de inspecção*

*O sujeito passivo, A..... adquiriu a fracção D, do prédio urbano inscrito na respectiva matriz predial sob o artigo 11086 (MORADIA 4), da freguesia de ..... e concelho de Loulé, beneficiando indevidamente da isenção de IMT, bem como da redução a um quinto do imposto de selo, ao abrigo do art.º 20.º do DL 423/83, do 5 de Dezembro.*

*Face ao exposto, e conforme se encontra demonstrado no capítulo III, da presente acção resultaram as seguintes correcções:*

Matéria Colectável .....	249.398,95
IMT .....	16.210,93
Imposto de Selo .....	1.285,29

## II. OBJECTIVOS, ÂMBITO E EXTENSÃO DA ACÇÃO INSPECTIVA

II — 1. Ordem de serviço e período em que decorreu a acção

A presente acção inspectiva é efectuada em cumprimento da ordem de serviço n.º OI200701737, de 05/11/2007

II 2. Motivo, âmbito e incidência temporal

Motivo: Código PNAIT 311.16 — Diversos (Determinado por despacho do Director de Finanças) — Despacho do Sr. Director de Finanças de 06/11/2007

Âmbito: Parcial (IMT e Imposto de Selo) Incidência temporal: Exercício de 2006

II— 3. Outras situações

Sendo do conhecimento desta Divisão de Inspeção Tributária (DIT III) que o contribuinte A....., NIF ....., em 14-12-2006, celebrou no Cartório Notarial da Lic. ...., a escritura de compra e venda da fracção autónoma designada pela letra D, do prédio urbano inscrito na matriz predial sob o artigo 11086 (MORADIA 4), sito no aldeamento B..... CLUB — ....., freguesia de ..... e concelho de Loulé, para a qual foi reconhecida, indevidamente, pelo notário, a isenção de Imposto Municipal sobre Transmissões Onerosas (IMT), ao abrigo do art.º 20.º do DL 423/83 de 5 de Dezembro (Utilidade Turística), foi o mesmo notificado para proceder ao respectivo pagamento voluntário de IMT

Sem que, até ao momento, tivesse vindo a regularizar a situação tributária, foi emitida a presente ordem de serviço, tendo em vista a respectiva tributação em sede de IMT e Imposto de Selo.

## III. DESCRIÇÃO DOS FACTOS E FUNDAMENTOS DAS CORRECÇÕES MERAMENTE ARITMÉTICAS À MATÉRIA TRIBUTÁVEL

1. No decurso da presente acção verificou-se que o contribuinte A....., NIF ....., em 14-12-2006, por escritura pública de compra e venda (Esc.º n.º 7099 (1)) celebrada no Cartório Notarial da Lic. ...., adquiriu a já referida fracção (Moradia 4), à empresa B..... Propriedades, SA, NIPC .....

2. O promotor imobiliário do referido aldeamento foi a sociedade B..... Propriedades, SA NIPC .....

3. Foi publicado no Diário da República, 2 série — n.º 195 — 10 de Outubro de 2006, o Aviso da Comissão de Utilidade Turística, com o seguinte teor: “Por despacho do Secretário de Estado do Turismo de 25 de Agosto de 2006, foi confirmada a utilidade turística, atribuída a título prévio, ao aldeamento turístico B..... Club, com a classificação de 4 estrelas, sito na ....., lote AL 10, ....., concelho de Loulé, distrito de Faro, de que é requerente B..... (propriedades), SA..

A referida utilidade turística é concedida nos termos do disposto nos artigos 2º, n.ºs 1 e 2, 3. n.º 1 alínea a) (com a redacção dada pelo artigo 1.º Decreto-Lei n.º 38/94, de 8 de Fevereiro), 5º, n.º 1, alínea a), 7º, aº 1 e 3, e 11º, n.º 1, do Decreto-lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, valendo pelo prazo de sete anos contado a partir da data da emissão da licença de utilização pela Câmara Municipal em 21 de Novembro de 2005..” (ANEXO 1).

4. Nos termos do n.º 1 do art. 11.º do DL 423/83 de 5 de Dezembro, a utilidade turística valerá pelo prazo e nos termos fixados no respectivo despacho de atribuição.

5. Como se pode verificar no despacho de atribuição de utilidade turística ao Aldeamento Turístico B..... Club, nada consta referente à isenção de Imposto Municipal sobre Transmissões Onerosas (IMT).

6. A isenção de IMT concedida pelo notário, baseou-se no estabelecido no n.º 1 do art.º 20.º do DL 423/83 de 5 de Dezembro, o qual refere que: “São isentas de sisa e do imposto sobre sucessões e doações, sendo o imposto de selo reduzido a um quinto, as aquisições de prédios ou de fracções autónomas com destino à instalação de empreendimentos qualificados de utilidade turística, ainda que tal qualificação, seja atribuída a título prévio...”

7. Da leitura desse dispositivo legal excluem-se os empreendimentos qualificados de utilidade turística já instalados que não sejam objecto de remodelação ou ampliação. A intenção em isentar de IMT estas aquisições visam, tão somente, o fomento e melhoria qualitativa de novos empreendimentos.

8. Ora, pelo já mencionado, a isenção de IMT, bem como a redução a um quinto do imposto selo, foi reconhecida indevidamente pelo notário, pelo seguinte:

i) O despacho de atribuição de utilidade turística nada refere quanto à isenção de IMT;

ii) A aquisição da fracção por parte do adquirente não se destinou à instalação do referido empreendimento.

9. Assim, o reconhecimento indevido desta situação resultou na falta de entrega de IMT e Imposto de Selo, como se demonstra:

DESCRIÇÃO	FUNDAMENTAÇÃO	VALOR
Valor de Aquisição .....		249398,95
Data de Aquisição .....		14-12-2006
Valor Patrimonial .....		184.920,00
Matéria Colectável .....	Art.º 12º do CIMT .....	249.398,95
IMT .....	Art.º 17º do CIMT .....	a) 16.210,93
Imposto de Selo .....	Art.º 9º do CIS (Verba 1.1) .....	b) 1.285,29

a) €249.398,95, 00x8,5%

b) €249.398,95 x 0,6% - €443.090,00 x 0,8% x 1/5 (O adquirente havia pago imposto selo sobre valor patrimonial correspondente à afectação de habitação)

(...)

#### **VII INFRACÇÕES VERIFICADAS**

1. *A falta de apresentação, pelo interessado, de declaração para liquidação do IMT e conseqüente falta de pagamento do imposto, antes do acto ou facto translativo, constitui infracção aos artigos 19.º, 21.º, 22.º e 36.º do Código do Imposto Municipal sobre Transmissões Onerosas (CIMT), a qual está prevista e é punível pela alínea b), do n.º 5 do art.º 114.º do Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT).*

2. *Pelo pagamento inferior ao devido do Imposto de Selo, o sujeito passivo infringiu os art.ºs 1º e art.º 9.º (Verba 1.1), pelo que é punível pela alínea e) do n.º 5 do artigo art.º 114.º do Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT).*

#### **IX DIREITO DE AUDIÇÃO — FUNDAMENTAÇÃO**

*Através do ofício n.º 6322, de 19.05.2009, o contribuinte foi notificado de que, querendo, poderia exercer o direito de audição sobre o projecto de correcções do relatório de inspecção.*

*O contribuinte veio a exercer tal direito, mediante documento com carimbo de entrada de 2009.06.02.*

*Sobre o mesmo, merece os seguintes comentários:*

*Sobre a isenção de IMT e redução do IS*

1. *O contribuinte no ponto 1 da sua exposição, confirma ter adquirido a dita fracção e na data constante do presente relatório;*

2. *Vem o contribuinte alegar que o despacho de atribuição de utilidade turística não prevê, expressamente a isenção de IMT e a redução de IS, porque, nos termos da lei aplicável, não podia prever, em face do art.º 16.º do DL 423/83, com a redacção que lhe foi dada pelo DL 38/94 de 8 de Fevereiro, acrescentando que tais benefícios fiscais, em sede de IMT e IS, são de aplicação automática ao contrário de outros benefícios aí previstos;*

3. *Sobre isto, repita-se o mencionado no cap. III. 4, nos termos do n.º 1 do art. 11.º do DL 423/83 de 5 de Dezembro, a utilidade turística valerá pelo prazo e nos termos fixados no respectivo despacho*

de atribuição, sendo que a referência da isenção de IMT e redução do IS, no referido despacho, constitui condição necessária à usufruição de tais benefícios fiscais;

4. Aliás, tem vindo a ser este o entendimento jurisprudencial, senão veja-se o Acórdão do STA, do 12-01-1994, proferido no rec.º n.º16552, em que é recorrente a Fazenda Pública (disponível em [www.dre.pt](http://www.dre.pt), Ac do STA, de 1994, 1 Vol) onde foi decidido que “o despacho conjunto de atribuição de utilidade turística dos Ministros da Tutela e das Finanças definirá os benefícios atribuídos, em cada caso, e os respectivos prazos de realização”

5. Pelo exposto no ponto 21 e seguintes do direito de audição vem o contribuinte demonstrar o não acolhimento, por parte da Administração Fiscal, que a aquisição não se destinou à instalação de um empreendimento turístico, sendo que o mesmo revela uma profunda ignorância sobre o conceito e modelo de empreendimento turístico adaptado ao B..... Club. Sendo que, resumidamente, a primeira aquisição de um prédio inserido numa realidade jurídica desta natureza, se destina, obvia e indiscutivelmente, à instalação desse empreendimento e deve, por isso, beneficiar das isenções, aplicáveis automaticamente, previstas no DL 423/83.

6. Ora, relativamente tal situação note-se que o referido empreendimento teve como promotor imobiliário o B..... Propriedades, SA, sendo que as transmissões das referidas fracções (moradias), ocorreram quando o empreendimento já estava qualificado de utilidade turística, pelo que a aquisição por parte de A....., não se destinou à instalação do referido empreendimento.

8. Conclui o contribuinte, dizendo o seguinte:

A — A isenção de IMT e a redução de imposto do Selo é aplicável à aquisição efectuada pelos Exponentes, na medida em que os benefícios fiscais previstos nos art.º 20.º e seguintes do DL 423/83 operam automaticamente e não podem ser revogados ou concedidos por despacho ministerial

B — Verificam-se os pressupostos legalmente previstos para a isenção, nomeadamente (i) a concessão de utilidade turística ao empreendimento onde o imóvel objecto de compra e venda se situa, (ii) o de a operação se destinar à instalação de um empreendimento turístico, (iii) o de se verificar (e manter) a afectação do bem à exploração turística e (iv) o facto de a operação ter sido realizada dentro do prazo de isenção.

C — É ilegal a instauração de um processo de contra ordenação e a correspondente liquidação (eventual) de uma coima, porque, mesmo que os impostos fossem devidos (o que não é o caso, repita-se), o retardamento da sua liquidação não é minimamente imputável aos Exponentes, pois as entidades a quem cabe a verificação dos pressupostos da isenção (Notário e Conservador), reconheceram — de forma concreta — o direito da adquirente a essa isenção.

#### Sobre as infracções tributárias

9. As infracções detectadas no decurso do procedimento de inspecção, e indicadas no capítulo VII do presente relatório, dão cumprimento à alínea j) do n.º 3 do art.º 62.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária (RCPIT).

10. Refira-se que, uma vez verificadas, será levantado o competente auto de notícia o qual servirá de base, ou não, à instauração, por parte do Serviço de Finanças competente, do respectivo auto de notícia nos termos do Capítulo II do Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT), sendo que só em fase de processo de contra-ordenação será analisada a defesa do contribuinte, nos termos do art.º 71º do RGIT.

11. Cabe, nesta fase, noticiar a entidade competente das infracções verificadas. No entanto, ficam aqui as seguintes notas:

a) De facto, as infracções verificadas estão tipificadas nos códigos tributários do IMT e imposto de selo, bem como são puníveis por lei anterior; tal como já foi referido no capítulo VII do relatório;

b) Quanto ao resto, o contribuinte em sede de processo de contra ordenação tributária poderá vir apresentar a sua defesa relativamente às infracções verificadas neste relatório de inspecção.

Pelo exposto anteriormente, mantém-se o que foi dito no cap. VII do relatório de inspecção, no tocante às infracções verificadas.

#### Sobre as conclusões do direito de audição

12. De facto, foi reconhecido indevidamente isenção de IMT bem como a redução a um quinto do imposto de selo, tal como neste relatório foi referido;

13. Relativamente às infracções verificadas caberá ao contribuinte, em sede de processo de contra ordenação vir apresentar a sua defesa;

#### Direcção de Finanças de Faro, 2009-06-05»

H) Sobre o relatório a que se refere a alínea anterior recaíram os pareceres e despacho de concordância de fls. 20 que aqui se dão por reproduzidos.

I) A Administração Fiscal notificou ao Impugnante a liquidação de IS, que constitui fls. 15 do apenso.

J) O prazo de pagamento voluntário terminou em 17/08/2009.

K) Em 02/11/2009, foi deduzida reclamação graciosa contra a liquidação de IS, cfr. fls. 17 do processo administrativo apenso.

L) A reclamação a que se refere a alínea anterior foi indeferida por despacho de 04/01/2010, de fls. 30 a 40 do processo administrativo apenso, que aqui se dá por reproduzido para todos os legais efeitos.

M) O Impugnante foi notificado do indeferimento da reclamação graciosa em 19/01/2010, cfr. fls. 46 a 50 do processo administrativo apenso.

N) A petição inicial foi apresentada 02/02/2010, cfr. fls. 22.

O) A entidade exploradora B..... Club, Actividades Hoteleiras, S.A., obteve rendimentos de 2003 a 2006, cfr. documentos de fls. 61 a 68 que aqui se dão por integralmente reproduzidos.

P) O Impugnante efectuou o pagamento do IS em 18/08/2009, cfr. detalha de pagamento constante do processo administrativo apenso.

## 2.2 — FUNDAMENTAÇÃO DO JULGAMENTO.

Todos os factos têm por base probatória, os documentos referidos em cada ponto, o processo administrativo e os depoimentos das testemunhas arroladas.

A Testemunha C....., em síntese, referiu:

*O Aldeamento tem 178 moradias e como é aldeamento turístico tem de ter 50% das moradias em exploração hoteleira. Na exploração hoteleira cada moradia funciona como se fosse um quarto de hotel com uma recepção comum. O Impugnante é promitente-comprador da moradia desde o início do projecto e cedeu a moradia à exploração hoteleira desde o momento em que começaram a fazer os contratos-promessa de exploração hoteleira em 2004. Só em 2004 foi possível efectuar os contratos referidos porque só nesse ano começaram a estar acabadas algumas moradias. Só em 2006 ou 2007, na altura em que obtiveram o alvará de utilização, é que ficou concluído o aldeamento. A moradia do Impugnante manteve-se sempre acta à exploração turística. Só com a obtenção da licença de utilização é que formalmente foi possível celebrar as escrituras de compra e venda. O Impugnante foi o primeiro adquirente da fracção em causa. A instância da Ex.ma Representante da Fazenda Pública esclareceu que para instalar um empreendimento turístico é necessário construir um empreendimento, obter confirmação pelo Turismo de Portugal de que empreendimento serve os propósitos de um empreendimento turístico, no caso abrangidos por legislação em tudo idêntica aos hotéis. As moradias têm que obedecer a requisitos em tudo idênticos a um quarto de hotel, têm recepção, mobiliário e equipamento. Quem constrói, obtém as licenças e constrói o empreendimento é a entidade promotora do empreendimento. Em relação à fracção do Impugnante, foi construída pelo B..... Propriedades, quem equipou e mobilou a moradia foi o Impugnante com requisitos imposto pelo B..... Club, pois só celebrava contratos comproprietários que tivessem a moradia com determinados requisitos a nível de decoração, equipamentos, etc.: Vg. todas as cozinhas do empreendimento têm loiças iguais, de modo a serem facilmente substituídas as peças que se partem. A licença foi emitida em nome da B..... Propriedades enquanto empresa promotora do empreendimento.*

A testemunha D....., em síntese, referiu:

*No âmbito do procedimento de inspecção tributária verificou que o B..... Propriedades alienou várias fracções no aldeamento sobre as quais pediram sempre a isenção de IMT e a redução a 1/5 do IS. A isenção decorria da aquisição se destinar à instalação de um empreendimento ao qual foi reconhecida a utilidade turística. Verificou que o B..... Propriedades já tinha adquirido um terreno para instalar o empreendimento turístico. Aquando da celebração do contrato-promessa de compra e venda da moradia já existia um alvará de loteamento e constituição do empreendimento, já existia um título constitutivo de aldeamento turístico passado pelas autoridades lidadas ao turismo, já tinham sido iniciadas obras no empreendimento. Assim, não é a fracção a que se reportam os autos que se vai destinar à instalação do empreendimento. Mas antes a aquisição do terreno para criar o empreendimento. Foi o B..... Propriedades que construiu a moradia, solicitou as autorizações e licenças, e a autorização para exploração turística do empreendimento. Verificou que o B..... Propriedades construiu algumas moradias que nunca chegou a transmitir e que as cedeu à exploração. Na inspecção que fez à entidade exploradora verificou que o empreendimento começou a ter proveitos, segundo se recorda, em 2003. A fracção D até à dada da elaboração do relatório não verificou a existência de quaisquer rendimentos. Em 2001 já existiam algumas moradias que serviam de modelo. A instância do ilustre Mandatário do Impugnante esclareceu que o contrato-promessa foi celebrado em 2000 e o contrato de exploração turística em 2004. Nos anos de 2004 a 2006, que se recorde, não houve rendimentos e o Impugnante foi o primeiro adquirente da fracção.*

Não obstante, a fls. 19 do acórdão escreveu-se:

(...)

“Ora o despacho de confirmação da utilidade turística foi requerido e emitido em nome da alienante E....., Lda. para o empreendimento denominado “F.....” do qual as fracções aqui em causa, fazem parte, tendo sido aquela alienante que construiu e apetrechou o conjunto de bens de modo a que lhe pudesse ser atribuída a utilidade turística, ou seja, instalou o empreendimento” (...).

Ocorre manifesto lapso de escrita pois como resulta do probatório supra destacado nas alíneas E) e F) a fracção acima referida insere-se no aldeamento turístico «B..... Club», moradia 4, respectiva

matriz predial sob o artigo 11086 (MORADIA 140), da freguesia de ..... e concelho de Loulé cfr. fls. 30.

Por despacho do Secretário de Estado do Turismo de 25 de Agosto de 2006, publicado na 2.<sup>a</sup> série do Diário da República em 10 de Outubro do mesmo ano — cfr. cópia do Aviso n.º 3000216660, da Comissão de Utilidade Turística, foi reconhecida a utilidade turística, atribuída a título prévio ao Aldeamento Turístico B..... Club, cfr fls. 34.

Deste modo onde se lê: “**Ora o despacho de confirmação da utilidade turística foi requerido e emitido em nome da alienante E....., Lda. para o empreendimento denominado “F.....” do qual as fracções aqui em causa, fazem parte, tendo sido aquela alienante que construiu e apetrechou o conjunto de bens de modo a que lhe pudesse ser atribuída a utilidade turística, ou seja, instalou o empreendimento**” (...).

Deverá doravante ler-se:

“**A moradia referida nos autos insere-se no aldeamento turístico «B..... Club», moradia 4, respectiva matriz predial sob o artigo 11086 (MORADIA 140), da freguesia de ..... e concelho de Loulé cfr. fls. 30 e por despacho do Secretário de Estado do Turismo de 25 de Agosto de 2006, publicado na 2.<sup>a</sup> série do Diário da República em 10 de Outubro do mesmo ano — cfr. cópia do Aviso n.º 3000216660, da Comissão de Utilidade Turística, foi reconhecida a utilidade turística, atribuída a título prévio ao Aldeamento Turístico B..... Club, cfr. fls. 34 tendo sido B..... (propriedades) SA quem construiu e apetrechou o conjunto de bens de modo a que lhe pudesse ser atribuída a utilidade turística, ou seja, instalou o empreendimento**”.

#### 4- DECISÃO:

Nestes termos, acordam os Juízes deste STA, em proceder à rectificação do acórdão de 06/02/2013, nos termos sobreditos. D.N.

Sem custas

Lisboa, 6 de Março de 2013. — *Ascensão Lopes* (relator) — *Pedro Delgado* — *Valente Torrão*.

## Acórdão de 6 de Fevereiro de 2013.

### Assunto:

*Recurso jurisdicional de revista — artigo 150.º do CPTA. Pressupostos de admissibilidade.*

### Sumário:

- I — O recurso de revista consagrado no artigo 150.º do CPTA tem natureza absolutamente excepcional. Daí que apenas seja admissível nos precisos e estritos termos em que o legislador o consagrou.*
- II — Destina-se a viabilizar a reapreciação pelo Supremo Tribunal Administrativo de questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito.*
- III — Não assume aquela relevância fundamental nem se apresenta como clara a necessidade de admissão deste recurso, a requerida reapreciação da questão de saber se, verificando-se existir num Agrupamento Complementar de Empresas (ACE), em determinado exercício, que um membro com um prorata superior a 10%, isso, só por si, implica, à luz dos convocados, aplicáveis e aplicados artigos 9.º, n.º 23 e 23-A e 12.º, n.º 1 do CIVA, que todo o grupo passe a ser tributado como sujeito passivo normal para efeitos de IVA, isto é, que todos, só por isso e em consequência, deixem de beneficiar da isenção prevista.*

Processo n.º 1267/12-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A..., ACE.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Alfredo Madureira.



Em conferência, acordam os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

A Autoridade Tributária e Aduaneira inconformada também com o acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul (Secção Tributária) que, negando-lhe provimento ao recurso jurisdicional ordinário que havia interposto da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa, confirmou esta e a decretada procedência da impugnação judicial oportunamente deduzida por A....., ACE, contra liquidações de IVA e juros compensatórios relativas ao ano de 2003 no valor total de 6.555.884,44 e 715.386,08, requereu revista excepcional nos termos do art.º 150º do CPTA.

Sustenta em síntese e fundamentalmente que se verificam os requisitos legais de admissibilidade do recurso de revista para eventual reapreciação da questão “... de saber se existindo um membro de um ACE com um prorata superior a 10% isso implica, ou não, tendo presentes os artigos 9º n.ºs 23 e 23-A e 12º n.º 1, al.d) todos do CIVA, e art. 13º A), n.º 1 al f) da Sexta Directiva, que todo o grupo seja tributado como se de um sujeito passivo normal se tratasse para efeitos de IVA. “

Pois, alega, que “... tal questão assume relevância jurídica ou social, aferida em termos de utilidade jurídica, com capacidade de expansão da controvérsia que ultrapasse os limites da situação singular; decorrendo, da interposição do presente recurso, a possibilidade de melhor aplicação do direito, tendo como escopo a uniformização do mesmo direito, dado que tal questão tem capacidade para se repetir num número indeterminado de casos futuros.”

E que “... a questão jurídica acima identificada é de complexidade jurídica superior ao comum, verificando-se a necessidade de compatibilizar o regime nacional com o regime comunitário, entretendo-se a necessidade de aplicação uniforme da Sexta Directiva. “

“... tendo em conta não só a pertinência da questão jurídica em causa que se pode considerar como uma questão tipo, contendo uma situação bem caracterizada susceptível de se repetir em casos futuros, mas também, no facto de estar em causa uma interpretação feita pelo Tribunal que pode ser contrária ao direito comunitário.”

Invoca ainda para justificar a requerida revista, a final, por um lado, os montantes envolvidos e, por outro, a possibilidade de, admitida que fosse a revista, este Supremo Tribunal poder depois suscitar, sobre o controvertido ponto, questão prejudicial junto do TJUE.

A Impugnante e ora Requerida contra-alegou oportunamente sustentando, com o apoio jurisprudencial que expressamente convoca e convenientemente identifica, não se verificarem os pressupostos legais de que depende a admissão do requerido recurso de revista.

Alega em síntese e fundamentalmente que não só não se verifica ocorrer capacidade de expansão da controvérsia, como, em boa verdade, não se verifica ocorrer qualquer controvérsia a que importe por termo pois,

... tanto quanto se sabe, não há qualquer decisão jurisprudencial que tenha acolhido entendimento diferente sobre a questão.

E, em sede de doutrina, ..., encontramos apenas a opinião expressa por Xavier de Bastos, in ciência e técnica fiscal n.º 202, pag.ª 191, aliás em total concordância com o sentido do decidido (apesar de alguns dos membros (do grupo autónomo de pessoas) terem excedido o limite dos dez por cento e de, por esse facto, o agrupamento, tal como foi constituído, deixar de estar nas condições previstas no número 23-A do artigo 9º não implica, como a administração fiscal implicitamente pretende, que deixou de existir um grupo autónomo de pessoas em condições de beneficiar da isenção.

Esse grupo é constituído, muito simplesmente, pelos membros do agrupamento complementar de empresas que se mantêm nas condições previstas no n.º 23-A do artigo 9º, desde que, como é óbvio, continuem a registar os requisitos gerais da norma de isenção.

E o Ex.mo Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal Administrativo na vista que teve dos autos – cfr. fls. 376 – opinou no sentido de que a sua intervenção apenas se encontra prevista no art.º 146 n.º 1 do CPTA, isto é, depois de eventualmente admitida a requerida revista.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

Da verificação ou não dos pressupostos/requisitos de admissibilidade da revista excepcional - cfr. art.º 150º do CPTA -.

A jurisprudência das duas Secções deste Supremo Tribunal Administrativo (Contencioso Administrativo e Contencioso Tributário) perante o disposto no n.º 1 daquele preceito da lei adjectiva “Das decisões proferidas em 2ª instância pelo Tribunal Central Administrativo pode haver, excepcionalmente, revista para o Supremo Tribunal Administrativo quando esteja em causa a apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para a melhor aplicação do direito.”, vem acentuando repetida, uniforme e pacificamente o carácter estritamente excepcional deste recurso jurisdicional de revista,

Pois que se não trata de recurso ordinário de revista, mas antes, como de resto o legislador cuidou de sublinhar na Exposição de Motivos das Propostas de Lei n.º 92/VII e 93/VIII, de uma “válvula de segurança do sistema” a utilizar apenas e só nos estritos pressupostos que definiu,

Quer dizer, *quando esteja em causa a apreciação de uma questão que pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para a melhor aplicação do direito.*

E no preenchimento dos conceitos indeterminados acolhidos pelo legislador, a saber: *relevância jurídica ou social de importância fundamental* da questão suscitada e a *clara necessidade* da admissão do recurso para *uma melhor aplicação do direito*, a jurisprudência deste Supremo Tribunal vem doutrinando e sublinhando que apenas se verifica ocorrer aquela relevância jurídica ou social quando *a questão a apreciar seja de complexidade superior ao comum em razão da dificuldade das operações exegéticas a efectuar, de enquadramento normativo especialmente complexo, ou da necessidade de compatibilizar diferentes regimes potencialmente aplicáveis*”.

Já no que concerne à *clara necessidade da admissão deste recurso para a melhor aplicação do direito* a jurisprudência sublinha, concordante e uniformemente, que há-de resultar da *capacidade de expansão da controvérsia de modo a ultrapassar os limites da situação singular, designadamente quando o caso concreto revele seguramente a possibilidade de ser visto como um tipo, contendo uma questão bem caracterizada, passível de se repetir em casos futuros e cuja decisão nas instâncias seja ostensivamente errada ou juridicamente insustentável,*

*Ou quando suscite fundadas dúvidas, nomeadamente por se verificar divisão de correntes jurisprudenciais ou doutrinárias, gerando incerteza e instabilidade na resolução dos litígios....*

(Neste sentido, os acórdãos de 31.03.2011, processo n.º 232/11, da 1ª Secção e de 30.12.2012, processo n.º 182/12, desta Secção de Contencioso Tributário).

Esta jurisprudência tem sido reiterada e uniformemente acolhida em todos os arestos posteriores tirados por esta formação da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal.

E é sobre o requerente que recai o ónus de alegar e intentar demonstrar a verificação dos requisitos legais de admissibilidade deste extraordinário meio processual de sindicância jurisdicional, alegações e demonstração a levar necessariamente ao requerimento inicial ou de interposição – cfr. arts. 676º n.º 2, 684º n.º 1 (in fine) e 2, e 685º-A n.º 1 e 2 do CPC, subsidiariamente aplicável -.

Ora, neste domínio e no caso presente, a Requerente Administração Tributária limita-se a afirmar, abstracta e genericamente, embora com o apoio jurisprudencial que convoca e que assim terá doutrinado noutro caso concreto, que a identificada questão *assume particular relevância jurídica ou social, aferida em termos de utilidade jurídica, com capacidade de expansão da controvérsia que ultrapasse os limites da situação singular, decorrendo, da interposição do presente recurso, a possibilidade de melhor aplicação do direito, tendo como escopo a uniformização do mesmo direito, dado que esta questão tem capacidade de se repetir num número indeterminado de casos futuros.* “

Sem minimamente intentar demonstrar o afirmado, subsumindo, como cumpriria, as particularidades do caso subjacente aos conceitos invocados e clarificados já pela apontada jurisprudência.

Invoca ainda, perseguindo a requerida admissão desta especial revista, *os montantes envolvidos* e, embora sem convicção assertiva na premissa, que *estando em causa uma hipotética interpretação contrária à Sexta Directiva, por parte do Tribunal recorrido*, a possibilidade de este Supremo Tribunal poder depois suscitar, sobre o controvertido ponto, questão prejudicial junto do TJUE.

Ora, nem o considerado elevado valor económico subjacente - liquidação adicional de IVA no montante global de € 9.113.698,54 –, nem invocada possibilidade de suscitar questão prejudicial junto do TJUE constituem *a se* requisito/pressuposto de admissão deste recurso excepcional de revista – cfr. art.º 150º do CPTA – pelo que a sua invocação não pode constituir alegação processualmente eficaz para o efeito.

O legislador, na verdade e bem coerentemente, nunca convocou ou elegeu o valor económico subjacente como requisito ou pressuposto deste extraordinário e excepcional recurso de revista, tal como já se decidiu em anterior aresto – cfr. acórdão de 11.07.2012, processo n.º 515/12.30 -.

E nem a apontada possibilidade de suscitar o reenvio prejudicial constitui requisito/pressuposto de admissão da requerida revista excepcional.

Este reenvio, como é sabido e decorre da lei – cfr. art.º 267º do TFUE – com alcance sobre *a interpretação dos tratados e sobre a validade e interpretação dos actos adoptados pelas instituições, órgãos ou organismos da União*, pode sempre ser ordenado por qualquer órgão jurisdicional de um Estado Membro quando questão daquela natureza se lhe suscite e se lhe apresente como necessária ao julgamento da causa.

Veja-se, entre outros, por bem esclarecedor sobre o ponto e alcance do reenvio prejudicial, o recente acórdão da Secção de Contencioso tributário deste Supremo Tribunal tirado no processo n.º 397/12, de 19.12.2012, no qual além do mais, se sumariou:

*I - O reenvio prejudicial só se justifica quando a questão da interpretação de uma norma de direito comunitário se deva considerar pertinente, ou seja, quando o caso sub judice tenha de ser decidido de acordo com aquela regra, mostrando-se necessária para esse efeito. A opinião do TJUE.*

...  
 III – O TJUE só se pronuncia sobre questões relevantes para a decisão do caso concreto, estando afastada qualquer apreciação abstracta de questões teóricas, hipotéticas ou impertinentes.

...  
 Concordantemente, a doutrina vem acentuando também que este *instrumento processual* “... serve a afirmação da primazia do direito comunitário,..., permitindo a articulação e integração entre o direito nacional e o direito da UE.

... não é um recurso ou uma faculdade processual das partes.

... O facto de uma das partes suscitar uma questão de interpretação ou validade de um acto da UE não significa que haja lugar a reenvio.

Este só pode ser desencadeado por um órgão jurisdicional de um Estado-Membro.

... é, em princípio, facultativo...

... pressuposto importante prende-se com a relevância da questão, que vale independentemente de se tratar de reenvio facultativo ou obrigatório.

O reenvio facultativo, ou discricionário, depende de uma decisão discricionária do tribunal nacional. Essa discricionariedade não pode ser limitada pelo direito interno ou pelo facto de os tribunais superiores terem considerado que o reenvio não se justifica no caso concreto. – cfr. Jonatas Machado, Direito da União Europeia, pgs. 572 e seguintes -.

Não assumem, assim e para o apontado efeito, eficácia processual relevante quer o invocado valor subjacente, quer a *hipotética interpretação contrária à Sexta Directiva* e a *sugerida* possibilidade de se determinar qualquer reenvio prejudicial.

No demais e como vem de dizer-se, a Requerente AT limita-se a reiterar, manifestando, mais uma vez, a sua discordância com o sentido do decidido, uniforme e concordantemente pelas instâncias, sobre a questão jurídica submetida a julgamento – a de saber se, verificando-se existir em determinado exercício, num Agrupamento Complementar de Empresas (ACE), um membro com um prorata superior a 10%, isso, só por si, implicava, à luz dos convocados, aplicáveis e aplicados artigos 9º, n.º 23 e 23-A e 12º, n.º 1 do CIVA, que todo o grupo passasse a ser tributado como se de um sujeito passivo normal se tratasse para efeitos de IVA, isto é, que todos, só por isso e em consequência, deixassem de beneficiar da isenção prevista -.

Ora, a reiterada discordância com o sentido do decidido, por si só, embora susceptível de legitimar/motivar recurso jurisdicional ordinário, se e quando admissível, revela-se antes e para o efeito jurídico processual que cumpre – admissibilidade da revista excepcional – art.º 150º n.º 1 e 5 do CPTA – manifesta e processualmente ineficaz.

A insuficiente alegação/demonstração da verificação dos requisitos legais de admissão do recurso de revista excepcional, só por si, não obstará porém a que o tribunal, por esta especial formação, porventura o admitisse.

Ponto seria que, ainda assim e apesar disso, se mostrassem verificados aqueles requisitos.

Ora, no ajuizado caso dos autos, tal não se verifica ocorrer.

Com efeito, designadamente quanto à invocada capacidade de expansão da controvérsia, ainda que porventura susceptível de verificação efectiva noutros futuros casos, só relevaria efeito útil e legitimador da admissão da requerida revista, se as controvertidas decisões judiciais se revelassem *ostensivamente errada* (s) ou *juridicamente insustentável* (eis), em termos de poderem qualificar-se como susceptíveis de integrar “*erro grosseiro ou decisão descabidamente ilógica e infundada ...*”, ou, no mínimo, passíveis de suscitar *dúvidas fundadas* emergentes de *divisões de correntes jurisprudenciais ou doutrinárias*.

Ora, sobre o ponto, é antes seguro que aquelas se mostram juridicamente bem fundamentadas e integram, constituindo, soluções plausíveis de direito à luz quer dos preceitos legais aplicáveis, quer da jurisprudência (também do TJUE) e doutrina igualmente convocadas em sede da sua fundamentação.

Não é pois caso de lançar mão da *válvula de segurança do sistema* viabilizado pelo requerido, especial e extraordinário meio processual de recurso jurisdicional de revista consagrado pelo invocado art.º 150º do CPTA.

E não pode deixar de concluir-se também, ainda para fundamentar a não admissão da requerida revista, que a questão colocada e dirimida pelas instâncias se não revelou aos julgadores *de especial complexidade* nem convocou *enquadramento normativo especialmente complexo*, nem demandou a *necessidade de compatibilizar diferentes regimes legais potencialmente aplicáveis*.

Pelo exposto, acordam os Juízes desta formação – art.º 150º n.º 5 do CPTA – da Secção de Concelhos Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em não admitir a requerida revista.

Custas pela Recorrente Administração Tributária.

Lisboa, 6 de Fevereiro de 2013. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Dulce Neto* — *Valente Torrão*.

**Acórdão de 6 de Fevereiro de 2013.****Assunto:**

*Recurso de revista excepcional. Requisitos.*

**Sumário:**

- I — O recurso de revista excepcional previsto no artigo 150.º do CPTA não corresponde à introdução generalizada de uma nova instância de recurso, funcionando apenas «como uma válvula de segurança do sistema», pelo que só é admissível se estivermos perante uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental, ou se a admissão deste recurso for claramente necessária para uma melhor aplicação do direito.*
- II — Está excluído do recurso de revista excepcional o controlo do erro na apreciação das provas e na fixação dos factos, mesmo que se situe na distribuição do ónus da prova e nas regras que sobre essa distribuição resultam da Lei Geral Tributária e do Código Civil, quando a questão colocada não se enquadra na ressalva contida na parte final do n.º 4 do artigo 151º do CPTA.*
- III — Por outro lado, nas questões decididas pelo TCA com fundamento em matéria de facto que compromete inexoravelmente a análise das questões de direito e o sentido da decisão, está ultrapassado o interesse na discussão das questões jurídicas intrinsecamente ligadas àquela matéria de facto.*

Processo n.º 1411/12-30.

Recorrente: Associação A.....

Recorrida: Fazenda Pública.

Relatora: Ex.<sup>ma</sup> Sr.<sup>a</sup> Cons.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Dulce Neto

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

**1. ASSOCIAÇÃO A.....**, com os demais sinais dos autos, veio interpor recurso de revista excepcional, ao abrigo do disposto no artigo 150.º do CPTA, do acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Norte que negou provimento ao recurso jurisdicional que, por sua vez, interpusera da sentença de improcedência da reclamação que deduziu contra o acto do órgão da execução fiscal de indeferimento do pedido de dispensa de prestação de garantia proferido no processo de execução fiscal n.º 1856201101013262.

**1.1.** As alegações mostram-se rematadas com o seguinte quadro conclusivo:

22. Entende o Acórdão do TCA Norte que a recorrente pretende não realizar prova.

23. Não é verdade. A recorrente entende haver realizado prova quando, em cumprimento do artigo 74º n.º 2 da LGT, indica com precisão os factos e as bases de dados da AT onde se encontram os necessários elementos de prova.

24. Pelo que a questão, embora se reconduza a uma semelhança prática, não é nem conceptualmente igual nem tão pouco a actuação seria igual pois existe, ainda assim o ónus da requerente realizar a especificação e correcta identificação dos elementos que pretende ver provados.

25. Não se confunda então, dizendo que a recorrente se isentou de realizar prova por esses elementos estarem na posse da AT.

26. A recorrente realizou prova uma vez que identificou os factos que pretendida ver provados, inexistência de bens imóveis, móveis, créditos, etc., tudo ao alcance nas bases de dados também elas especificadas pela recorrente, SIGIMI, CEAP, SIPA e outras que gerem o Imposto de circulação;

27. Identificou as bases de dados SIGIMIT (Relativo ao Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis), para demonstrar a sua irresponsabilidade na ausência de outros bens penhoráveis para garantia.

28. Obviamente não poderia auferir salários ou pensões.

29. Conjugando esta situação com a benevolência que deverá assistir à realização de prova de facto negativo, conforme jurisprudência comumente aceite, qualquer despacho do órgão de execução fiscal que não considere a motivação que vem sendo aduzida, estará ferido de legalidade, ainda para mais quando nem outros elementos de prova pediu se assim o entendia conveniente.

30. Quanto ao prejuízo irreparável discorda a recorrente da posição do tribunal a quo e do douto Acórdão.

31. Na medida em que, no entender da douta decisão, ainda que não se afigurem desrazoáveis tais afirmações, tal não significa que a recorrente se possa dispensar de provar tais alegações.

32. O que, no entender do tribunal não se afigura revestir particular dificuldade de modo a demonstrar que os custos com a prestação de uma garantia bancária, que desconhece quais são, colocarão em causa o desenvolvimento da actividade.

33. Com todo o respeito, mal se compreende o que fica expresso no douto Acórdão, para mais quando no mesmo parágrafo, entende a Mm<sup>a</sup>. Juiz, que atendendo aos fins prosseguidos pela executada e ao contexto social actual, não se afiguram desrazoáveis as afirmações, sendo publico que a maioria deste tipo de associação se debate actualmente com dificuldades de tesouraria.

34. A A....., cujo único objectivo de existência, é a ajuda social e filantrópica, conforme estatutos associativos, quando estiver impedida de o fazer, então equivalerá á sua inutilidade como entidade por perda do seu objecto.

35. Esta inutilidade, nunca seria breve mas ainda que o fosse resultaria num descrédito perante os indivíduos carenciados e outros elementos da sociedade que com ela trabalham.

36. Os poucos recursos bancários servem unicamente para pagamento de rendas, pagamento de água, luz, telefone e outros, cujo objectivo é manter viva instituição.

37. Com o não pagamento de rendas as consequências são do conhecimento do Tribunal e, incontornavelmente, afectariam acima de tudo a A..... pois é essa a razão da sua existência.

38. Consequentemente, afectaria todos os indivíduos em recuperação recolhidos nos seus estabelecimentos.

39. E a avaliação pecuniária para eventual processo de indemnização revela-se impossível.

40. Assim como é impossível a avaliação quantitativa dos efeitos psicológicos da cessação da ajuda quer aos ajudados quer aquelas pessoas que procedem com carácter continuado a donativos à A.....

41. Para já não falar dos mencionados prejuízos, de suma importância na imagem da A..... como instituição de apoio presente e incondicional.

42. Que inevitavelmente levaria à sua extinção, com as inevitáveis consequências para o próprio Estado, que quer queiramos ou não, está aliviado de tal obrigação.

43. Donde, independente do valor dos custos de qualquer garantia, a necessidade de a prestar constitui sempre um prejuízo irreparável.

**1.2.** A Recorrida apresentou contra-alegações, enunciando as seguintes conclusões:

1. O presente recurso visa a reapreciação da prova dos pressupostos de dispensa da pena, isto é, visa a revisão do julgamento de facto.

2. O recurso de revista destina-se apenas a rever a decisão de direito (art. 150.º, 1 a 4 do C.P.T.A.); o erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa só pode ser objeto da revista e houver violação de uma disposição legal que exija certa espécie de prova para a existência de um facto ou que atribua especial força probatória a determinado meio de prova (art. 150.º 4 do mesmo diploma).

3. Ora o art. 74.º 2 da LGT não é uma norma que determine que a demonstração de um facto só pode ser realizada através de uma espécie de prova ou que dê prevalência a um específico meio probatório em detrimento dos demais.

4. O presente recurso não pode, pois ser admitido, nem objeto de decisão

SEM PRESCINDIR

5. Não é exato que o TCAN afirme que a Recorrente não produziu qualquer prova.

6. O TCAN admite e aceita que a prova constante da base de dados da AT válida e aceitável.

7. Mas entende que ela não constitui prova absoluta da totalidade do património da A..... e que esta podia ser titular de bens que não se encontravam registados nas bases de dados da AT.

8. Do mesmo modo, o TCAN entendeu que, mau grado exista um conhecimento genérico das dificuldades sentidas pelas associações de apoio social, se impunha uma maior concretização dos factos e circunstâncias da situação económica da Recorrente.

9. E que esta, ao refugiar-se em conceitos genéricos e abstratos, não satisfaz o ónus probatório que sobre ela impendia.

10. Tal jurisprudência não merece qualquer crítica.

**1.3.** O Exm.º Magistrado do Ministério Público, no seu douto parecer, depois de tecer relevantes considerações sobre o enquadramento processual do recurso de revista no contencioso tributário e sobre o seu carácter excepcional, concluiu que a lei não prevê a pronúncia do Ministério Público sobre a admissibilidade deste recurso, pelo que não tomou, nesta sede, qualquer posição, entendendo, porém que «(...), caso o recurso venha a ser admitido, ou mandado tramitar sob outra forma, parece ser de, em momento posterior, se mandar notificar ou dar “vista” ao Ministério Público para que possa então emitir pronúncia quanto ao mérito do mesmo.»

**1.4.** Colhidos que foram os vistos dos Exm.ºs Juizes Conselheiros Adjuntos, cumpre decidir em conferência, tendo em conta que constitui jurisprudência actualmente pacífica nesta Secção de Contencioso Tributário que o recurso de revista excepcional, previsto no artigo 150.º CPTA, é admissível no âmbito do contencioso tributário.

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

Isto é, o preceito prevê *excepcionalmente* recurso de revista para o STA quando esteja em causa a *apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental* ou quando a *admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito*. Razão por que a jurisprudência tem reiteradamente sublinhado a excepcionalidade deste recurso, frisando que ele constitui uma “*válvula de segurança do sistema*” que só deve ser accionada nesses estritos e precisos termos.

Por conseguinte, este recurso só é admissível se estivermos perante uma questão que, pela sua *relevância jurídica ou social*, se revista de *importância fundamental*, ou se a admissão deste recurso seja *claramente necessária para uma melhor aplicação do direito*.

E, como tem sido repetidamente explicado nos inúmeros acórdãos proferidos sobre a matéria, o preenchimento do conceito indeterminado de *relevância jurídica fundamental* verificar-se-á, designadamente, quando a questão a apreciar seja de elevada complexidade ou, pelo menos, de complexidade jurídica superior ao comum, seja por força da dificuldade das operações exegéticas a efectuar, de um enquadramento normativo especialmente intrincado ou da necessidade de concatenação de diversos regimes legais e institutos jurídicos, ou quando o tratamento da matéria tem suscitado dúvidas sérias quer ao nível da jurisprudência quer ao nível da doutrina.

Já *relevância social fundamental* verificar-se-á quando a situação apresente contornos indiciadores de que a solução pode ser um paradigma ou orientação para se apreciarem outros casos, ou quando esteja em causa questão que revele especial capacidade de repercussão social, em que a utilidade da decisão extravasa os limites do caso concreto das partes envolvidas no litígio.

Por outro lado, a *clara necessidade* da admissão da revista para *melhor aplicação do direito* há-de resultar da possibilidade de repetição num número indeterminado de casos futuros e conseqüente necessidade de garantir a uniformização do direito em matérias importantes tratadas pelas instâncias de forma pouco consistente ou contraditória - nomeadamente por se verificar a divisão de correntes jurisprudenciais ou doutrinárias e se ter gerado incerteza e instabilidade na sua resolução a impor a intervenção do órgão de cúpula da justiça administrativa e tributária como condição para dissipar dúvidas - ou por as instâncias terem tratado a matéria de forma ostensivamente errada ou juridicamente insustentável, sendo objectivamente útil a intervenção do STA na qualidade de órgão de regulação do sistema.

Em suma, a intervenção do STA no âmbito de um recurso excepcional de revista só pode considerar-se justificada em matérias de assinalável relevância e complexidade, sob pena de se desvirtuarem os fins tidos em vista pelo legislador com esse recurso.

No caso vertente, a questão que se coloca é a de saber se os elementos constantes de bases de dados identificada pela Recorrente e na posse da Administração Fiscal, bem como a sua natureza de IPSS e os fins que prossegue, são susceptíveis de serem considerados como prova bastante dos pressupostos para a dispensa de prestação de garantia, nos termos e para os efeitos previstos no artigo 52º, n.º 4, da LGT - designadamente no que tange à sua falta de meios económicos, ausência de culpa e prejuízo irreparável - considerando, além do mais, a dificuldade de produção de prova de facto negativo.

Segundo o entendimento vertido no acórdão recorrido, «*No caso dos autos, a Recorrente invocou como fundamento do seu pedido de isenção da garantia, quer a falta de meios económicos revelada pela insuficiência de bens penhoráveis, quer o prejuízo irreparável e ainda a falta de responsabilidade pela inexistência de tais bens. Dispensou-se, no entanto, de apresentar qualquer meio de prova com o pedido no sentido de demonstrar a verificação dos fundamentos alegados, limitando-se a remeter para os elementos existentes na base de dados da administração tributária.*

*Quanto ao prejuízo irreparável, a Recorrente consubstanciou-o na afirmação de que é uma IPSS, cujos objectivos se reconduzem todos à ajuda humanitária e filantrópica e que a utilização dos fundos de que dispõe para prestar uma garantia à exequente implicará a cessação completa e imediata de toda a ajuda que presta às pessoas e famílias carenciadas. Em abstracto, atendendo aos fins prosseguidos pela executada e ao contexto social actual, não se nos afiguram desrazoáveis estas afirmações, sendo público que a maioria deste tipo de associação se debate actualmente com dificuldades de tesouraria. Porém, tal não significa que a Recorrente se possa dispensar (como fez) de provar tais alegações - o que aliás, não se nos afigura revestir particular dificuldade - de modo a demonstrar que os custos com a prestação de uma garantia bancária (que se desconhece quais sejam) colocarão em causa o desenvolvimento da sua actividade.*

*Quanto à inexistência de bens, entende a Recorrente que os elementos existentes na administração tributária, nomeadamente a base de dados do sistema de penhoras automáticas, são suficientes para comprovar que, além dos bens já penhorados para garantir as dívidas exequendas, a executada não*

*possui quaisquer outros bens, estando assim demonstrada a verificação do pressuposto da manifesta falta de meios económicos revelada por tal insuficiência.*

*Desde logo, da circunstância de já terem sido penhorados bens da executada e de, eventualmente, no sistema de penhoras automáticas não constarem outros bens, não resulta, necessariamente, que a executada não possua outros bens além daqueles [v.g. créditos sobre terceiros, subsídios, bens móveis].*

*Porém, ainda que se considerasse demonstrada a insuficiência dos bens, ficou por demonstrar nos autos a irresponsabilidade da executada por tal insuficiência/inexistência [cfr. parte final do artigo 52º, n.º 4 da LGT], impondo-se, nesta matéria, que a Recorrente provasse que não houve dissipação de quaisquer bens com intuito de diminuir a garantia dos credores.*

*Ora, da matéria de facto provada nada resulta quanto a esta matéria, pelo que não pode concluir-se que a Recorrente tenha provado tal pressuposto para a concessão da isenção, sendo que a verificação deste requisito é exigida quer o pedido se fundamente na invocação de prejuízo irreparável, quer na manifesta falta de meios económicos. (...)*

*De resto, ainda que a administração tributária pudesse ter conhecimento pelas liquidações de IMT e de Imposto de Selo, como sustenta a Recorrente, que esta não alienou quaisquer bens, tal conhecimento apenas se reportaria aos bens imóveis e não ao conjunto dos bens que eventualmente constituirá o património da Recorrente. Portanto, a Recorrente dispensou-se (mais uma vez) de juntar qualquer meio de prova, nomeadamente documental e/ou testemunhal, no sentido de demonstrar que não houve dissipação de quaisquer bens com intuito de diminuir a garantia dos credores e, conseqüentemente, também nada provou nesta matéria, sendo certo que tal ónus recai sobre a executada e não sobre a administração tributária.»*

Insiste, contudo, a Recorrente, que deveriam ter sido dados como provados todos os elementos necessários ao preenchimento dos requisitos para a dispensa de prestação de garantia, na medida em que identificou os factos que pretendida ver provados – a inexistência de bens imóveis e a sua irresponsabilidade por essa inexistência – os quais integrariam a aludida bases de dados, razão por que todos esses elementos estariam na posse da Administração. Mais considera que, sendo pública a sua actividade como IPSS, o prejuízo que invocou constitui um facto notório que deveria ter sido julgado como provado, porquanto, dedicando-se à ajuda humanitária, social e filantrópica, do prejuízo causado aos beneficiários da sua actividade resultará a extinção desta Associação e o inerente acréscimo de responsabilidades sociais para o Estado.

Todavia, as questões que a Recorrente coloca têm natureza casuística e dependem, além do mais, da análise dos elementos de prova e da relevância e valor probatório que lhes foi dado pelo Julgador para efeitos de apreciação da questão (de facto) de saber se eles permitem ou não dar como verificados os pressupostos para a dispensa de prestação de garantia nos termos e para os efeitos previstos no art. 52º, n.º 4, da LGT – designadamente no que tange à falta de meios económicos, ausência de culpa e prejuízo irreparável.

Ora, segundo o preceituado no artigo 150º, n.º 3 e 4, do CPTA, «3 - Aos factos materiais fixados pelo tribunal recorrido, o tribunal de revista aplica definitivamente o regime jurídico que julgue adequado» e «4 - O erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa não pode ser objecto de revista, salvo havendo ofensa de uma disposição expressa de lei que exija certa espécie de prova para a existência do facto ou que fixe a força de determinado meio de prova».

Pelo que está excluído, no recurso de revista excepcional, o controlo do erro na apreciação das provas e na fixação dos factos, mesmo que se situe na distribuição do ónus da prova e nas regras que sobre a distribuição desse ónus resultam da Lei Geral Tributária e do Código Civil, ficando apenas ressalvado esse controlo quando esteja em causa uma disposição expressa da lei que exija certa espécie de prova ou que fixe a força probatória de determinado meio de prova. E não se enquadrando no âmbito desta ressalva a situação discutida nos presentes autos, a questão proposta não pode ser objecto de apreciação no recurso excepcional de revista.

Além de que, nas questões decididas pelo TCA com fundamento em matéria de facto que compromete inexoravelmente a análise das questões de direito e o sentido da decisão, está ultrapassado o interesse na discussão das questões jurídicas intrinsecamente ligadas àquela matéria de facto. A existir erro de julgamento, tal erro não se reporta ao quadro legal da dispensa de garantia contido no art.º 52º da LGT, mas à sua prova, pelo que não se trata de questão de direito com relevância que ultrapasse a fronteira da controvérsia particular destes autos.

Por todo o exposto, não correspondendo o recurso excepcional de revista à introdução generalizada de uma nova instância de recurso e não podendo ser utilizado para a imputação de erros de julgamento ao acórdão recorrido sem a verificação dos requisitos previstos no art.º 150.º do CPTA, não pode ser admitido o presente recurso.

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

Custas pela Recorrente.

Lisboa, 6 de Fevereiro de 2013. — Dulce Neto (relatora) — Alfredo Madureira — Valente Torrão.

**Acórdão de 6 de Fevereiro de 2013.****Assunto:**

*Caducidade da Garantia. Reclamação graciosa. Recurso hierárquico. Artigo 183-A do CPPT.*

**Sumário:**

- I — Actualmente, após a reintrodução do artigo 183º-A do Código de Procedimento e Processo Tributário operada pela Lei n.º 40/2008, de 11 de Agosto, a garantia prestada para suspender o processo de execução fiscal caduca se a reclamação graciosa não estiver decidida no prazo de um ano a contar da data da sua interposição.*
- II — O referido normativo estabelece tal regime apenas para a reclamação graciosa, não se prevendo idêntica possibilidade de declaração de caducidade derivada de eventual atraso de decisão de segundo grau proferida em recurso hierárquico da decisão de reclamação graciosa.*

Processo n.º 1479/12-30.

Recorrente: A....., SA.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Pedro Delgado (relator por vencimento).

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

1. A....., SA., melhor identificada a fls. 5 dos autos, ao abrigo do disposto no artigo 276.º e seguintes do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT), deduziu reclamação do despacho do Serviço de Finanças de Setúbal 2 que indeferiu o pedido de reconhecimento da caducidade da garantia prestada no processo de execução fiscal n.º 3530201101021141.

Por sentença de 30 de Outubro de 2012, o Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada, julgou a reclamação improcedente, por não provada. Reagiu a reclamante A....., SA, interpondo o presente recurso, cujas alegações integram as seguintes conclusões:

«A) O presente recurso tem por objecto a decisão proferida em 30.10.2012 pela Meritíssima Juíza do Tribunal a quo, que julgou improcedente a reclamação do acto do órgão de execução fiscal, apresentada pela Recorrente contra o despacho da autoria do Exmo. Sr. Chefe de Divisão do Serviço de Finanças de Setúbal 2, Divisão de Justiça Tributária, Direcção de Finanças de Setúbal, Autoridade Tributária e Aduaneira, que indeferiu o pedido de caducidade da garantia prestada no processo de execução fiscal n.º 3530201101021141, notificado através do ofício n.º 018163, datado de 03.07.2012.

B) A sentença recorrida deve ser anulada por incorrer em vício substancial de erro de julgamento, porque julgou, erradamente, que o acto reclamado não padece de vício de violação de lei.

C) Devendo, como consequência, ser o acto reclamado anulado, e declarada a caducidade da garantia.

D) Ao contrário do que decidiu o Tribunal a quo, o acto reclamado é manifestamente ilegal, uma vez que não reconheceu a caducidade da garantia prestada.

E) Violando, desse modo, o disposto no artigo 183.º-A do CPPT.

F) Na medida em que, a disciplina legal contida no referido normativo não se cinge à reclamação graciosa, strictu sensu.

G) Aplicando-se, também, no caso do recurso hierárquico, apresentado na sequência do indeferimento da reclamação graciosa, não ter sido decidido no prazo de um ano a contar da sua apresentação.

H) Pois, só assim, se atinge o escopo preconizado pelo legislador no artigo 183.º-A do CPPT.

I) Que é o de promover a celeridade nas decisões que são da competência da AT;

J) Desonerando, por contraponto, o contribuinte de suportar um encargo oculto, por tempo indeterminado, por vezes de montante elevado, face à morosidade da AT,

K) Morosidade para a qual a Recorrente não contribuiu.

L) Assim, ao contrário do que decidiu o Tribunal a quo, não é pelo simples facto de a letra do artigo 183.º-A do CPPT mencionar apenas a reclamação graciosa, que afasta a sua aplicabilidade aos recursos hierárquicos.

M) Uma vez que, também o artigo 169.º do CPPT se refere apenas à reclamação graciosa, sendo, no entanto, entendimento pacífico, quer da AT, quer do Tribunal a quo, quer do Sr. Juiz Conselheiro



Jorge Lopes de Sousa, que aquele preceito é igualmente aplicável, mediante interpretação extensiva da norma, ao recurso hierárquico.

N) Ora, atendendo ao princípio da coerência do sistema fiscal, igual interpretação deverá ser efectuada para o artigo 183.º - A do CPPT.

O) Sob pena de se atribuir interpretações distintas a situações semelhantes, violando, além do mais, o princípio constitucional da igualdade.

P) Deste modo, sendo pacífico que o recurso hierárquico representa um prolongamento do procedimento de reclamação graciosa;

Q) Que ainda não foi proferido o chamado caso decidido no presente pleito administrativo;

R) Tendo sido já amplamente ultrapassado o prazo de um ano previsto no artigo 183.º-A do CPPT;

S) Dúvidas não restam que a garantia prestada pela Recorrente caducou por força do disposto naquele normativo.

T) Até porque, a entender-se o contrário, estaria a permitir-se entrar pela janela aquilo que o legislador impediu que entrasse pela porta. Pervertendo-se por completo o espírito da norma,

U) Ou seja, a AT passaria a decidir rapidamente as reclamações graciosas, tendo como primordial objectivo obstar à caducidade das garantias, para depois demorar anos a decidir o recurso hierárquico.

V) Como é, aliás, o que vem acontecendo.

W) E como, de resto, foi o que sucedeu no caso em apreço.

X) Em que a reclamação graciosa foi decidida em dois meses, encontrando-se o recurso hierárquico pendente de decisão há mais de um ano, sem que nada faça prever uma decisão para breve.

Y) Sendo que, até lá, (não se sabe quando), o contribuinte “terá de se organizar financeiramente” de forma a suportar uma garantia bancária. Já que isso não é preocupação da AT. Pois, no que a ela lhe diz respeito, foi muito diligente ao decidir/indeferir a reclamação graciosa com a máxima brevidade, (no caso, em apenas dois meses).

Z) Ora, o legislador, com o artigo 183.º-A do CPPT, não quis fomentar este tipo de situações, por vezes, abusivas.

AA) Pelo contrário. Quis pugnar pela celeridade, mas ao mesmo tempo justa e fundada decisão do pleito administrativo, promovendo, desse modo, uma maior eficiência da justiça fiscal.

BB) Acresce que, não é pelo facto de a lei prever mecanismos que visem indemnizar o contribuinte pelos encargos suportados com a garantia bancária, que se pode afastar a aplicabilidade do artigo 181.º-A do CPPT ao recurso hierárquico;

CC) Pois, a ser assim, o mesmo valeria para a reclamação graciosa. Ou seja, o legislador não teria necessidade de consagrar a caducidade da garantia, já que o contribuinte podia sempre pedir uma indemnização.

DD) Além de que essa não é uma solução alternativa à caducidade da garantia, já que o facto de se obrigar o contribuinte a suportar encargos, por tempo indeterminado, com vista à manutenção de uma garantia bancária, pode inviabilizar a obtenção de crédito junto das instituições bancárias e, com isso, impedir investimentos determinantes para a manutenção da actividade.

EE) Privando-se o contribuinte na obtenção de crédito, por tempo incerto.

FF) Sendo que esse é um dano cuja indemnização não está prevista, a não ser pela via da responsabilidade civil extracontratual do Estado, que envolve mais custos e mais morosidade num efeito bola de neve.

GG) Por outro lado, a AT com o acto reclamado seguiu um entendimento distinto do preconizado no Ofício Circulado n.º 60.090, de 15.05.2012, segundo o qual “(...) subsiste o pleito que se iniciou com a reclamação graciosa, sendo o recurso hierárquico um prolongamento desse procedimento.” (sublinhado nosso).

HH) Tendo, desse modo, violado o princípio da boa-fé e da protecção da segurança jurídica, frustrando as legítimas expectativas dos contribuintes.

II) Também o Tribunal a quo decidiu mal ao entender que a AT não estaria vinculada ao entendimento perfilhado naquele ofício.

JJ) Violando, de igual modo, o princípio da boa-fé e da protecção da confiança e da segurança jurídica, incorrendo, também por isso, em erro de julgamento.

KK) Refira-se, por último, que o facto do artigo 183.º-A do CPPT ter sofrido várias alterações legislativas, também não obsta que seja aplicado ao recurso hierárquico

LL) Porquanto, a última alteração consistiu na exclusão da caducidade da garantia nas impugnações judiciais, nos recursos e nas oposições.

MM) Mantendo-se, no entanto, o regime intacto no que diz respeito ao procedimento administrativo que envolve a reclamação graciosa e o recurso hierárquico.

NN) Ante o exposto, deve o presente recurso ser julgado procedente, por provado, anulando-se a sentença aqui em causa por violar o artigo 183.º-A do CPPT e, em consequência, ser objecto de anulação o despacho proferido pelo Exmo. Sr. Chefe de Divisão do Serviço de Finanças de Setúbal 2, Divisão de Justiça Tributária, Direcção de Finanças de Setúbal, Autoridade Tributária e Aduaneira, que indeferiu

o pedido de caducidade da garantia prestada no processo de execução fiscal n.º 3530201101021141, notificado através do ofício n.º 018163, datado de 03.07.2012, com todas as consequências legais.

OO) Declarando-se a caducidade da garantia.

#### IV - PEDIDO

Nestes termos, e nos mais de Direito, deve o presente recurso ser julgado procedente, por provado, anulando-se a sentença aqui em causa por violar o artigo 183.º-A do CPPT e, em consequência, ser objecto de anulação o despacho proferido pelo Exmo. Sr. Chefe de Divisão do Serviço de Finanças de Setúbal 2, Divisão de Justiça Tributária, Direcção de Finanças de Setúbal, Autoridade Tributária e Aduaneira, que indeferiu o pedido de caducidade da garantia prestada no processo de execução fiscal n.º 3530201101021141, notificado através do ofício n.º 018163, datado de 03.07.2012, com todas as consequências legais. Declarando-se a caducidade da garantia.»

Não houve contra-alegações.

O EMMP pronunciou-se emitindo o seguinte parecer:

1. Questão controvertida:- se, tendo decorrido mais de um ano a contar da apresentação da reclamação graciosa e do subsequente recurso hierárquico que da mesma foi ainda interposto sem que tenha neste último sido proferida decisão, opera a caducidade da garantia, sendo de efectuar uma interpretação extensiva do previsto no art. 183.º A do C.P.P.T.

2. Posição que se defende.

a. Fundamentação.

O que ora se encontra previsto no art. 183. A do C.P.P.T. é apenas relativos à reclamação graciosa. dispositivo, em face do que se encontra previsto no art. 53.º da L.G.T. quanto a direito a indemnização por garantia prestada no caso de vencimento em “recurso administrativo, impugnação ou oposição à execução, caso a tenha mantido por período superior a três anos”, não é de interpretar no sentido que se propugna no recurso interposto.

Argumenta-se ainda assim ser de entender em face da evolução legislativa ocorrido no sentido de se excluir a caducidade no sentido de recurso jurisdicional, a que seria de equiparar o recurso hierárquico.

No entanto, como defende, a propósito, o Exmº Conselheiro Jorge Lopes de Sousa a não previsão de um prazo máximo para a decisão em recurso hierárquico será não a falta de capacidade de resposta que no caso de recurso jurisdicional terá levado o legislador a adoptar tal posição, mas o carácter facultativo que o recurso hierárquico tem, associado à possibilidade de o contribuinte deduzir impugnação judicial na sua pendência — assim, ob. cit., Vol. III, p. 342 e 343.

Tal a razão que nos parece também que terá levado o legislador a nunca consagrar no dito dispositivo legal a possibilidade de ser declarada a caducidade da garantia por pendência de recurso hierárquico — assim, ob. cit., Vol. III, p. 342 e 343.

2. Conclusão.

Não sendo de colher as razões que se invocam parece que o recurso interposto é de improceder.

2 - Com dispensa dos vistos legais, dada a natureza urgente do processo, vêm os autos à conferência.

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

A) Contra a A....., SA. foi instaurado, em 16-04-2011, o processo de execução fiscal n.º 3530201101021141, pelo Serviço de Finanças de Setúbal 2, para cobrança coerciva de dívida proveniente de IRC de 2009, no montante de € 302.123,98 (cfr. informação oficial de fls. 40 e 41 dos autos e fls. 2 do processo de execução fiscal apenso);

B) Em 23-02-2011, a Reclamante deduziu reclamação graciosa relativamente à liquidação adicional de IRC n.º 2011 261002010, referente ao exercício de 2009, a qual recebeu o n.º 3530201104000854 (cfr. informação oficial de fls. 40 e 41 dos autos e fls. 5 do processo de execução fiscal apenso);

C) Em 13-04-2011, foi emitido o ofício n.º 010697 pela Direcção de Finanças de Setúbal — Divisão de Justiça Tributária, dirigido à Reclamante e por meio do qual se remeteu a decisão de deferimento parcial da reclamação graciosa referida na alínea anterior, a qual se encontra datada de 11-04-2011 (cfr. informação oficial de fls. 40 e 41 dos autos e fls. 97 a 100 do processo de execução fiscal apenso);

D) Em 17-05-2011, a Reclamante apresentou recurso hierárquico do indeferimento parcial da reclamação graciosa (cfr. informação oficial de fls. 40 e 41 dos autos e fls. 110 a 121 do processo de execução fiscal apenso);

E) À data de apresentação da presente reclamação, o recurso hierárquico referido na alínea anterior não foi objecto de decisão (acordo);

F) Por ofício datado de 8-04-2011, o Serviço de Finanças de Setúbal 2 comunicou à Reclamante «para no prazo de 15 dias a contar da assinatura do aviso de recepção, e nos termos do artigo 199º do Código de Procedimento e Processo Tributário, oferecer garantia idónea, a qual pode consistir em garantia bancária, caução, seguro-caução ou qualquer meio susceptível de assegurar o valor de juros indemnizatórios reclamado (€ 21.016,99), acrescido de 25%, no montante total de € 26.271,24 (vinte e seis mil, duzentos e setenta e um euros e vinte e quatro centimos), para que o processo de

execução fiscal a que vier a dar origem fique suspenso até decisão da Reclamação Graciosa apresentada n.º 3530201104000854» (cfr. fls. 78 do processo de execução fiscal apenso);

G) Por carta datada de 21-04-2011, a Reclamante remeteu ao Serviço de Finanças de Setúbal 2 a garantia bancária n.º 125-02-1747451, sobre o Banco «Millennium BCP», no valor de € 26.271,24 (cfr. fls. 82 a 84 do processo de execução fiscal apenso);

H) Através de requerimento datado de 14-06-2012, a Reclamante solicitou o reconhecimento da caducidade da garantia (cfr. informação oficial de fls. 40 e 41 dos autos);

I) Em 29-06-2012, foi elaborada informação pelos serviços da Divisão de Justiça Tributária da Direcção de Finanças de Setúbal, de cujo teor resulta, nomeadamente, o seguinte:

«(...) A suspensão da execução fiscal exige a prestação de garantia ou a realização de penhora que garanta a totalidade da dívida exequenda e do acrescido (art. 52. n.º 2 da LGT e art.s 169º n.º 1 e 199º n.º 4 e 6 do CPPT). (...) Esta garantia tem obrigatoriamente que cobrir a totalidade do crédito exequendo e acrescido, à data da instauração do processo contencioso, pois que apenas a garantia da totalidade da dívida exequenda controvertida e acrescido garantem a suspensão da execução até à decisão do pleito, no caso, foi apresentada reclamação graciosa e subsequente recurso hierárquico, do indeferimento parcial da primeira, onde se discute a legalidade da liquidação IRC no 2011 261002010, relativa ao ano de 2009, em consequência da correcção oficiosa ao lucro tributável, que está na base da instauração do presente processo de execução fiscal.

Assim é condição “sine qua non” para obtenção de suspensão do processo de execução fiscal a apresentação de meio gracioso ou judicial onde se discuta a legalidade ou a exigibilidade da dívida exequenda. (...) Por consulta ao SIGEPPRA, verifica-se que a reclamação graciosa n.º 3530201104000854, foi instaurada em 24.02.2011 e a decisão proferida em 11.04.2011.

Sendo o recurso hierárquico apresentado em 17.05.2011.

Torna-se, assim, por demais evidente, que a tramitação da reclamação graciosa com vista à sua decisão foi inferior ao prazo de um ano, determinado no n.º 1 do art., 183-A do CPPT.

Acresce que a garantia bancária foi apresentada em 03.05.2011, já depois da decisão da reclamação graciosa!

Alega também o executado que “não tendo sido formado o chamado caso decidido no presente pleito administrativo no prazo de um ano, a garantia bancária prestada pela recorrente caducou. Considerando que o recurso hierárquico é um prolongamento da reclamação graciosa, de forma que o prazo de um ano previsto no art. 183º-A do CPPT engloba todos os procedimentos até se formar caso decidido.

Discordamos!

1 - A epígrafe do artigo aplica-se única e exclusivamente aos casos de reclamação graciosa.

2 - Com as alterações legislativas que este artigo tem sofrido, é clara a opção do legislador, apenas por este procedimento gracioso, excluindo expressamente a impugnação judicial, recurso judicial ou oposição que na redacção anterior à Lei n 53-A/2006 de 29.12, em que a garantia prestada caducava se a reclamação graciosa não estiver decidida no prazo de um ano a contar da data da sua interposição ou se na impugnação judicial ou na oposição não tiver sido proferida decisão em 1.ª instância no prazo de três anos a contar da data da sua apresentação.

3 - Com a reintrodução do art. 183º-A do CPPT, com uma nova redacção, restringiu o legislador o regime da caducidade da garantia aos casos em que a reclamação graciosa não for decidida no prazo de um ano a contar da sua apresentação, trata-se de um novo regime, mais restrito, sob a perspectiva dos contribuintes, uma vez que apenas aplicável à reclamação graciosa e já não, como anteriormente, também à impugnação judicial e à oposição à execução fiscal. Acresce que deixou também de se prever o direito à indemnização ao contribuinte pelos encargos que este tenha suportado com a prestação da garantia, se esta caducar.

4 - Esclarece o Acórdão STA n.º 0322/12 de 12.04.2012 relatado por Francisco Rothes, in www.dgsi.pt: “I - Tendo sido atribuído efeito suspensivo à reclamação graciosa, em razão da prestação de garantia, esse efeito mantém-se, ainda que tenha sido declarada a caducidade da garantia por inobservância do prazo de decisão da reclamação graciosa, se for apresentada impugnação judicial na sequência do indeferimento daquela reclamação.

II - É que, nos termos do disposto no artº 169.º, n.º 1, do CPPT, a execução fiscal fica suspensa até à decisão do pleito, sendo que, em relação à reclamação graciosa, a decisão do pleito só ocorrerá quando se formar o caso decidido ou caso resolvido, quando a liquidação se puder considerar estabelecida na ordem jurídica, por a decisão da reclamação graciosa já não ser susceptível de impugnação administrativa (recurso hierárquico) ou contenciosa (impugnação judicial) com fundamento em vícios geradores de anulabilidade.”

5 - Assim, “a declaração de caducidade da garantia pelo órgão da administração tributária com competência para decidir a reclamação graciosa não obsta à manutenção do efeito suspensivo da execução, pelos seguintes motivos:

a) Inexistência de previsão da cessação do efeito suspensivo nas normas constantes do art. 183º-A Código de Procedimento e Processo Tributário

b) a declaração de caducidade constitui uma sanção resultante da morosidade do procedimento tributário ou do processo judicial

c) o prosseguimento da suspensão da execução fiscal sem garantia subsequente à declaração de caducidade surge como uma compensação pelo ónus que foi imposto ao contribuinte de ter que suportar a garantia durante um período de tempo que se considera adequado para ser proferida decisão (no sentido propugnado acórdãos STA-SCT 31.01.2008 processo no 21/08; 20.10.2010 processo n.º 1258/09/ na doutrina Jorge Lopes de Sousa ob. cit. Volume III p. 342)

d) Como consequência da premissa antecedente o efeito da caducidade da garantia declarada na pendência de reclamação graciosa prolonga-se pela subsequente impugnação judicial em que se continua a discutir a legalidade da dívida exequenda.”

(Transcrição do parecer do Procurador-Geral Adjunto do Ministério Público, junto ao Acórdão STA n.º 0322/12 de 12.04.2012 relatado por Francisco Rothes, in www.dgsi.pt).

6 - Contudo, tal será uma consequência da caducidade da garantia, por se ter ultrapassado o prazo legal determinado pelo legislador, para a decisão da reclamação graciosa, não sendo a consagração do prazo de um ano, para a decisão do pleito no seu todo, ou seja, não pretendeu o legislador estipular garantias apenas para um ano, independentemente do facto de ser possível ao executado percorrer os procedimentos gratuitos e judiciais que lhe são facultados pela lei.

7 - A caducidade da garantia prestada dentro das circunstâncias da reclamação não subsiste para além da extinção dessa mesma reclamação.

8 - Acresce notar que, a própria lei (art. 183º-A no 3 do CPPT) reconhece competência exclusiva para apreciação da caducidade às entidades onde se encontra a correr o procedimento de reclamação graciosa.

9 - Em suma, podemos convictamente afirmar:

a) Não sendo decidida a reclamação graciosa no prazo de um ano, a garantia apresentada para suspender o processo de execução fiscal caduca, ainda que seja de manter esse efeito suspensivo até decisão do pleito.

b) Sendo decidida a reclamação graciosa no prazo de um ano, a garantia terá necessariamente que acompanhar os procedimentos gratuitos e os judiciais subsequentes, até decisão final do pleito.

Face ao demonstrado, somos pelo indeferimento do pedido. (...)» (cfr. fls. 25 a 30 dos autos);

J) Sobre a informação referida na alínea antecedente foi exarado despacho pelo Chefe de Divisão, por delegação de competências da Directora de Finanças de Setúbal, com o seguinte teor:

«Confirmo.

Pelo que INDEFIRO o pedido de caducidade da garantia. (...)» (cfr. fls. 25 dos autos);

K) Por ofício n.º 18163 datado de 3-07-2012, foi remetido à Reclamante o despacho que, no âmbito do processo de execução fiscal n.º 3530201101021141 melhor identificado na alínea A) supra, indeferiu o pedido de caducidade de garantia bancária (fls. 24 dos autos);

L) A presente reclamação foi remetida, por carta registada, em 16-07-2012 (cfr. fls. 53 a 56 dos autos).  
Cumpra apreciar e decidir.

#### 4. Do mérito do recurso

4.1 A questão objecto de recurso consiste em saber se incorre em erro de julgamento a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada que julgou não padecer de ilegalidade o despacho da Administração Tributária que indeferiu o pedido de reconhecimento da caducidade da garantia bancária deduzido pela ora recorrente, com o fundamento de que a garantia bancária foi apresentada já depois de decidida a reclamação graciosa e que o artº 183-A do CPPT se aplica única e exclusivamente aos casos de reclamação graciosa.

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

A sentença recorrida considerou que o acto impugnado não viola o artigo 183º-A do CPPT, por entender que face à nova redacção dada a este preceito, “não soçobram dúvidas de que foi intenção do legislador, com as sucessivas alterações legislativas, restringir as situações em que a garantia bancária caduca, sendo que na redacção actualmente vigente apenas se faz menção à reclamação graciosa.

Entendeu-se também, não ser despicienda a circunstância de no n.º 3 daquele mesmo preceito legal se prever que a verificação da caducidade cabe ao órgão com competência para decidir a reclamação.

Concluiu-se, por fim, que a interpretação propugnada pela Reclamante não encontra o mínimo apego na letra da lei, pois que não se afigura ser possível extrapolar a referência a “reclamação graciosa” de forma a abranger, também, o recurso hierárquico”.

Contra o assim decidido se insurge a recorrente sustentando que a disciplina legal contida no artº 183º-A do Código de Procedimento e Processo Tributário não se cinge à reclamação graciosa, stricto sensu, aplicando-se, também, no caso do recurso hierárquico, apresentado na sequência do indeferimento da reclamação graciosa, não ter sido decidido no prazo de um ano a contar da sua apresentação.

4.2 - A nosso ver, face à evolução do regime legal do prazo de validade das garantias prestadas e face à clareza da lei - 183º-A na redacção da Lei n.º 40/2008, de 11 de Agosto - a pretensão da recorrente não pode proceder.

Vejamos.

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

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

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

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

A recorrente alega que a disciplina legal contida no artº 183º-A do Código de Procedimento e Processo Tributário não se cinge à reclamação graciosa, strictu senso, aplicando-se, também, mediante interpretação extensiva da norma, ao recurso hierárquico subsequente.

Entendemos que esta argumentação não merece provimento, sendo várias as razões que, no caso subjudice, apontam para a impossibilidade da referida interpretação extensiva.

Como é sabido na interpretação extensiva, o intérprete chega à conclusão de que a letra do texto fica aquém do espírito da lei. A fórmula verbal diz menos do que aquilo que se pretendia dizer. Segundo BAPTISTA MACHADO, o intérprete «alarga ou estende então o texto, dando-lhe um alcance conforme ao pensamento legislativo, isto é, fazendo corresponder a letra da lei ao espírito da lei»<sup>1</sup>.

Ora no caso subjudice cumpre referir, em primeiro lugar, que a interpretação propugnada pela recorrente não se extrai, de modo algum, do texto da lei.

Com efeito, e como bem se decidiu na sentença recorrida a letra do artigo 183.º-A do CPPT menciona apenas a reclamação graciosa, não se afigurando possível extrapolar a referência a “reclamação graciosa” de forma a abranger, também, o “recurso hierárquico”.

É certo que, de harmonia com o constante do artigo 9º do Código Civil, a interpretação não deve cingir-se à letra da lei, mas sobretudo reconstituir o pensamento legislativo a partir dos textos, tendo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada (nº 1).

Não pode, porém, ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso (artº 9º, n.º 2 do Código Civil).

Mas, sendo consabido que nenhuma interpretação ficará completa com a simples apreensão literal do texto da lei, sendo sempre necessária «uma tarefa de interligação e valoração que excede o domínio literal (²)» e que a captação do sentido de uma norma não pode fazer-se de uma forma isolada, há que recorrer a outros subsídios interpretativos, nomeadamente os elementos sistemático e histórico.

Ora, no caso, também esses contributos interpretativos apontam no mesmo sentido.

Assim cumpre notar, como atrás já se referiu, que o regime de caducidade das garantias foi objecto de várias alterações legislativas nos últimos anos constatando-se que nem na redacção inicial, nem nas redacções subsequentes, ou na actualmente em vigor, se previa ou se prevê, a caducidade da garantia nos casos de recurso hierárquico da decisão da reclamação graciosa.

Com efeito, em qualquer uma das suas redacções, os prazos de caducidade da garantia previstos neste art. 183.º-A, reportavam-se apenas às decisões primárias, administrativas ou judiciais, não se prevendo idêntica possibilidade de declaração de caducidade derivada de eventual atraso de decisões de segundo grau, quer as proferidas em recurso hierárquico da decisão de reclamação graciosa, quer em recurso jurisdicional das decisões judiciais (³).

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

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

Acresce referir que, relativamente ao recurso hierárquico nem na redacção actualmente vigente, nem na redacção inicial foi, alguma vez, fixado um prazo máximo o que, na perspectiva de Jorge Lopes de Sousa (4), deveria ter a ver com a capacidade de resposta que a Administração Tributária podia dar.

Por outro lado a epígrafe do preceito é também elucidativa da intenção do legislador: «caducidade da garantia em caso de reclamação graciosa», sendo que na redacção inicial se referia «caducidade da garantia».

E, finalmente, não será também irrelevante a circunstância de no n.º 3 do preceito se estipular que a verificação da caducidade cabe ao órgão «com competência para decidir a reclamação».

A este propósito não será despidendo notar que na situação que se nos depara a reclamação graciosa foi decidida de forma célere, tendo sido deferida parcialmente em 11.04.2011.

Por sua vez a garantia bancária foi prestada já depois da decisão da reclamação graciosa (21.04.2011), sendo que o recurso hierárquico interposto do indeferimento parcial da reclamação graciosa (em 17.05.2011) é que aguarda decisão há mais de um ano – cf. probatório, pontos C a G.

Dúvidas não há, pois, que o legislador veio restringir a caducidade da garantia aos casos de apresentação de reclamação graciosa, não se prevendo idêntica possibilidade de declaração de caducidade derivada de eventual atraso de decisão de segundo grau proferida em recurso hierárquico da decisão de reclamação graciosa.

Trata-se de uma opção clara do legislador, discutível, é certo, mas uma opção que resulta do pensamento legislativo e não permite margem para a interpretação extensiva propugnada pela recorrente.

Daí que não colha a argumentação da recorrente quando refere que a última alteração da lei consistiu apenas na exclusão da caducidade da garantia nas impugnações judiciais, nos recursos e nas oposições, mantendo-se, no entanto, o regime intacto no que diz respeito ao procedimento administrativo que envolve a reclamação graciosa e o recurso hierárquico (conclusões LL e MM)

Este argumento encerra uma petição de princípio, pois que se dá como demonstrado o que não está efectivamente demonstrado, ou seja que a previsão legal do referido normativo, no que respeita ao processo administrativo, envolvia não só a reclamação graciosa como também o recurso hierárquico.

Ora, como vimos, isso não sucede na redacção actual, nem sucedeu nunca desde a primitiva redacção.

4.3 Alega também a recorrente que, tal como o artigo 169.º do Código de Procedimento e Processo Tributário, que se refere apenas à reclamação graciosa, deve ser aplicável, mediante interpretação extensiva da norma, ao recurso hierárquico, do mesmo modo idêntica interpretação deverá ser efectuada para o artigo 183.º - A do Código de Procedimento e Processo Tributário, em atenção ao princípio da coerência do sistema fiscal.

Mas tal posição não merece provimento já que esta argumentação é válida para o efeito suspensivo do processo de execução fiscal mas não pode ser estendida à caducidade da garantia, que mereceu do legislador fiscal previsão e estatuição diversa.

Dispõe aquele normativo (artº 169º do Código de Procedimento e Processo Tributário) sobre o efeito suspensivo do processo de execução fiscal decorrente da garantia prestada no âmbito da reclamação graciosa, impugnação judicial ou recurso judicial que tenham por objecto a legalidade da dívida exequenda estipulando expressamente que execução ficará suspensa até à decisão do pleito, desde que tenha sido constituída garantia nos termos do artigo 195.º ou prestada nos termos do artigo 199.º ou a penhora garanta a totalidade da quantia exequenda e do acrescido, o que será informado no processo pelo funcionário competente.

Ora é esta referência expressa à «decisão do pleito» que se julga determinante para o entendimento acolhido na jurisprudência e doutrina no sentido de que a garantia, prestada para obter o efeito suspensivo da reclamação graciosa, valerá até à decisão final do pleito, entendendo-se por decisão final do pleito o trânsito da decisão final do processo de impugnação, ainda que seja interposto recurso judicial da decisão do tribunal de 1ª instância, ou, em caso de impugnação administrativa, quando se formar o chamado caso decidido ou resolvido, - cf. Rui Duarte Morais, A Execução Fiscal, pag. 80, Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e Processo Tributário anotado, vol. III, pag. 220. e João António Valente Torráo, no seu Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado e comentado, pag. 474.

Bem ao invés, na hipótese em apreço, decorre, como vimos, da previsão e estatuição do artº 183º A e das sucessivas alterações legislativas de que foi objecto, que legislador quis restringir a caducidade da garantia aos casos de apresentação de reclamação graciosa, e fê-lo de forma expressa e inequívoca, não sendo possível concluir que tal previsão legal abrange também o recurso hierárquico.

Tratando-se, pois, de situações de recorte processual diverso e visando diferentes finalidades, bem se compreende que o legislador tenha optado por estatuição divergente, sem que daí ocorra qualquer incoerência.

4.4 Mas a recorrente invoca, ainda, que a Administração Tributária seguiu um entendimento distinto do preconizado no Ofício Circulado n.º 60.090, de 15.05.2012, segundo o qual “(...) subsiste o pleito que se iniciou com a reclamação graciosa, sendo o recurso hierárquico um prolongamento desse procedimento.”

Tendo, desse modo, violado o princípio da boa-fé e da protecção da segurança jurídica, frustrando as legítimas expectativas dos contribuintes, ilegalidade essa que terá sido sancionada pela sentença recorrida.

Também aqui carece de razão.

O ofício circulado n.º 60090, de 15.05.2012, publicado no site Portal das Finanças <sup>(5)</sup> refere-se, na parte citada pela recorrente (arts. 80 e 81 da petição inicial a fls.13), à caducidade da garantia na pendência da reclamação graciosa e à possibilidade, caso seja interposto recurso hierárquico, de a AT solicitar a prestação de nova garantia.

O que sobre a matéria ali se diz, é que, caso exista caducidade da garantia na pendência da reclamação graciosa e, posteriormente, seja interposto recurso hierárquico, não deve a AT solicitar a prestação de nova garantia, pois subsiste o pleito que se iniciou com a reclamação graciosa, sendo o recurso hierárquico um prolongamento desse procedimento.

O que bem se compreende já que, por força das disposições conjugadas dos arts. dos arts. 169º, nº1, e 103º, n.º 5 do Código de Procedimento e Processo Tributário, caducada a garantia o processo de execução fiscal continua suspenso, mesmo sem garantia, até ao momento em que estaria se a garantia se mantivesse, ou seja, até à decisão do pleito, não sendo devida qualquer outra garantia para obter o referido efeito suspensivo. <sup>(6)</sup>

Ora, como é manifesto, daquela afirmação não se pode retirar a conclusão de que se formaram expectativas jurídicas legítimas dos contribuintes em relação à possibilidade da caducidade da garantia por não ter sido decidido, no prazo de um ano, o recurso hierárquico, e de que existe um direito à não-frustração de tais expectativas jurídicas.

Não é essa a doutrina que se extrai do contexto da referida instrução administrativa.

Bem pelo contrário, ali se refere expressamente no parágrafo anterior (não citado pela recorrente) que «A redacção actual deste preceito (artº 183º-A do Código de Procedimento e Processo Tributário) restringe o âmbito de aplicação da norma às situações de apresentação de reclamação graciosa».

Não se verifica, pois, a invocada ilegalidade do despacho reclamado por violação dos princípios da boa-fé e da protecção da confiança, pelo que se desatende, também nesta parte, a pretensão da recorrente.

Improcedem assim todos os fundamentos do recurso.

Pelo exposto, a sentença recorrida, que decidiu pela confirmação do despacho que indeferiu o requerimento de declaração de caducidade da garantia prestada, não merece censura e é de confirmar.

#### 5. DECISÃO

Termos em que, os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, em negar provimento ao recurso, e confirmar a decisão recorrida.

Custas pela Recorrente.

Lisboa, 6 de Fevereiro de 2013. — *Pedro Delgado* (relator por vencimento) — *Ascensão Lopes* (vencido nos termos do voto anexo) — *Valente Torrão*.

#### Voto de vencido

A....., SA., melhor identificada a fls. 5 dos autos, ao abrigo do disposto no artigo 276.º e seguintes do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT), deduziu reclamação do despacho do Serviço de Finanças de Setúbal 2 que indeferiu o pedido de reconhecimento da caducidade da garantia prestada no processo de execução fiscal n.º 3530201101021141.

Por sentença de 30 de Outubro de 2012, o TAF de Almada, Julgou a reclamação improcedente, por não provada. Reagiu a particular A..... SA, interpondo o presente recurso.

A questão controvertida tal como a enunciou o Mº Pº no seu parecer consiste em saber se, tendo decorrido mais de um ano a contar da apresentação da reclamação graciosa e do subsequente recurso hierárquico que da mesma foi ainda interposto sem que tenha neste último sido proferida decisão, opera a caducidade da garantia, sendo de efectuar uma interpretação extensiva do previsto no art. 183.º A do C.P.P.T..

A meritíssima juíza do TAF de Almada, julgou a reclamação improcedente.

Factualmente releva o seguinte:

1) A recorrente apresentou em 23/02/2011 reclamação graciosa da liquidação adicional do IRC do ano de 2009;

2) Por decisão de 11/04/2011 foi deferida parcialmente a reclamação graciosa.

3) Em 08/04/2011 foi exigida à recorrente garantia bancária que esta prestou em 21/04/2011.

4) Após decisão da reclamação graciosa, em 17/05/2011 a recorrente interpôs recurso hierárquico daquela decisão

5) Em 14/06/2012 e, ainda na pendência do recurso hierárquico por si apresentado a ora recorrente requereu o reconhecimento da caducidade da garantia bancária pedido este que foi indeferido com o fundamento em que a garantia bancária foi apresentada já depois de decidida a reclamação graciosa e que o artº 183-A do CPPT se aplica única e exclusivamente aos casos de reclamação graciosa e que a caducidade da garantia prestada dentro das circunstâncias da reclamação graciosa não subsiste para além da extinção dessa mesma reclamação ainda que se lhe siga recurso hierárquico.

A sentença recorrida considerou que o acto impugnado não viola o artigo 183º-A do CPPT, porque face à nova redacção dada a este preceito, “não soçobram dúvidas de que foi intenção do legislador, com as sucessivas alterações legislativas, restringir as situações em que a garantia bancária caduca, sendo que na redacção actualmente vigente apenas se faz menção à reclamação graciosa. Não será, também, despicienda a circunstância de no n.º 3 daquele mesmo preceito legal se prever que a verificação da caducidade cabe ao órgão com competência para decidir a reclamação.

Acresce que a interpretação propugnada pela Reclamante não encontra o mínimo apego na letra da lei, pois que não se afigura ser possível extrapolar a referência a “reclamação graciosa” de forma a abranger, também, o recurso hierárquico”.

A questão de direito consiste na melhor interpretação a dar ao artigo 183-A do CPPT, na redacção vigente em 2011, ou seja, na redacção dada pela Lei n.º 40/2008, de 11 de Agosto. Concretamente está em causa saber se a garantia caduca também no caso de recurso hierárquico que não seja decidido no prazo de um ano.

Vejamos a evolução do preceito:

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

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

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

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

O primeiro sentido que se extrai das expressões verbais utilizadas por esta norma é o de que a garantia deve ser prestada antes de se verificar a caducidade, e por conseguinte, antes do decurso do prazo de um ano após a interposição da reclamação graciosa. Na verdade, como se expressou no Ac. Deste STA de 10/10/2012 tirado no recurso n.º 01128/11, em que o ora Relator interveio como 2º Adjunto, “a expressão «garantia prestada... caduca» parece comportar o sentido de que a garantia deve estar prestada ou constituída no momento em que ocorre a caducidade. Dir-se-á que não se pode declarar a caducidade de uma garantia que não chegou a ser efectivamente prestada, pois não se pode extinguir um acto que nunca se verificou”.

No nosso caso a reclamação graciosa foi decidida de forma célere e a garantia foi prestada já depois dessa decisão sendo que o recurso hierárquico que se seguiu é que está por decidir há mais de um ano.

Será como defende a recorrente que a disciplina legal contida no 1 83º- A do CPPT. não se cinge à reclamação graciosa, strictu sensu aplicando-se, também, no caso do recurso hierárquico, apresentado na sequência do indeferimento da reclamação graciosa, não ter sido decidido no prazo de um ano a contar da sua apresentação?

Creemos que sim. Vejamos:

Estamos de acordo que o escopo preconizado pelo legislador no artigo 183º- A do CPPT, que é o de promover a celeridade nas decisões que são da competência da AT; desonerando, por contraponto, o contribuinte de suportar um encargo oculto, por tempo indeterminado, por vezes de montante elevado, face à morosidade da AT, para a qual o contribuinte não contribuiu.

Assim, ao contrário do que decidiu o Tribunal a quo, não é pelo simples facto de a letra do artigo 183.º-A do CPPT mencionar apenas a reclamação graciosa, que afasta a sua aplicabilidade aos recursos hierárquicos, uma vez que, também o artigo 169.º do CPPT se refere apenas à reclamação graciosa, e a melhor doutrina pela voz de Jorge Lopes de Sousa, defende que aquele preceito é igualmente aplicável, mediante interpretação extensiva da norma, ao recurso hierárquico. De resto também a versão originária do preceito referia apenas “reclamação graciosa” com abrangência a toda a fase



graciosa de sindicância dos tributos (onde se inclui o recurso hierárquico) e também à fase judicial (impugnação judicial, recurso judicial ou oposição). E, não obstante a mera referência a “reclamação graciosa” cremos que não se questionava na altura a abrangência do preceito a toda a fase de contencioso tributário, recurso hierárquico incluído. Afirma-se pois a possibilidade de interpretação extensiva do preceito. Também, atendendo ao princípio da coerência do sistema fiscal, igual interpretação deverá ser efectuada, agora, para o artigo 183.º - A do CPPT, na sua actual redacção.

O recurso hierárquico representa um prolongamento do procedimento de reclamação graciosa, integrando-se na fase graciosa de resolução de conflitos fiscais em que se concede à Administração Tributária a faculdade de emendar qualquer erro praticado na liquidação dos tributos, sendo a maior ou menor brevidade da decisão da sua inteira responsabilidade. Faz todo o sentido que o prazo de caducidade da garantia prestada se estenda a toda a fase graciosa sob pena, como diz a recorrente, de poder perverter-se o espírito da norma que é impor à administração tributária uma decisão, em toda a fase de contencioso gracioso, em prazo razoável que a actual lei fixou num ano, com um duplo objectivo de tutela dos interesses do executado. Evitar a penhora prematura dos seus bens e prolongar por demasiado tempo os encargos excessivos dos contribuintes que poderiam advir com a prestação da garantia “ad eternum”.

O fim visado pelo legislador ao introduzir no CPPT o artigo 183º-A, através da Lei n.º 15/2001, de 5/6 foi o de impor a administração tributária (e na redacção inicial, como vimos, também aos tribunais) a resolução célere da sindicância dos impostos, por via graciosa como meio de desonerar os contribuintes com os referidos encargos excessivos que poderiam ter com a prestação da garantia.

A racionalidade da norma facilmente se descobre pela valoração e ponderação dos diversos interesses que regula. Como refere Rui Duarte Morais, o artigo 183º -A do CPPT «procura estabelecer um equilíbrio entre a necessidade de condicionar a suspensão da execução à prestação de garantia e o direito dos contribuintes à justiça, o qual inclui o direito a verem o seu caso apreciado e decidido por um Tribunal num prazo razoável. Veio por fim a uma situação de todos conhecida na prática: a de o contribuinte ter que prestar caução ou equivalente para obstar à penhora dos seus bens e ficar obrigado a mantê-la anos e anos (por vezes mais de uma dezena de anos) enquanto o processo segue, “pachorramente”, o seu curso em Tribunal» (cfr. A Execução Fiscal, pág. 89).

Como dá conta Jorge de Sousa, o conhecimento da razão de ser da lei (ratio legis) foi logo revelado na proposta de lei que esteve na origem da Lei n.º 15/2001: «Porque importa responsabilizar a administração e os tribunais na condução célere e expedita do processo, determina-se o levantamento das garantias prestadas pelo contribuinte para suspender a execução, sempre que a reclamação graciosa não se encontre decidida no prazo de 12 meses ou a impugnação judicial não esteja julgada em primeira instância no prazo de 24 meses. Previne-se, assim, a imposição ao contribuinte de um encargo oculto por razões que lhe são alheias» (cfr. Código de Procedimento e de Processo Tributário, 6ª ed. Vol. III, pág. 340).

O regime de “caducidade da garantia” assenta pois na protecção do interesse do executado em não ser onerado de forma excessiva com a demora, por motivos que não lhe são imputáveis, na apreciação da questionação que faz da liquidação do imposto. Ora, este interesse não deixa de se fazer sentir do mesmo modo e intensidade quando a garantia é prestada após a decisão célere da reclamação graciosa (no caso em dois meses) já na fase de recurso hierárquico e, este demora anos a ser decidido. Os ditos “encargos ocultos” que se querem evitar com a caducidade da garantia também existem nesta situação. Também neste caso se impõe censurar a morosidade do procedimento, não fazendo recair sobre o contribuinte as consequências nefastas decorrentes dessa demora. Acresce referir que não oferecendo dúvidas que o legislador veio restringir a caducidade da garantia aos casos de apresentação de reclamação graciosa, o que significa que se a executada tivesse começado por se defender através da impugnação judicial não poderia beneficiar do regime de caducidade consagrado no art. 183º-A do CPPT. Mas, o facto de a mesma ter optado por seguir a via graciosa começado por apresentar reclamação graciosa faz com que possa beneficiar desse regime, a nosso ver em toda a fase graciosa. Em suma: quando o legislador fala em “reclamação graciosa” tal deve ser entendido em sentido amplo de, “impugnação” administrativa, abrangendo quer a reclamação graciosa quer o recurso hierárquico, indo-se, desta forma, ao encontro da razão de ser da norma.

No nosso caso a garantia foi prestada, na sequência de reclamação graciosa deduzida contra a liquidação do tributo que deu origem à dívida exequenda em ordem a obter a suspensão da execução fiscal, e foi prestada logo a seguir à notificação do seu deferimento parcial a que se seguiu a fase de recurso hierárquico (que integra a fase graciosa seguindo-se à reclamação). E, este facto tem a consequência de operar a caducidade da garantia ao fim de um ano, pelo que a decisão que indeferiu a declaração dessa caducidade, a nosso ver, não se devia manter.

Assim considerando, formularíamos as seguintes proposições:

1) Não há qualquer dúvida de que o fim visado pelo legislador ao introduzir no CPPT o artigo 183º-A, através da Lei n.º 15/2001, de 5/6 foi o de impor à administração tributária (e na redacção inicial, como vimos, também aos tribunais) a resolução célere da sindicância dos impostos, por via

graciosa como meio de desonerar os contribuintes com os referidos encargos excessivos que poderiam ter com a prestação da garantia.

2) Apesar de o mencionado preceito só referir a expressão “reclamação graciosa” tal deve ser entendido em sentido amplo de, “impugnação” administrativa, abrangendo quer a reclamação graciosa quer o recurso hierárquico, indo-se, desta forma, ao encontro da razão de ser da norma.

Pelo exposto, daríamos provimento ao recurso. — *Ascensão Lopes*.

(<sup>1</sup>) (Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador, (11.ª reimpressão), pags. 182-185)

(<sup>2</sup>) (Ob. citada, pags. 185)

(<sup>3</sup>) (É este também o entendimento que se colhe em Jorge Lopes de Sousa – CPPT- 6ª edição, Vol. III, pág. 342.)

(<sup>4</sup>) (Ob. Citada, pag. 342.)

(<sup>5</sup>) ([http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/170E8872-070C-4E7B-8607-384828E15E8E/0/Of\\_Circulado2060090.pdf](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/170E8872-070C-4E7B-8607-384828E15E8E/0/Of_Circulado2060090.pdf))

(<sup>6</sup>) (Cf. neste sentido Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo 364/12, de 26.04.2012, in [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).)

## Acórdão de 14 de Fevereiro de 2013.

### Assunto:

*Fundamentação da Sentença. Prescrição da Obrigação Tributária. Interrupção e Suspensão do Prazo. Fundamentação do Acto Reclamado.*

### Sumário:

- I — A nulidade da sentença por falta de fundamentação só ocorre quando se verifica uma ausência absoluta de fundamentação, e não já quando se verifique a sua deficiência ou incongruência e, muito menos, quando haja erro na subsunção dos factos à norma jurídica ou erro na interpretação desta.*
- II — A interrupção do prazo de prescrição significa, por definição e expressa consagração do art.º 326º do Código Civil, que todo o tempo decorrido até ao acto interruptivo é apagado ou perdido, iniciando-se depois a contagem de novo prazo de prescrição. Isto é, com o advento do acto interruptivo, elimina-se todo o tempo já transcorrido, o que provoca o nascimento de novo e integral prazo prescricional, o qual, em princípio, e a menos que a lei diga o contrário, começa imediatamente a correr a partir desse acto.*
- III — O n.º 2 do art.º 49º da LGT – que determinava que o efeito interruptivo se prolongava no tempo, não produzindo, em princípio, o imediato começo de novo prazo prescricional, pois só no caso de ocorrer uma paragem do processo por período superior a um ano, por facto não imputável ao sujeito passivo, é que cessava o efeito interruptivo, havendo então que somar ao tempo que viesse a decorrer após o ano de paragem todo aquele que decorrerá até à data da autuação do processo – foi revogado a Lei n.º 53.º-A/2006, de 29.12, que entrou em vigor em 1.01.2007.*
- IV — Tendo a execução fiscal sido instaurada já no ano de 2008 e a citação ocorrido em 28.02.2008 (primeiro acto interruptivo à luz do disposto no art.º 49º n.º 1 da LGT), nunca poderia ter aplicação o disposto no n.º 2 do art.º 49º da LGT, então já revogado.*
- V — Mesmo aceitando que o novo prazo de 8 anos começou a correr imediatamente após o acto interruptivo (o que levaria à prescrição apenas em 28.02.2016), ainda assim teria de se atender às causas suspensivas do prazo de prescrição que o legislador fiscal instituiu nos n.ºs 4 e 5 do art.º 49º da LGT, nos seguintes moldes: «4- O prazo de prescrição legal suspende-se em virtude de pagamento de prestações legalmente autorizadas, ou enquanto não houver decisão definitiva ou passada em julgado, que puser termo ao processo, nos casos de reclamação, impugnação, recurso ou oposição, quando determinem a suspensão da cobrança da dívida.»; «5 - O prazo de prescrição legal suspende-se, ainda, desde a instauração de inquérito criminal até ao arquivamento ou trânsito em julgado da sentença.».*

VI — *Tendo o despacho do órgão da execução fiscal dado a conhecer os motivos por que decidiu exigir à executada a prestação de nova garantia, através de um discurso adequado e suficiente, perfeitamente perceptível por um destinatário normal ou razoável colocado perante as circunstâncias concretas que rodearam a prática do acto, não pode dar-se por verificado o vício de falta de fundamentação deste acto.*

Processo n.º 3/13-30.

Recorrente: A. ..., L.<sup>da</sup>

Recorrido: Autoridade Tributária e Aduaneira.

Relatora: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons.<sup>o</sup> Dr. Dulce Neto.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

**1. A. ..., L.<sup>da</sup>**, com os demais sinais dos autos, recorre para este Supremo Tribunal da decisão proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu, de improcedência da reclamação que esta sociedade deduziu contra o despacho do Chefe de Finanças de Santa Comba Dão que, na execução fiscal contra si instaurada por dívidas de IRC dos anos de 2003 e 2004, indeferiu o pedido de revogação do despacho que determinou a prestação de nova garantia.

1.1. Terminou a sua alegação enunciando as seguintes conclusões:

1. A ora recorrente deduziu reclamação da decisão do Exmo. Sr. Chefe do Serviço de Finanças que não atendeu à inadmissibilidade da exigência de prestar nova garantia nos autos. Seguidamente,

2. Foi proferida douta sentença onde se considerou não ser o momento para se conhecer do mérito da presente reclamação. Todavia,

3. A Reclamante inconformada interpôs recurso jurisdicional desta sentença para o Supremo Tribunal Administrativo. Seguidamente,

4. O Supremo Tribunal de Justiça proferiu Acórdão onde se considerou que se o mérito da reclamação não fosse imediatamente conhecido, prognosticava-se a inutilidade do seu conhecimento após a venda. Tendo, pois, que decidir sobre o mérito da reclamação, decidindo se a dívida está ou não prescrita Ora,

5. Após a baixa dos autos, veio agora o Tribunal *a quo* proferir douta sentença que julgou “improcedente a alegada prescrição das dívidas exequendas e a demais reclamação, mantendo-se integralmente o despacho reclamado”. Sucede que,

6. Não pode a agora recorrente conformar-se com a douta decisão proferida. Desde já,

7. Pela invalidade da decisão reclamada por não ter sido fundamentada a decisão tocante à prescrição. Mais,

8. Não se percebe os cálculos realizados pelo Tribunal *a quo* para concluir pela não prescrição da quantia exequenda. Na verdade,

9. Não se percebe como o Tribunal *a quo* concluiu pela não prescrição da quantia exequenda, não tendo sequer solicitado elementos que lhe permitissem concluir num ou noutro sentido. Efectivamente,

10. Da douta sentença nada se retira quanto à fundamentação da alegada não verificação da prescrição. Ora,

11. A quantia em causa no presente processo, referente a IRC de 2003 e 2004, de acordo com o art. 48º da LGT foi atingida pela prescrição. De facto,

12. A prescrição desta quantia já ocorreu mesmo considerando a interrupção decorrente da citação da ora recorrente. Na verdade,

13. Com a citação interrompeu-se o decurso do prazo da prescrição, nos termos do artigo 49º, n.º1 da LGT. Posto isto,

14. O processo esteve parado por período superior a um ano por facto não imputável ao sujeito passivo. Pelo que,

15. O efeito interruptivo cessou um ano após a citação da recorrente, de acordo com o já referido artigo 49º, n.º 2 da LGT (normativo aplicável *in casu* tendo em conta que os factos se reportam ao exercício do ano de 2003 e 2004 e estando, por conseguinte, este n.º 2 do art. 49º da LGT em vigor nessa data), somando-se o tempo que decorrer após esse período ao que tiver decorrido até à data da autuação. Ou seja,

16. O processo de execução fiscal esteve parado, por facto não imputável ao contribuinte, durante mais de um ano. Então,

17. A interrupção prevista no art. 49º, n.º 1 da LGT cessou um ano após a citação da recorrente,

18. Estando passados mais de 8 anos. Acresce que,

19. Para efeitos de interrupção da prescrição, são irrelevantes — por a lei não as contemplar — interrupções sucessivas,

20. Prevalecendo, por consequência, a primeira hipótese que tiver surgido. Assim,

21. A prescrição é um facto consumado. Pelo que,

22. Face a esta realidade inofismável impõe-se que a prescrição seja conhecida. Acresce que,

23. O argumento mobilizado pelo Tribunal *a quo* que o prazo de prescrição se encontra suspenso por prestação de garantia bancária também não colhe. Pois,

24. A recorrente apresentou garantia bancária que foi considerada inidónea. Assim,

25. O Órgão de execução fiscal, ao não considerar a garantia prestada idónea para suspender a execução, não pode, ao mesmo tempo, pretender que o processo se encontre suspenso. Pois,

26. Se a garantia prestada não é válida, tal como foi invocado pela Administração Fiscal, o processo não se pode encontrar suspenso em virtude da prestação dessa mesma garantia.

27. Chegando-se, assim, à conclusão que a quantia exequenda já se encontra prescrita. Ora,

28. A omissão de fundamentação viola os mais básicos princípios constitucionais vigentes no nosso Estado de Direito Democrático.

29. Também aqui, a par do desrespeito da igualdade das partes (artigos 13.º e 20.º da CRP), houve a manifesta violação dos artigos 55º, 60º, n.º 5 e 98º da LGT.

30. Pior, nem a AF nem o Tribunal *a quo* instruíram tal decisão de qualquer elemento probatório.

31. Cumpre ainda realçar que, a decisão de que se recorre padece de manifesta falta de fundamentação também no que toca à invocada falta de fundamentação legal do despacho reclamado. Pois,

32. Não restam dúvidas de nenhuma espécie de que a Administração Tributária surge em situação de paridade com o sujeito passivo. E,

33. As decisões em processos de execução fiscal têm de ser considerados nulas quando lhes faltar a indicação correcta das verdadeiras razões de facto e de direito que as determinaram. Assim,

34. A ausência, quer das situações fácticas, quer das disposições legais aplicáveis, traduz-se em violação clara e inequívoca dos artigos 74º, n.º 1 e 77º, n.ºs 1 e 2, da LGT. De facto,

35. A Administração Tributária não actuou em obediência à lei e ao direito, em clara e inequívoca violação dos artigos 56º, n.º 1, 74º, n.º 1, 77º, n.ºs 1, 2 e 4 da LGT, 124º, n.º 1 e 125º, n.ºs 1 e 2 do CPA. Já que,

36. Não contém a legislação pertinente e adequada. Sendo certo que,

37. A fundamentação é uma garantia específica da aqui recorrente, que não podia ser omitida na douda decisão do Tribunal *a quo*. Assim,

38. Dúvidas não restam que a decisão recorrida, ao decidir da forma como decidiu, continua a pecar por falta de fundamentação, persistindo a ora recorrente no desconhecimento total da fundamentação da decisão tomada pela Administração Tributária. Pois,

39. A douda decisão recorrida limita-se a anuir na decisão de exigir a prestação de nova garantia, apoiando-se na mesma para a sua justificação. o que,

40. É de todo ilegal. Assim sendo,

41. A douda decisão é, salvo o devido respeito, nula por não ter especificado os seus fundamentos de facto e de direito, de acordo com o disposto nos artigos 125º, n.º 1 do CPPT e 668º, n.º 1, alínea b) do CPC. Desta forma,

42. O Tribunal *a quo* fez, salvo o devido respeito, uma errada interpretação do direito, com uma aplicação selectiva e errónea das normas legais aplicáveis à situação dos autos. Pelo que,

43. A douda sentença padece de nulidade que expressamente se invoca, por clara violação da normatividade legal que se deixa transcrita

NESTES TERMOS NOS MELHORES DE DIREITO,

E com o mui doudo suprimento de Vossas Excelências, crê-se que o presente recurso obterá provimento por provado, com a consequente revogação da douda decisão do Tribunal *a quo*. Como é de Justiça.

1.2. A Recorrida não apresentou contra-alegações.

1.3. O Exmo. Senhor Procurador-Geral Adjunto emitiu doudo parecer no sentido de ser negado provimento ao recurso, por considerar que a sentença recorrida não padece nem da nulidade que lhe é imputada nem de erro no julgamento das questões que bem apreciou e decidiu.

1.4. Com dispensa dos vistos dos Exmºs Juízes Conselheiros Adjuntos, atenta a natureza urgente do processo, cumpre decidir.

2. Na sentença recorrida deu-se como assente a seguinte matéria de facto:

A- No processo executivo n.º 2648200801000411, instaurado em 13-01-2008 contra A..., Lda, onde se visa a cobrança coerciva de dívidas de IRC dos anos de 2003 e 2004, no montante de € 11.900,61, a executada foi citada em 28-02-2008 – cfr docs. de fls. 39 e 52 aqui dados por reproduzidos, o mesmo se dizendo dos demais infra referidos;

B- A executada apresentou em 08 de Maio de 2008, garantia bancária no montante de C 15.896,76. válida pelo período de 15 meses, “*expira a 07 de Agosto de 2009*”. vide fls. 23 e 30;

C- Por despacho proferido em 28 de Fevereiro de 2012, no já aludido processo executivo, considerando-se que a garantia bancária expirou em 07 de Agosto de 2009, donde se conclui “*que a partir daquela data a garantia perde a sua eficácia. Por esse motivo e em virtude de as impugnações judiciais ainda se encontrarem no Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu... para que a presente execução fique suspensa... é necessário que seja constituída garantia... Nestes termos determino que se*

notifique o executado para no prazo de 15 dias prestar nova garantia, sob pena de proceder à penhora de bens.” – cfr. documento de fls. 22;

D- Na data em que foi proferido, foi dado a conhecer, pessoalmente, à executada – cfr. fls. 23;

E- A executada, em reacção ao referido despacho, veio em 13-03-2012 apresentar requerimento onde, para além do mais, defendeu “*não vem esclarecida qual a razão porque se encontra expirado e quando alegadamente expirou o referido prazo de validade... Esse despacho carece em absoluto de fundamentação legal e factual...*”. Terminou pedindo a revogação do aludido despacho – cfr. fls. 32 a 34;

F- A Entidade requerida, em 16-03-2012, pronunciando-se sobre o requerido e disse: “*Visto o despacho, verifica-se que está devidamente fundamentado, pelo que indefiro o pedido de revogação agora requerido, mantendo-se assim todos os pressupostos contidos no referido despacho*” – cfr. fls. 35;

G- Indeferimento comunicado à Requerente, em 19-03-2012 tendo esta reagido à notificação apresentando, via postal, em 26-03-2012, a reclamação que deu origem aos presentes autos.- cfr. docs. de fls. 36, 37 e 4 a 27;

H- A Reclamante apresentou, em 24-03-2008, reclamações gratuitas contra as liquidações que originaram as dívidas exequendas, as quais findaram por indeferimento – vide § 3.º da informação de fls. 39;

I- A discordância com as referidas liquidações levou a Reclamante a intentar, em 17-02-2009 e 08-04-2011, impugnações judiciais que pendem neste Tribunal – idem anterior, § 6.

3. O objecto do presente recurso é a sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu, de improcedência da reclamação que a sociedade ora Recorrente deduziu contra o despacho do Chefe do Serviço de Finanças que, na execução fiscal contra si instaurada por dívidas de IRC dos anos de 2003 e 2004, indeferiu o pedido de revogação do acto que lhe determinou a prestação de nova garantia.

A sentença apreciou as duas questões suscitadas na reclamação, traduzidas na falta de fundamentação do despacho reclamado e na prescrição dívidas exequendas (prescrição que, apesar de constituir questão nova, o Mmº Juiz entendeu dever apreciar por força da oficiosidade do seu conhecimento), julgando ambas improcedentes.

Segundo a Recorrente, a sentença é nula por falta de especificação dos fundamentos de facto e de direito que levaram à decisão de improcedência dessas duas questões e terá, também, incorrido em erro de julgamento em matéria de direito na apreciação e decisão de ambas as questões.

### 3.1. Da nulidade da sentença por falta de fundamentação.

Constitui nulidade da sentença, nos termos do artigo 125º do CPPT, bem como da alínea b) do n.º 1 do artigo 668.º do CPC, a falta de especificação dos fundamentos de facto e de direito que justificam a decisão.

Como já explicava ALBERTO DOS REIS, no “*Código de Processo Civil Anotado*”, e tem sido entendimento uniforme da doutrina e da jurisprudência, a falta de fundamentação prevista no preceito é a falta absoluta, dela se subtraindo as situações de fundamentação insuficiente, medíocre ou errada, quer a nível factual, quer jurídico. «*Há que distinguir cuidadosamente a falta absoluta de motivação da motivação deficiente, medíocre ou errada. O que a lei considera nulidade é a falta absoluta de motivação; a insuficiência ou mediocridade da motivação é espécie diferente, afecta o valor doutrinário da sentença, sujeita-a ao risco de ser revogada ou alterada em recurso, mas não produz nulidade. Por falta absoluta de motivação deve entender-se a ausência total de fundamentos de direito e de facto. Se a sentença especificar os fundamentos de direito, mas não especificar os fundamentos de facto, ou vice-versa, verifica-se a nulidade do n.º 2.º do art. 668.º*» - obra citada, vol. V, pág. 140.

Por conseguinte, tal nulidade só ocorre quando falte em absoluto a fundamentação, e não já quando se verifique a sua deficiência ou incongruência e, muito menos, quando haja erro na subsunção dos factos à norma jurídica ou erro na interpretação desta. Isto é, só se verificará quando a fundamentação não exterioriza minimamente as razões (factuais e jurídicas) que levaram o julgador a decidir naquele sentido e não noutra qualquer, ou quando a fundamentação aduzida é ininteligível ou não tem relação perceptível com o julgado, situação em que se está perante uma mera aparência de fundamentação.

No caso vertente, basta ler a sentença para se verificar que ela contém a motivação factual e jurídica que levou o Mmº Juiz a julgar inverificada a prescrição e suficientemente fundamentado o acto reclamado.

Depois de fixar a factualidade que acima deixámos descrita, o Mmº Juiz argumentou, quanto à questão da prescrição, que «*as dívidas exequendas, de IRC, respeitam aos anos de 2003 e 2004. Esta factualidade para além de nos indicar o regime aplicável, indica-nos também o início da contagem do prazo de prescrição, respectivamente Janeiro de 2004 e 2005, que é o que decorre da LGT e seu n.º 1 do artigo 48º. Deste regime resulta - artigo 49º n.º 1 - que a citação interrompe o prazo, ou seja, neste caso o prazo de prescrição foi interrompido em 28-02-2008, tendo até então decorrido quatro anos, um mês e vinte e sete dias, para o IRC de 2003 e três anos, um mês, vinte e sete dias para o IRC de 2004.*

*Até ao orçamento de 2007, o n.º 2 do artigo 490 da LGT estipulava que: “2 - A paragem do processo por período superior a um ano por facto não imputável ao sujeito passivo faz cessar o efeito previsto no número anterior; somando-se, neste caso, o tempo que decorrer após esse período ao que tiver decorrido até, à data da autuação.”*

O artigo 91º da Lei 53A/06, de 29-12, determinou a revogação da norma vinda de transcrever e mais dispôs que: “A revogação do n.º 2 do artigo 49º da LGT aplica-se a todos os prazos de prescrição em curso objecto de interrupção, em que ainda não tenha decorrido o período, superior a um ano de paragem do processo por facto não imputável ao sujeito passivo.

Dito de outra forma, uma vez que a interrupção se verificou em 28-02-2008, mesmo que paragem se verificasse, porque necessariamente posterior, não provoca a cessação do efeito interruptivo. Mas a paragem não se verificou, pois três meses depois de ter sido citada a Executada, ora Reclamante, prestou garantia, a qual, apesar de expirar em 7 de Agosto de 2009, o Órgão de Execução Fiscal apenas a questionou em Fevereiro de 2012, veja-se o referido em B) e C) da factualidade assente. A prestação de garantia suspende a execução e consequentemente o prazo de prescrição, vide 169º n.º 1 do CPPT.»

Por seu turno, quanto à questão da fundamentação do acto reclamado, o Mmº Juiz deixou explicado que «a clareza dos factos fala por si, veja-se a factualidade descrita em C) a F). O despacho em causa remete para despacho anterior, situação que legalmente é prevista, vide tanto o artigo 77º da Lei Geral Tributaria como o 125º do Código do Procedimento Administrativo. Estamos a falar da fundamentação por remissão. (...)

A alegada falta de fundamentação alicerça-a a Reclamante no seguinte: “não vem esclarecida qual a razão porque se encontra expirado e quando alegadamente expirou o referido prazo de validade”.

Ninguém melhor que a Reclamante sabe o prazo de validade da garantia bancária, pois foi uma garantia que ela prestou e, da própria garantia, veja-se o documento que dos autos consta, resulta o seu prazo de validade e, consequentemente, se extrai o da expiração ou fim de validade. No despacho em causa há uma referência à garantia, com remissão para as folhas do processo onde se encontra junto o respectivo suporte documental; também se diz quando expirou e foi esclarecida a razão porque se encontra expirada. Portanto, a alegação da Reclamante não só não se comprovou, como, manifestamente, é desconforme a factos que a Reclamante conhecia por terem sido por ela praticados.»

Não se verifica, pois, a invocada falta de fundamentação. E o eventual erro na apreciação e decisão destas questões, que sujeita a decisão ao risco de ser revogada, não provoca a sua nulidade.

Pelo que im procedem, nesta parte, as conclusões do recurso.

### 3.2. Do erro de julgamento da questão da prescrição.

As dívidas em cobrança coerciva dizem respeito a IRC dos anos de 2003 e 2004, pelo que lhes é aplicável o disposto no artigo 48º, n.º 1 da LGT, segundo o qual as dívidas tributárias prescrevem no prazo de 8 anos contados, nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que ocorreu o facto tributário.

Por conseguinte, o prazo prescricional destas dívidas começaram a correr em 31 de Dezembro de 2003 e 31 de Dezembro de 2004, respectivamente, e a sua extinção, por prescrição, ocorreria, em princípio, em 31 de Dezembro de 2011 e 31 de Dezembro de 2012, respectivamente.

Todavia, e como se sabe, em certas circunstâncias o prazo prescricional pode ser interrompido. Interrupção que significa, por definição e expressa consagração do art.º 326º do Código Civil, que todo o tempo decorrido até ao acto interruptivo é apagado ou perdido, iniciando-se depois a contagem de novo prazo de prescrição – cfr., sobre a matéria, Menezes Cordeiro, “Tratado de Direito Civil”, vol. III, p. 196.

Isto é, com o advento do acto interruptivo, elimina-se todo o tempo já transcorrido, o que provoca o nascimento de novo e integral prazo prescricional, o qual, em princípio, e a menos que a lei diga o contrário, começa imediatamente a correr a partir desse acto interruptivo.

Para as obrigações tributárias, o art.º 49º da LGT estabelece os específicos actos ou acontecimentos jurídicos que promovem a interrupção do prazo de prescrição e que são: a *citação* na execução, a *reclamação*, o *recurso hierárquico*, a *impugnação* e o *pedido de revisão oficiosa*.

Deste modo, e porque, no caso vertente, a sociedade executada foi citada para a execução em 28.02.2008 (primeiro acto interruptivo), interrompeu-se nessa data o prazo prescricional, o que apagou ou inutilizou todo o tempo anteriormente decorrido.

É certo que, à data da constituição das dívidas, o art.º 49º da LGT dispunha, no seu n.º 2, que «A paragem do processo por período superior a um ano por facto não imputável ao sujeito passivo faz cessar o efeito previsto no número anterior; somando-se, neste caso, o tempo que decorrer após esse período ao que tiver decorrido até à data da autuação.» O que significava que o efeito interruptivo se prolongava no tempo, não produzindo, em princípio, o imediato nascimento de novo prazo prescricional; e só no caso de ocorrer uma paragem do processo por período superior a um ano, por facto não imputável ao sujeito passivo, é que cessava o efeito interruptivo, havendo então que somar ao tempo que viesse a decorrer após o ano de paragem todo aquele que decorrerá até à data da autuação desse processo.

Todavia, a Lei n.º 53.º-A/2006, de 29.12 (Orçamento de Estado para 2007), que entrou em vigor em 1.01.2007, revogou esse n.º 2 do art.º 49º da LGT, deixando salvaguardado dos efeitos dessa revogação apenas os casos em que, na data da sua entrada em vigor, tivesse já decorrido período superior a um ano de paragem do processo por facto não imputável ao sujeito passivo (art.º 91º).

Ora, no caso vertente, tendo a instauração do processo executivo ocorrido já após a entrada em vigor desta Lei 53<sup>o</sup>-A/2006, é totalmente inviável a defesa de aplicação do n.º 2 do art.º 49º da LGT, por tal preceito se encontrar já revogado e ser impossível a verificação da situação de inaplicabilidade dessa revogação.

Pelo exposto, e tendo em consideração a interrupção ocorrida em 28.02.2008, não pode ter já transcorrido o referido prazo prescricional. Aliás, mesmo aceitando que o novo prazo de 8 anos começou a correr imediatamente após o acto interruptivo (o que levaria à prescrição apenas em 28.02.2016), sempre teria de atender-se aos factos suspensivos que o legislador fiscal instituiu nos n.ºs 4 e 5 do art.º 49º da LGT <sup>(1)</sup>, nos seguintes moldes: «4- O prazo de prescrição legal suspende-se em virtude de pagamento de prestações legalmente autorizadas, ou enquanto não houver decisão definitiva ou passada em julgado, que puser termo ao processo, nos casos de reclamação, impugnação, recurso ou oposição, quando determinem a suspensão da cobrança da dívida.»; «5 - O prazo de prescrição legal suspende-se, ainda, desde a instauração de inquérito criminal até ao arquivamento ou trânsito em julgado da sentença.».

Com efeito, uma vez prestada garantia ou realizada penhora de bens suficientes para garantia do pagamento da dívida e acrescido, fica *legalmente suspensa a execução fiscal*, e esta suspensão determina, por sua vez, a *suspensão do prazo de prescrição* que se tenha reiniciado ou houvesse de se reiniciar. Isto é, tal como tem sido repetidamente afirmado por esta Secção do STA <sup>(2)</sup>, a prestação de garantia ou a realização de penhora de bens suficientes para garantia do pagamento da dívida e acrescido, aliada à pendência de reclamação ou de impugnação, suspende não só a execução fiscal até à decisão daqueles pleitos como determina, igualmente, a suspensão do prazo de prescrição da respectiva dívida tributária.

No caso vertente, a executada deduziu reclamação graciosa contra o acto de liquidação das dívidas exequendas, seguida de impugnação judicial, e prestou garantia bancária em 8.05.2008 (válida até 7.08.2009) para obter a suspensão da execução fiscal. Pelo que, pelo menos durante esse lapso de tempo em que esteve prestada garantia para suspender a execução fiscal pode deixar de considerar-se também suspenso o prazo de prescrição.

Pelo que im procedem, também nesta parte, as conclusões do recurso.

### 3.3. Do erro de julgamento da questão da falta de fundamentação do acto reclamado.

Por força do disposto no n.º 1 do art.º 77º da LGT, a fundamentação deve consistir, no mínimo, numa sucinta exposição dos fundamentos de facto e de direito que motivaram a decisão, ou numa declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas. E, por força do n.º 2, a fundamentação dos actos tributários pode ser efectuada de forma sumária, devendo sempre conter as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo.

Deste modo, e tal como a doutrina e a jurisprudência têm exaustivamente repetido, é essencial que o discurso fundamentador dê a conhecer ao seu destinatário - pressuposto este como um destinatário normal ou razoável colocado perante as circunstâncias concretas que rodearam a prática do acto - todo o percurso da apreensão e valoração dos pressupostos de facto e de direito que suportam a decisão ou os motivos por que se decidiu num determinado sentido e não em qualquer outro. A determinação do âmbito da declaração fundamentadora pressupõe, portanto, a busca de um conteúdo adequado, que há-de ser, num sentido amplo, o suficiente para suportar formalmente a decisão administrativa/tributária.

No caso vertente, decorre claramente da factualidade apurada, nomeadamente da vertida nas alíneas C) a F) do probatório da sentença, que o despacho sindicado se mostra suficientemente fundamentado.

De facto, a Recorrente apresentara uma garantia bancária para obter a suspensão do processo de execução fiscal, cuja validade terminava em 7.08.2009. Razão por que o órgão da execução proferiu em 28 de Fevereiro de 2012 o despacho documentado a fls. 22, onde declarou que essa garantia n.º GAR/08303538 BPI, apresentada nos termos e para os efeitos do disposto no art.º 199º do CPPT, expirou em 2009.08.07. Como aí se deixou dito «... da referida garantia consta um parágrafo que refere explicitamente: “o prazo de interposição para o pagamento de quaisquer garantias devidas pelo banco BPI, S.A., por força desta garantia, expira em 07 de Agosto de 2009, pelo que não poderá ser atendido qualquer pedido entrado nos serviços depois desse momento. Ora, daqui se conclui que a partir daquela data a garantia perde a sua eficácia. Por esse motivo e em virtude de as impugnações judiciais ainda se encontrarem no Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu a correrem seus termos para decisão do pleito, para que a presente execução fique suspensa de conformidade com o artigo 169º do CPPT, é necessário que seja constituída garantia nos termos do artigo 195º do CPPT (...)

*Nestes termos determino que se notifique o executado para no prazo de 15 (quinze) dias prestar nova garantia, sob pena de se proceder à penhora de bens.”.*

Não obstante a clareza do despacho, a executada apresentou em 13.03.2013 um requerimento onde, além do mais, sustenta que «*não vem esclarecida qual a razão porque se encontra expirado e quando alegadamente expirou o referido prazo de validade... esse despacho carece em absoluto de fundamento*

*legal e factual*». Requerimento sobre o qual se pronunciou o órgão da execução fiscal, dizendo, através do despacho que constitui o objecto da presente reclamação, o seguinte: «*Visto o despacho, verifica-se que está devidamente fundamentado, pelo que indefiro o pedido de revogação agora requerido, mantendo-se assim todos os pressupostos contidos no referido despacho*».

Ora, tal como realçou o Exm.º Procurador-Geral Adjunto no seu douto parecer, não vislumbramos como é possível sustentar a falta de fundamentação do despacho impugnado alicerçada em que «*não vem esclarecida qual a razão porque se encontra expirado e quando alegadamente expirou o referido prazo de validade*». A Recorrente oferecera uma garantia com validade temporária até 7.08.2009, facto que está na génese da exigência de prestação de nova garantia pelo órgão da execução. Essa facticidade é referida no despacho sindicado e a recorrente foi notificada disso, estando, portanto, dela ciente.

Tendo o despacho dado a conhecer os motivos por que se decidiu exigir a prestação de nova garantia, através de um discurso adequado e suficiente, perfeitamente perceptível por um destinatário normal ou razoável colocado perante as circunstâncias concretas que rodearam a prática do acto, não pode dar-se por verificado o vício de falta de fundamentação.

Pelo que im procedem, todas as conclusões do recurso.

4. Pelo exposto acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo, em negar provimento ao recurso.

Custas pela Recorrente.

Lisboa, 14 de Fevereiro de 2013. — *Dulce Manuel Neto* (relatora) — *Isabel Marques da Silva* — *Lino Ribeiro*.

(<sup>1</sup>) Factos suspensivos que têm como efeito que a prescrição não comece a correr ou não corra, depois de iniciado o prazo, enquanto se verificar o facto, de natureza duradoura, a que é atribuído efeito suspensivo.

(<sup>2</sup>) Cfr., entre outros, os acórdãos proferidos em 4/03/2009, em 26/1/2011 e em 25/05/2011, nos recursos n.ºs 160/09, 1/11 e 465/11, respectivamente.

## Acórdão de 14 de Fevereiro de 2013.

### Assunto:

*Penhora do activo immobilizado. Avaliação dos bens penhorados. Dispensa de garantia.*

### Sumário:

- I — Na fixação do valor estimado dos bens penhorados, pode considerar-se o valor contabilístico atribuído a cada elemento do património, que é o que decorre do seu custo de aquisição e das eventuais estimativas feitas em relação à sua depreciação, identificadas pelas amortizações contabilísticas.*
- II — Mas o immobilizado incorpóreo ou intangível, que concorre para a formação do valor global da empresa, não tem qualquer influência na avaliação dos bens individuais do activo immobilizado.*
- III — A expressão normativa «em qualquer dos casos» constante do n.º 4 do artigo 52º da LGT, indica que o requisito da irresponsabilidade na génese da insuficiência ou inexistência de bens também se deve verificar quando se invoca o prejuízo irreparável como fundamento da dispensa da prestação de garantia.*

Processo n.º 4/13-30.

Recorrente: A..., S. A.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons.º Dr. Lino Ribeiro.

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

1.1 A..., SA. com os demais sinais nos autos, interpõe recurso jurisdicional da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Aveiro, de 9 de Novembro de 2012, que julgou improcedente a reclamação que, ao abrigo do artigo 276º do CPPT, deduziu do acto do Chefe de Serviços de Finanças de Ílhavo que lhe indeferiu o pedido de penhora do activo immobilizado e o pedido de dispensa de prestação de



garantia, para efeito de suspensão da execução fiscal contra si instaurada para cobrança coerciva de dívidas de IVA e IRC, no valor de €2.256.056,03.

Nas alegações, conclui o seguinte:

a) - Na douda sentença recorrida foi entendido, por um lado, que o valor do imobilizado da recorrente não é idóneo para a prestação de garantia e por outro lado, que a recorrente nada adiantou nem provou no sentido de demonstrar que não é responsável pela ausência de bens para a prestação de garantia.

b) - Doua sentença da qual a recorrente discorda pelos seguintes motivos:

c) - Em primeiro lugar, o valor contabilístico líquido dos bens individualizáveis do imobilizado depende das taxas de amortização que sejam utilizadas, tal como a lei assim o permite.

d) - Dependendo o valor contabilístico líquido dos bens individualizáveis das taxas de amortização praticadas, significa que o valor contabilístico não constitui um valor de referência absoluto para efeitos de cálculo do seu valor.

e) - Acresce que, encontrando-se uma empresa estruturada sobre o seu balanço e constituindo o imobilizado um factor objectivo e determinante no desenvolvimento e quantificação do valor da empresa, o valor do imobilizado equivale ao valor da situação líquida da empresa.

f) - Em segundo lugar e caso se entenda que o valor do imobilizado apenas perfaz o seu valor líquido, sempre se dirá o seguinte:

g) - Os casos previstos no n.º 4 do artigo 52º da LGT para a dispensa de garantia são dois: o primeiro é o prejuízo irreparável e o segundo é a manifesta falta de meios económicos.

h) - A questão da insuficiência ou inexistência de bens e a respectiva alegação e prova só fazem sentido para os casos em que a dispensa de garantia se fundamenta na falta de meios económicos.

i) - Aliás, exigir que para a concessão de dispensa de garantia para os casos de prejuízo irreparável se alegue e prove a insuficiência ou inexistência de bens não faz qualquer sentido nem terá cabimento no próprio fundamento.

j) - Na verdade, o prejuízo irreparável constitui por si mesmo fundamento autónomo e independente para a dispensa de garantia relativamente à falta de meios económicos, sendo que ocorrendo aquele haverá lugar à concessão da dispensa de garantia

l) - A douda sentença recorrida fez errada interpretação e aplicação dos nºs 2 e 4 do artigo 52º da LGT e do n.º 1 do artigo 199º do CPPT.

1.2. Não houve contra-alegações.

1.3. O Ministério Público emitiu parecer no sentido da improcedência do recurso.

2. A sentença deu como assentes os seguintes factos:

1. Contra A..., S.A., foi instaurada a presente execução fiscal e apensos, para pagamento de dívidas provenientes de liquidações de IRC de 2006 e IVA de 2005 e 2006 e respectivos juros compensatórios, no montante global de €2.256.056,03 (cfr. certidões de dívida constantes dos processos executivos).

2. Em 12.2.2010 a executada requereu, junto do Serviço de Finanças de Ílhavo, a suspensão da execução fiscal até à decisão da impugnação judicial, mediante a penhora do activo imobilizado que consta da relação que juntou em ficheiro informático (cfr. fls. 14 a 18).

3. Por despacho proferido pelo Chefe do Serviço de Finanças de Ílhavo, datado de 25 de Março de 2010, foi decidido: “que a proposta de garantia apresentada, não reúne as condições para constituir garantia idónea de acordo com o previsto no art. 199º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, tendo em atenção o elevado valor da dívida e o potencial risco financeiro envolvido. Sendo certo que os mesmos bens oferecidos para garantia destes autos, por iniciativa da executada, foram já penhorados para garantia, em sede de reclamação graciosa, com a finalidade, não só de suspender o Processo de Execução Fiscal 0108200901039717, onde se mostra ser a dívida exequenda no montante de €371514,29 (...). Sendo também certo que, uma grande parte dos bens oferecidos para garantia, se encontram em regime de locação financeira, ou porque, aderentes ao solo, fazem parte integrante do edifício industrial que a executada alienou, em 3 de Agosto de 2009, muito embora aí continue a exercer a sua actividade. Em caso de apresentação de outros bens ou valores para garantia, caberá à executada fazer prova dos bens e valores invocados (...)” (cfr. fls. 207 a 214).

4. No processo de reclamação de actos do órgão de execução fiscal, a que coube o n.º 508/1 0.0BE-AVR, instaurada por A..., neste Tribunal, na sequência do indeferimento do pedido de constituição de garantia da dívida exequenda através de penhora do imobilizado e notificação para apresentar outra garantia, foi proferida sentença, já transitada em julgado, onde se decidiu revogar o despacho proferido pelo órgão de execução fiscal em 5.3.2010, devendo ser substituído por outro que aceite como garantia os bens do imobilizado da reclamante, mas pelo valor que vier a ser apurado como o valor real de tais bens, notificando-se a executada, posteriormente, para prestar outras garantias no que respeita ao valor da quantia exequenda que exceda aquele que assim ficar garantido (cfr. sentença proferida no processo n.º 508/1 0.0BEAVR, apenso aos autos).

5. No dia 5 de Agosto de 2010, a executada apresentou o requerimento de fls. 451 a 453, pedindo a rectificação do valor da garantia para o montante de €2.921.823,86 e a suspensão da execução mediante a penhora do activo imobilizado constante da lista que anexa a fls. 459 e ss.

6. No dia 31 de Agosto de 2010, foi elaborado auto de penhora de fls. 545, que aqui se dá por reproduzido, onde foram penhorados os bens constantes de 30 folhas anexas (fls. 546 a 575), que igualmente se dão por reproduzidas.

7. Em cumprimento do ordenado na sentença proferida no processo n.º 508/10.0BEAVR, a solicitação do Serviço de Finanças de Ílhavo, os Serviços de Inspeção Tributária de Aveiro procederam à avaliação dos bens constantes do activo imobilizado e oferecidos à penhora, conforme Informação datada de 28.11.2011, de fls. 582 a 589, cujo teor aqui se dá por reproduzido.

8. No dia 3.2.2012, pelo escrivão do Serviço de Finanças, foi proferida informação com o seguinte teor (cfr. fls. 742):

*“Em cumprimento da sentença proferida na Reclamação de Actos do Órgão de Execução Fiscal n.º 508/10. 0BEAVR, junta-se relatório elaborado pela Inspeção Tributária da Direcção de Finanças de Aveiro, sobre a análise do valor dos bens penhorados nos presentes autos.*

*Em 31 de Agosto de 2010, aos bens constantes do Auto de Penhora de fls. foi atribuído o valor de €4. 048.893.03.*

*O valor de garantia a prestar para efeitos de suspensão, por ter deduzido impugnação Judicial, ascende o montante de € 2.921.823,88”.*

9. No dia 3.2.2012, pelo Chefe do Serviço de Finanças, foi proferido despacho com o seguinte teor (cfr. fls. 742 a 744):

*“Despacho.*

*Vista a informação supra, cumpre apreciar e decidir. Efectivamente e com vista a dar cumprimento à sentença judicial proferida no âmbito do processo acima indicado, que determinou voltar a apreciar, avaliar e a final decidir sobre se os bens penhorados nos presentes autos, constituem ou não garantia idónea, emitiu-se ordem de serviço à Inspeção Tributária para que no local se pudesse aferir sobre o valor dos referidos bens, de modo a que a presente execução fiscal possa reunir as condições para a podermos considerar legalmente suspensa, conforme é pretensão da executada.*

*Na informação prestada para o efeito pelos Serviços de Inspeção Tributária, e com interesse para a decisão, resulta o seguinte quadro factual:*

*1 - O auto de penhora lavrado em 31/8/2010, compreendeu um conjunto de bem do activo imobilizado que ao tempo foram avaliados em €4.048. 893.03 (quatro milhões e quarenta e oito mil oitocentos e noventa e três euros e três cêntimos), sendo nesta data o seu valor contabilístico de €2.217.697,10 (dois milhões duzentos e dezassete mil, seiscentos e noventa e sete euros e dez cêntimos).*

*2 - Os bens constantes do Código da Tabela 2435 e que se encontram incluídos no sobredito auto de penhora, agrupa elementos diversos tais como, moldes matrizes, formas e cunhas, adquiridos segundo a contabilidade da empresa durante os anos de 2001 a 2004, pelo valor total de 1.223.153,29€, e apresentando nesta data um valor contabilístico de € 384.373,75, de harmonia com os balancetes da contabilidade.*

*Uma análise à listagem dos bens activos penhorados que integram aquele Código, e tomando em consideração a existência de dois factores substanciados na sua exclusividade e no seu período de vida útil, que é no máximo de 4 anos, permite-nos concluir estarmos perante bens de reduzido valor conforme refere o relatório da Inspeção, fundamentando a sua apreciação no facto daqueles fazerem parte de um conjunto matriz, específicos para a actividade desenvolvida pela empresa mas apenas e tão só, adoptados às características mecânicas da prensa que a empresa possui, não servindo para outra qualquer prensa que não tenha as mesmas características, o que contribui de forma negativa para um apuramento objectivo e credível do seu valor.*

*3 - Os bens activos penhorados que integram o Código da Tabela 1120, (Moldes) ascendem a 533 mil euros já totalmente amortizados sendo que actualmente o seu valor contabilístico é de zero euros. De realçar que estes bens apresentam as mesmas características dos da Tabela 2435, pelo que são igualmente válidas as considerações que sobre os mesmos acima descrevemos.*

*4 - O código da Tabela 2440 – Programas de Computadores, no valor contabilístico de €62,459,63 engloba activos intangíveis nomeadamente programas de software cujo licenciamento apenas permite a utilização pela empresa executada, pelo que, por razões óbvias, não poderão ser aceites como garantia idónea.*

*5 - Os códigos das Tabelas 2165 – Instalações Postos de Transformação, 2095 – Instalações de água, ar comprimido refrigeração e telefónicas – Instalações Interiores e 2210 – Aparelhos de ar condicionado, cujo valor dos bens que os integram ascendem, a €34, 657,95, €5.774.09 e €4,499,17, respectivamente, dizem respeito ao sistema de ar condicionado, rede de ar comprimido, sistema de refrigeração, instalação de gás e postos de transformação, que constituem parte integrante do edifício que por sinal não pertence à executada, visto esta o ter alienado, não podendo desta forma tais valores serem considerados como garantia idónea,*

*Assim e depois de tudo visto, toma-se manifesto que o valor apurado no auto de penhora referido em 1, no presente não tem qualquer correspondência com a realidade, razão pela qual aquele valor*

não poderá ser aceite como constituindo garantia idónea para os efeitos previstos nas disposições combinadas nos artigos 169º e 199º ambos, do Código do Procedimento e do Processo Tributário.

Depois de tudo visto e ponderado, e no uso da faculdade legal que me é conferida pelo diploma supra referido, não aceito como constituindo garantia idónea os bens constantes dos Códigos 2435; 1120; 2440; 2165; 2095 e 2210, no valor actual contabilístico de €491.764,59, com os fundamentos acima elencados.

Aqui chegados e considerando o exposto no n.º 1 do presente despacho, resulta que o valor actual dos bens constantes do auto de penhora oportunamente elaborado e que estavam a garantir a dívida instaurada nos autos, é de €2.217.697,57, pelo que subtraindo a este valor o acima referido de 491.764,59, temos que as referidos bens nesta data apresentam um valor de € 1.725.932,50, quando o valor da garantia a prestar para efeitos de suspensão do processo é de € 2.921. 823. 86.

Deste modo e tendo em consideração o disposto no n.º 9 do art. 199º do Código do Procedimento e do Processo Tributário, notifique-se o executado para no prazo de 30 dias e para efeitos de reforço apresente uma garantia bancária no valor € 1.200. 000, 00 (um milhão e duzentos mil euros) sob pena de a execução não possa continuar e estar legalmente Suspensa. Notifique-se”.

10. Notificada deste despacho, a executada, em 6.3.2012, apresentou o requerimento de fls. 749 a 756 verso, que aqui se dá por integralmente reproduzido, em que expõe as razões de não concordância com os valores atribuídos ao seu património pelos Serviços de Inspeção e requer que o órgão de execução fiscal autorize a prestação de garantia do imobilizado, pelo valor de €3.876.837,64, ou, caso assim não se entenda, seja a executada autorizada da dispensa de garantia quanto ao valor que não seja garantido pelo imobilizado.

11. Com o requerimento aludido em 10, juntou cinquenta e cinco documentos e arrolou três testemunhas (cfr. fls. 756 verso a 835).

12. No dia 3.4.2012, o chefe do Serviço de Finanças proferiu despacho com o seguinte teor (cfr. fls. 836 e 837):

“Vista a petição que antecede, na qual a requerente vem aos autos responder ao teor do meu despacho proferido em 3/2/2012 e a final, solicitar que seja autorizada a prestação de garantia mediante a penhora do activo imobilizado identificado no presente requerimento ou em alternativa, caso assim não se entenda, que seja dispensada da prestação da competente garantia, cumpra apreciar e decidir.

Efectivamente e relativamente ao valor dos bens do activo imobilizado que se encontram penhorados nos autos, nada mais temos a referir além dos factos e fundamentos que foram relatados no despacho supra mencionado, e que constituíram a base da decisão que conformou a não aceitação daqueles bens como garantia idónea.

Quanto à dispensa de garantia, o pedido não se encontra devidamente fundamentado, tanto de facto como de direito, além de que não vem instruído com toda a prova documental necessária para a apreciação da sua pretensão, ou seja, com todos os elementos documentais comprovativos da verificação dos pressupostos de que depende a concessão da dispensa.

Importa ainda referir, com vista a uma melhor apreciação dos factos, que através da análise aos elementos oficiais e contabilísticos existentes nos diversos sistemas informáticos da Autoridade Tributária e Aduaneira, se pode concluir que a executada apresenta uma situação económica financeira apreciável, verificando-se outrossim, que tem beneficiado de importantes apoios financeiros ao investimento e não só, que o Estado através dos seus diversos instrumentos, quer próprios quer comunitários, proporciona aos agentes económicos.

Finalmente a boa saúde da empresa também se pode ilustrar no patrocínio desportivo conferido a um grande Clube da nossa Liga Profissional de Futebol.

Assim e sem mais comentários por desnecessários, indefiro a presente petição na sua totalidade, ou seja quanto aos pedidos 1 e 2 constantes da sua parte final.

Proceda-se à eliminação no sistema informático das execuções fiscais, do averbamento da fase de suspensão legal.

Notifique-se para os efeitos previstos no art. 276º do Código do Procedimento e do Processo Tributário”.

13. Do imobilizado da reclamante consta uma prensa de tipo pesado, cujo valor contabilístico, em 2010, ascendia a € 1.441.102,54 (cfr. doc. de fls. 585).

14. No ano de 2010, constava do balanço da executada, o valor de €85.296,68, a título de reservas legais e o valor de €83.083,25, a título de outras reservas (cfr. Declaração IRS do ano de 2010, junta a fls. 877 e ss).

15. Durante o ano de 2011 a executada apresentou o valor de €25.199,10, de lucro bruto anual (cfr. balancetes de 2011, juntos a fls. 881 e ss).

16. A executada tem vindo a cumprir as obrigações tributárias relativas a IVA e IRS (retenções na fonte) bem como as respeitantes à Segurança Social (docs. de fls. 787 a 835)

17. A reclamante solicitou a constituição de garantia bancária, junto de duas instituições de crédito (Caixa Geral de Depósitos e Banco Português de Negócios), tendo visto recusada a sua pretensão.

3. A recorrente reclamou do acto que indeferiu os pedidos de penhora do activo immobilizado e de dispensa de prestação de garantia, para efeito de suspensão da execução fiscal que lhe foi instaurada para cobrança coerciva de dívidas de IVA e IRC, no valor de €2.256.056,03 e acrescido.

Como fundamento da reclamação invocou que: (i) o valor do património da empresa abrange a totalidade da situação líquida, a qual ascende a €3.876.837,64, valor este que é idóneo para garantir a dívida; (ii) reúne os requisitos para a dispensa de prestação de garantia, pois não dispõe de reservas livres e de resultados acumulados e a penhora dos seus créditos e contas bancárias causa-lhe prejuízo irreparável, na medida em que fica impossibilitada de proceder ao pagamento dos encargos que tem.

A sentença recorrida julgou improcedente a reclamação com fundamento em que: (i) o valor do immobilizado, “em sentido amplo”, correspondente ao capital próprio da empresa, não é um bem que possa ser objecto de penhora, como se tratasse de um estabelecimento comercial, e que apenas os bens individualizados do acto activo immobilizado foram penhorados; (ii) a reclamante não provou o “valor de mercado” dos bens do activo immobilizado que não foram aceites como garantia; (iii) foi correcto o juízo que o órgão de execução fiscal fez na desconsideração de alguns desses bens como garantia idónea, tendo em conta o seu período de via útil, o facto de apenas puderem ser utilizados nos equipamentos da empresa e por fazerem parte integrante do edifício onde a empresa está instalada, (iv) não foi esclarecido em que medida a insuficiência de bens penhoráveis não é imputável à reclamante.

A recorrente não se conforma com esta decisão, por entender que: (i) fez-se uma errada interpretação do que é o valor idóneo do immobilizado, o qual não se confunde com o valor do estabelecimento; (ii) fez-se uma errada interpretação da parte final do n.º 4 do artigo 52º da LGT, porque só nos casos de manifesta falta de meios económicos para prestar a garantia é que se exige a prova de que não tem culpa nesse facto, não estando aí abrangida a situação de prejuízo irreparável.

Delimitado o recurso, desde já, se diz que o recorrente não tem razão em qualquer um dos argumentos invocados.

3.1. O que está demonstrado nos autos é que existiu uma sentença transitada em julgado que determinou que o órgão de execução fiscal aceitasse como garantia do crédito exequendo os bens do immobilizado pelo seu valor real e que aceitasse outras garantias caso esse valor fosse inferior àquele crédito. Para cumprimento dessa sentença, a executada ofereceu à penhora uma lista de bens do activo immobilizado, os quais foram penhorados pelo valor correspondente ao da sua aquisição, que ascende a €4.048,893,03 (cfr. fls. 545 a 575 do autos). Posteriormente, esses bens foram avaliados pelos Serviços de Inspeção Tributária, os quais lhe atribuíram o valor correspondente ao valor actual contabilístico de €2.217,697,57, considerando que alguns deles, no valor contabilístico de €491.764,59, pelas suas características e natureza, não podiam constituir garantia idónea. Em consequência dessa avaliação, e tal como determinado na sentença, o órgão de execução fiscal aceitou como garantia a penhora de bens no valor de €1.725,932,50 e solicitou à executada que fosse prestada garantia idónea no valor remanescente de €1.200,000.00.

Ora, a sentença recorrida considerou válidos os motivos invocadas pelo órgão de execução fiscal para não aceitar determinado número de bens do activo immobilizado e não aceitou os argumentos da reclamante de que todos os bens do immobilizado deveriam ser penhorados pelo valor correspondente à situação líquida da empresa, e de que o valor contabilístico é inferior ao valor de mercado, neste caso, por falta de prova.

No recurso, a recorrente não questiona os fundamentos que levaram à rejeição de alguns dos bens como garantia, nem se o valor que foi atribuído aos demais é inferior ao valor de mercado, até porque, se a reapreciação da sentença estivesse orientada para esse lado, certamente este Tribunal seria incompetente para o conhecer, por envolver questões de facto e questões probatórias.

A sua tese é que o valor do immobilizado deve corresponder ao valor da situação líquida da empresa, o qual é suficiente para garantir a dívida exequenda. Defende que existe um «valor contabilístico», que é o valor dos bens individualizáveis do immobilizado para efeito de amortização e que é diferente do valor de mercado, um «valor do estabelecimento comercial», que engloba também elementos incorpóreos, como o valor da marca e o aviamento, não reflectidos no balanço, e um «valor do immobilizado», que engloba também o valor incorporado à empresa pelos seus clientes, pelos seus trabalhadores e colaboradores, pela banca, fornecedores, Estado, Segurança Social, e demais terceiros, sendo este o valor que reflecte a situação líquida da empresa.

Parece que o recorrente entende que o valor que deveria ter sido atribuído ao conjunto formado pelos bens individualizados do activo immobilizado deveria corresponder ao valor da situação líquida da empresa, que diz ser de €3.876.837,64.

Acontece que o objecto da penhora não foi o “activo immobilizado” nem o “estabelecimento comercial”, mas alguns dos bens móveis individualizados que fazem parte desse activo, pois houve rejeição de alguns deles.

A empresa ou o estabelecimento comercial, enquanto bem susceptível de coisificação e passível de verdadeira propriedade, ainda poderia ser objecto de penhora (cfr. art. 862º-A do CPC), caso em que a recorrente poderia discutir se o valor da empresa é ou não superior ao valor contabilístico. O mesmo não acontece com o conjunto formado pelo activo immobilizado, corpóreo ou incorpóreo, que é um dado que apenas adquire dimensão no direito contabilístico, como um dos elementos usados para demonstrar a realidade financeira (“a imagem fiel”) da empresa, e não como um bem redutível ao estatuto de uma coisa passível de domínio.

Excluindo a realidade jurídica que é o estabelecimento comercial, passível de penhora e venda, os elementos patrimoniais que fazem parte do activo immobilizado da empresa só podem ser penhorados de forma individualizada e autónoma, com o seu valor intrínseco, não beneficiando dos factores de valorização decorrentes da sua integração no conjunto do património da empresa. Relativamente aos bens imóveis, o que resulta da alínea c) do artigo 221º do CPPT, é que o auto de penhora deve relacioná-los por «*verbas numeradas*», com indicação do «*estado de conservação*» e de do seu «*valor aproximado*».

Para a determinação do valor aproximado até se pode recorrer ao balanço da empresa, pois a contabilidade está em condições de poder fornecer as bases necessárias para se proceder à valorização dos diferentes elementos constitutivos do seu património, no pressuposto de que a contabilidade corresponde ao retrato fiel e preciso da situação económica e financeira da empresa. Pese embora o valor contabilístico de alguns dos elementos que compõem o activo fixo da empresa, determinado pelo custo de aquisição ou “custo histórico”, com o passar do tempo e por influência de factores diversos, se possam afastar do valor de mercado, há normas contabilísticas que tendem aproximar tais valores, seja por via das amortizações, em que se reconhece a sua depreciação ou desgaste, seja pela via das reavaliações, em que se reajusta o valor dos mesmos, ou ainda pelo reconhecimento de um “impairment”, que exprime a perda de valor duradoura do activo.

Por isso, para efeitos de penhora, pode considerar-se o valor contabilístico atribuído a cada elemento do património, que é o que decorre do seu custo de aquisição e das eventuais estimativas feitas em relação à sua depreciação, identificadas pelas amortizações contabilísticas. Mas o immobilizado incorpóreo ou intangível, que concorre para a formação do valor global da empresa, não tem qualquer influência na avaliação dos bens individuais do activo immobilizado.

É verdade que a integração desses bens individuais no conjunto do património da empresa, não deixa de criar efeitos sinérgicos e incorporar factores de valorização intangíveis, dando ao todo um valor superior à soma das partes. Mas, excluindo os que podem ser objecto de propriedade, como os sinais distintivos (firma, nome, insígnia, marcas), os demais são situações económicas não autónomas, insusceptíveis de domínio. Contribuem para o valor da empresa no seu todo, mas não para a valorização dos diferentes elementos do activo immobilizado que é revelado de “per si” pela contabilidade.

A recorrente pretende que essas situações económicas, que identifica como o valor incorporado “*pelos seus clientes, pelos seus trabalhadores e colaboradores, pela banca, fornecedores, Estado, Segurança Social e de mais terceiros*”, sejam atendidas na avaliação dos bens do activo immobilizado. Não há dúvida que essas relações de facto podem aportar à empresa um valor diferente do valor contabilístico dos seus activos individualmente considerados. Todavia, como refere Orlando de Carvalho, esse acréscimo de valor intangível (imaterial), aquilo que na gira contabilística se designa por aviamento, trespasse, fundo de comércio ou, na literatura anglosaxónica, *goodwill*, apesar de ser uma “situação economicamente vantajosa”, é um “bem não coisificável”, insusceptível de verdadeira propriedade (cfr. *Direito das Coisas*, 1977, pág. 189, nota 1).

Se é verdade que, pelo efeito *goodwill*, o valor global da empresa pode ser superior ao somatório dos valores individuais do seu activo immobilizado, caso dele resulte uma capacidade da empresa para gerar benefícios económicos futuros, não é menos verdade que a identificação e mensuração desse valor apenas pode ocorrer quando há uma transacção da totalidade da empresa por um valor que excede o valor contabilístico, ainda que este seja corrigido pelos justos valores dos activos e passivos. Já na transacção de bens individualizados do activo immobilizado, o *goodwill* até se pode transformar em *badwill*, caso tal transacção represente uma fase de fracasso ou declínio do negócio.

Portanto, contrariamente ao defendido pela recorrente, não se pode aceitar que a situação económica vantajosa derivada das relações de facto que mantém com fornecedores e clientes tenha quaisquer reflexos positivos no valor das diversas partidas que compõem o balanço. No valor atribuído a cada elemento do património da empresa, e que é revelado pela contabilidade, não intervêm aquele activo imaterial gerado pelo investimento em intangíveis que valorizam a empresa como um todo.

O órgão de execução fiscal avaliou os bens penhorados tendo por referência o valor individualizado que a empresa lhe deu no respectivo balanço. Como o artigo 221º do CPPT se refere ao “valor aproximado” e como o valor contabilístico, corrigido através do processo de amortizações, é aproximado do valor de mercado (valor real), não há qualquer defeito em se utilizar o valor contabilístico ajustado na fixação do valor dos bens penhorados. E certamente que esse valor até é superior ao “valor

de liquidação”, uma vez que este é sempre inferior ao valor de mercado, por dever corresponder a uma situação de venda forçada em curto espaço de tempo.

E se não há coincidência entre o valor contabilístico e o valor de mercado, seja porque o custo de aquisição sofreu mutação de valor em função de factores exógenos, seja porque a perda do valor efectivo do imobilizado não foi correctamente identificada pelas amortizações contabilísticas, então incumbia ao executado demonstrar a existência desse desfasamento. Todavia, como bem nota a sentença recorrida, tal demonstração não chegou a ser feita.

Improcede, pois, o argumento de que os bens do activo imobilizado deveriam ser avaliados em função do “valor de liquidação” da empresa.

3.2. A recorrente contesta também o juízo que a sentença recorrida fez quanto à dispensa da prestação de garantia, alegando que a invocação do “prejuízo irreparável” é fundamento suficiente para tal, não sendo necessário provar que não é por culpa sua que esse prejuízo ocorre.

Na interpretação que faz do n.º 4 do artigo 52º da LGT, os requisitos enunciados nesta disposição são “*autónomos e independentes*”, pelo que apenas na situação de manifesta falta de meios económicos é que o executado deve provar que essa falta não lhe é imputável. Não assim, quando o fundamento da dispensa é o prejuízo irreparável, pois ele também pode ocorrer em situações que não há falta de meios económicos.

Aquela norma prescreve que «*a administração tributária pode, a requerimento do executado, isentá-lo da prestação de garantia nos casos de a sua prestação lhe causar prejuízo irreparável ou manifesta falta de meios económicos revelada pela insuficiência de bens penhoráveis para o pagamento da dívida exequenda e acrescido, desde que em qualquer dos casos a insuficiência ou inexistência de bens não seja da responsabilidade do executado*».

Ora, a expressão normativa «*em qualquer dos casos*» é bem elucidativa de que o requisito da irresponsabilidade na génese da insuficiência ou inexistência de bens também se deve verificar quando se invoca como fundamento da dispensa o prejuízo irreparável. Como anotam Diogo Leite de Campos e Outros, «para ser deferida a dispensa de prestação de garantia é necessário que se satisfaçam três requisitos, cumulativamente, embora dois deles comportem alternativas, pelo que o executado deverá na petição tê-los em conta: - que haja uma situação de inexistência de bens ou a sua insuficiência para o pagamento da dívida exequenda e do acrescido; - que essa inexistência ou insuficiência não seja imputável ao executado; que a prestação da garantia cause prejuízo irreparável ao executado ou que seja manifesta a sua falta de meios económicos» (cfr. *Lei Geral Anotada*, 4º ed. pág. 427). Portanto, a alternativa do último requisito não dispensa a verificação dos outros dois.

E compreende-se que assim seja, pois, se a prestação de qualquer das possíveis modalidades de garantia é susceptível de causar ao executado prejuízos irreparáveis ou irreversíveis, é porque ele também se encontra numa situação de inexistência ou insuficiência de bens que não lhe permite pagar os custos da garantia. Ora, se a execução do crédito fiscal vai ficar suspensa sem qualquer garantia, é razoável que o executado demonstre que as dificuldades que tem em a prestar não lhe são imputáveis, provando que essa situação não adveio de uma conduta culposa praticada com intuito de diminuir a garantia dos credores.

As dificuldades em fazer prova desse facto negativo não conduzem a qualquer dispensa ou inversão do ónus da prova. Como se julgou num recente acórdão do Pleno da Secção do Contencioso Tributário, de 17/10/2012, (rec. n.º 0414/12), (i) «*a eventual dificuldade que possa resultar para o executado de provar o facto negativo que é a sua irresponsabilidade na génese da insuficiência ou inexistência de bens não é obstáculo à atribuição àquele do ónus da prova respectivo, pois essa dificuldade de prova dos factos negativos em relação à dos factos positivos não foi legislativamente considerada relevante para determinar uma inversão do ónus da prova, como se conclui das regras do art.º 344.º do CC*»; (ii) e numa situação destas «*não se está perante uma situação de impossibilidade prática de provar o facto necessário para o reconhecimento de um direito, que, a existir, poderia contender com o princípio da proibição da indefesa, que emana do direito constitucional ao acesso ao direito e aos tribunais (art.º 20.º da CRP), pois ao executado é possível demonstrar aquele facto negativo através de factos positivos, como são as reais causas de tal insuficiência ou inexistência de bens*».

Não basta, pois, alegar o prejuízo irreparável, é necessário também demonstrar as causas objectivas que levaram à insuficiência de bens e que dificultam a prestação da garantia. Assim sendo, decidiu bem a sentença recorrida, pois não foram alegados quaisquer factos de onde se pudesse concluir que a executada não teve uma participação culposa na situação de insuficiência patrimonial em que se encontra.

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

Custas pela recorrente.

Lisboa, 14 de Fevereiro de 2013. — *Lino Ribeiro* (relator) — *Dulce Neto* — *Isabel Marques da Silva*.

## Acórdão de 14 de Fevereiro de 2013.

### Assunto:

*Reclamação de acto do órgão da execução fiscal. Inadmissibilidade do recurso. Alçada. Valor inferior à alçada.*

### Sumário:

- I — Atento o disposto no art. 280.º, n.º 4, do CPPT, não é admissível recurso das decisões proferidas em sede de reclamação de acto do órgão de execução fiscal quando o valor da causa não exceda um quarto da alçada dos tribunais tributários de 1.ª instância, ou seja, quando o valor da causa, a fixar pelo juiz de acordo com o disposto no art. 97.º-A, n.º 2, do CPPT, não exceda € 935,25 ou € 1.2500,00, consoante o processo tenha sido instaurado antes ou depois de 1 de Janeiro de 2008.*
- II — O tribunal ad quem não se encontra vinculado pela admissão do recurso pelo juiz do tribunal a quo, atento o preceituado no art. 685.º-C, n.º 5, do CPC, aplicável ex vi da alínea e) do art. 2.º do CPPT.*

Processo n.º 6/13-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A...

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

Recurso jurisdicional da decisão proferida no processo de reclamação de actos do órgão de execução fiscal com o n.º 1017/12.8BELRA.

### 1. RELATÓRIO

1.1 A... (a seguir Executado, Reclamante ou Recorrido), invocando o disposto nos arts. 276.º e 278.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), reclamou junto do Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria do acto de compensação operado no processo de execução fiscal, alegando que a compensação não podia ser efectuada antes de ser decidido o pedido de prestação de garantia por ele formulado coevamente à reclamação graciosa que deduziu contra a liquidação do imposto que está a ser cobrado na execução fiscal.

1.2 A Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria, julgando a reclamação procedente, anulou o acto de compensação reclamado.

1.3 A Fazenda Pública não se conformou com essa sentença e dela interpôs recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, apresentando com o requerimento de interposição do recurso as respectivas alegações, que resumiu em conclusões do seguinte teor:

«A)

*A nova redacção atribuída pela Lei n.º 64-B/2011, de 30/12 aos artigos 169.º e 199.º do CPPT, tem aplicação imediata em todos os processos de execução fiscal pendentes à data da respectiva entrada em vigor.*

B)

*Consequentemente, a AT deixou de ter de notificar o executado para prestação de garantia e ficou determinada a declarar a suspensão da execução fiscal apenas aquando da efectiva prestação de garantia.*

C)

*Sendo que nos casos em que o executado apresenta meio de reacção contra a ilegalidade da dívida exequenda, sem que haja garantia constituída ou prestada, nem penhora suficiente, nem autorização de dispensa de garantia, o órgão da execução fiscal deve manter o processo activo não o colocando em fase de suspensão, até que seja efectivamente constituída ou prestada garantia idónea, ou autorizada a sua suspensão nos termos legais (n.ºs 4 e 5 do art. 52.º da LGT).*

D)

*E quando o n.º 7 do art. 169.º do CPPT se refere aos actos de que o órgão da execução fiscal se deve abster de praticar no prazo dos 15 dias subsequentes à apresentação do meio de reacção (no caso, de reclamação graciosa), circunscreve bem o tipo de actos a que se reporta: actos de penhora e de venda.*

E)

*Sendo que o acto de compensação não se insere na tipologia de actos a que o art. 169.º/7 do CPPT se refere, pelo que não integra o elenco de actos cuja prática se encontra inibida no prazo em causa.*

F)

Donde que, no caso vertente, tendo o pedido de prestação de garantia sido simultâneo à interposição da reclamação graciosa, não foi, por conseguinte, obtida a suspensão do processo de execução fiscal e, portanto, inexistia obstáculo legal à concretização da compensação datada de 2012-07-03, mormente das excepções do art. 89.º/1, alíneas a) e b) do CPPT: a reclamação graciosa havia sido interposta e a dívida exequenda não estava garantida nos termos do art. 169.º do CPPT.

G)

Ao não decidir pela manutenção da compensação posta em crise, a sentença sob recurso enferma de erro de julgamento, fazendo desacertada interpretação e aplicação do direito, designadamente, dos artigos 89.º/1-a) b) e 169.º do CPPT e do artigo 52.º, n.ºs 4 e 5 da LGT, pelo que não deve manter-se.

Termos em que, com o sempre mui douto suprimento de Vossas Ex.as, deverá ser concedido provimento ao presente, com a consequente manutenção da compensação em crise, com o que se fará como sempre JUSTIÇA» (¹).

1.4 O recurso foi admitido a subir imediatamente, nos próprios autos e com efeito devolutivo.

1.5 Não foram apresentadas contra alegações.

1.6 Recebidos os autos neste Supremo Tribunal Administrativo e dada vista ao Ministério Público, o Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de que o recurso não deve ser admitido e a Recorrente deve ser condenada nas custas do incidente a que deu causa, com a seguinte fundamentação:

«1. Não cabe recurso das decisões dos tribunais tributários proferidas em processo de execução fiscal quando o valor da causa não ultrapassar um quarto da alçada fixada para os tribunais judiciais de 1.ª instância (art. 280.º n.º 4 CPPT).

A alçada dos tribunais tributários corresponde, actualmente, a € 935,25 (processos iniciados até 31 Dezembro 2007) e a € 1.250,00 (processos iniciados a partir de 1 Janeiro 2008), em consequência da fixação da alçada dos tribunais judiciais de 1.ª instância em € 3.740,98 (art. 24.º n.º 1 LOFTJ aprovada pela Lei n.º 3/99, 13 Janeiro, na redacção do DL n.º 323/2001, 17 Dezembro) e da sua posterior elevação para € 5.000,00 (art. 24.º n.º 1 LOFTJ, na redacção do DL n.º 303/2007, 24 Agosto aplicável aos processos iniciados a partir de 1 Janeiro 2008).

A toda a causa deve ser atribuído um valor certo, que exprime a utilidade económica imediata do pedido; a esse valor se atenderá para determinar, designadamente, a relação da causa com a alçada do tribunal; se pela acção se pretende obter qualquer quantia certa em dinheiro é esse o valor da causa, ao qual se atende para estabelecimento da relação da causa com a alçada do tribunal (arts. 305.º n.ºs 1 e 2 e 306.º n.º 1 CPC),

2. No caso concreto, por indicação do reclamante foi fixada à causa, o valor de € 885,55 (doc. fls. 70 e sentença fls. 92).

A decisão de admissão do recurso proferida no tribunal recorrido não vincula o tribunal superior (art. 685.º-C n.º 5 CPC redacção DL n.º 303/2007, 24 Agosto; despacho fls. 110)».

1.7 Notificadas do parecer do Ministério Público, as partes nada disseram.

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

1.9 A questão suscitada pela Recorrente é a de saber se a sentença recorrida fez correcto julgamento quando considerou não ser possível à AT operar a compensação da dívida exequenda com créditos do Executado sobre ela enquanto não estivesse esgotado o prazo previsto no n.º 7 do art. 169.º do CPPT, na redacção da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro (Orçamento do Estado para 2012), de 15 dias subsequentes à apresentação da reclamação graciosa em que questiona a legalidade da liquidação que deu origem à dívida exequenda, para prestação de garantia ou requerimento da sua dispensa.

Previamente, há que apreciar a questão suscitada pelo Ministério Público, da admissibilidade do recurso em razão do valor da causa.

## 2. FUNDAMENTAÇÃO

### 2.1 DE FACTO

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

«Com relevância para a decisão, tendo em conta a documentação junta aos autos e constante do processo de execução fiscal (PEF), bem como a posição assumida pelas partes, consideramos provados os seguintes factos:

A. Em 20 de Junho de 2012, o reclamante, A..., apresentou no Serviço de Finanças de Alcobaça um requerimento de reclamação graciosa, pedindo a anulação das liquidações de IRC relativas a 2005, 2006 e 2007. – cf. Doc. 1 – Reclamação Graciosa, junto pelo reclamante, de fls. 11 a 13 dos autos

B. Em 20 de Junho de 2012, o reclamante apresentou no Serviço de Finanças de Alcobaça um pedido de cálculo da garantia, a prestar no processo de execução fiscal n.º 1309200701017039, para que este fosse suspenso. – cf. Doc. 2 – Requerimento, junto pelo reclamante, a fls. 14 e 15 dos autos

C. Em 3 de Julho de 2012, o Serviço de Finanças de Alcobaça, aplicou a quantia de € 885,55, referente a IRS de 2011, no pagamento das seguintes dívidas:

- € 465,39, de juros de referente ao IRC de 2005;

- € 64,73, de taxa de justiça no Processo n.º 1309200701017039;

- € 3,30, de outros encargos no Processo n.º 1309200701017039;



- € 352,13, de IRC referente a 2005. – cf. Doc. – Demonstração da Aplicação de Cálculo n.º 2012 000000025437 Ofício de 12 de Julho de 2012, junto pelo Reclamante, a fls. 54 dos autos

D. Em 12 de Julho de 2012, o Serviço de Finanças de Alcobaça notificou o reclamante, do valor da garantia a prestar no processo de execução fiscal n.º 1309200701017039 e apensos, que quantificou em € 6.519,40. – cf. Doc. 3 – Ofício n.º 5350, de 12 de Julho de 2012, junto pelo reclamante, a fls. 16 dos autos.

E. Em 20 de Julho de 2012, o reclamante apresentou no Serviço de Finanças de Alcobaça um requerimento pedindo que fosse penhorado o imóvel sito na Rua ..., na ..., correspondente à fracção G do prédio urbano inscrito na matriz predial urbana sob o n.º 4510, para suspensão dos autos de execução “até ao trânsito em julgado da reclamação graciosa já apresentada ou da impugnação judicial que seja instaurada na sequência de eventual indeferimento da reclamação graciosa”. – cf. Doc. 4 – Requerimento, junto pelo reclamante, a fls. 17 e 18 dos autos e Caderneta Predial Urbana, a 84 e 85 do Processo de Execução Fiscal

F. Em 8 de Agosto de 2012, foi penhorado no processo de execução fiscal n.º 1309200701017039 e apensos o imóvel identificado na alínea anterior, com o valor patrimonial de € 88.370, tendo sido nomeado fiel depositário, o ora reclamante, A... – cf. Auto de Penhora, a fls. 83 do Processo de Execução Fiscal

G. Sobre o imóvel identificado na alínea E) supra, incidem as seguintes hipotecas:

- no valor de 13.118.000 PTE (€ 65.432,30), a favor do Banco Comercial Português;

- no valor de € 129.895,76, a favor do Banco Comercial Português;

- no valor de 550.827,52 (abrangendo duas fracções), a favor da Caixa Geral de Depósitos. – cf. Certidão Permanente com o código PP-0657-40505-100105-000648, referente à inscrição n.º 648/1g540802-G, de fls. 86 a 88 do Processo de Execução Fiscal.

H. Em 10 de Agosto de 2012, o Serviço de Finanças de Alcobaça notificou o reclamante de que o imóvel nomeado não poderia ser considerado garantia idónea, devido à diferença de valores entre o valor patrimonial e o dos ónus inscritos (correspondentes aos enunciados na alínea anterior). – cf. Ofício de 10 de Agosto de 2012, a fls. 89 do Processo de Execução Fiscal

A convicção do Tribunal quanto aos factos considerados provados resultou do exame dos documentos, não impugnados, e das informações oficiais constantes dos autos, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido, conforme referido no probatório.

#### **FACTOS NÃO PROVADOS**

Com relevo para a decisão de mérito, não existem factos não provados».

### **2.2 DE DIREITO**

#### **2.2.1 AS QUESTÕES A APRECIAR E DECIDIR**

Numa execução fiscal, o executado reclamou judicialmente do acto de compensação que foi efectuado pela AT com o fundamento de que, tendo reclamado graciosamente contra a liquidação que deu origem à dívida exequenda e requerido a prestação de garantia, não podia ser efectuada a compensação sem que este requerimento fosse decidido.

A Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria julgou a reclamação judicial procedente e anulou o acto reclamado, com o fundamento de que a AT não podia proceder à compensação enquanto não estivesse decorrido o prazo de 15 dias fixado pelo n.º 7 do art. 169.º do CPPT.

A Fazenda Pública insurgiu-se contra essa decisão, mediante recurso para este Supremo Tribunal Administrativo.

Dada vista ao Ministério Público, o Procurador-Geral Adjunto junto deste Supremo Tribunal Administrativo emitiu parecer no sentido de que o recurso não é admissível por o valor da causa não atingir o valor da alçada do tribunal tributário de 1.ª instância.

Cumpra, pois, apreciar previamente a questão se saber se o recurso é ou não admissível.

#### **2.2.2 DA ADMISSIBILIDADE DO RECURSO**

O Ministério Público suscitou, como questão prévia, a inadmissibilidade do recurso por o valor da causa ser inferior ao da alçada dos tribunais tributários de 1.ª instância.

E, na verdade, assim é.

No caso, o valor da causa foi fixado na sentença recorrida, em obediência ao disposto no n.º 2 do art. 97.º-A do CPPT (2), em € 885,55, valor que não foi posto em causa.

O art. 280.º, n.º 4, do CPPT estabeleceu a alçada dos tribunais tributários, fixando-a em um quarto da alçada fixada para os tribunais judiciais de 1.ª instância. Ulteriormente, esta alçada, prevista apenas para os processos de impugnação judicial e de execução fiscal, foi fixada no mesmo montante para a generalidade dos processos da competência dos tribunais tributários, pelo art. 6.º, n.º 2, do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (ETAF) de 2002.

Como bem salienta o Procurador-Geral Adjunto, a alçada dos tribunais de judiciais de 1.ª instância em processo civil foi fixada em € 5.000,00, pelo n.º 1 do art. 24.º da Lei n.º 3/99, de 13 de Janeiro – Lei da Organização e Funcionamento dos Tribunais Judiciais (LOFTJ) – na redacção do Decreto-Lei n.º 303/2007, de 24 de Agosto, a que corresponde o art. 31.º, n.º 1, da Lei n.º 52/2008, de 28 de Agosto – LOFTJ de 2008 –, mas só se aplica a processos iniciados após a sua entrada em vigor, em 1 de Janeiro de 2008 (arts. 11.º e 12.º deste Decreto-Lei). Para os processos iniciados até 31 de Dezembro

de 2007, continua a vigorar a alçada de € 3.740,98, fixada pelo n.º 1 do art. 24.º da Lei n.º 3/99, na redacção dada pelo DL n.º 323/2001, de 17 de Dezembro. Assim, a alçada dos tribunais tributários de 1.ª instância é de € 935,25 para os processos iniciados até 31 de Dezembro de 2007 e de € 1.250,00 para processos iniciados a partir de 1 de Janeiro de 2008 <sup>(3)</sup>.

No caso, o valor da causa, de € 885,55, porque inferior à alçada, inviabiliza a admissibilidade do recurso.

O facto de a Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria o ter admitido não vincula este Supremo Tribunal Administrativo, atento o preceituado no art. 685.º-C, n.º 5, do CPC <sup>(4)</sup>, aplicável *ex vi* da alínea e) do art. 2.º do CPPT.

Assim, não conheceremos do recurso, por inadmissibilidade do mesmo, como decidiremos a final.

### 2.2.3 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões:

I - Atento o disposto no art. 280.º, n.º 4, do CPPT, não é admissível recurso das decisões proferidas em sede de reclamação de acto do órgão de execução fiscal quando o valor da causa não exceda um quarto da alçada dos tribunais tributários de 1.ª instância, ou seja, quando o valor da causa, a fixar pelo juiz de acordo com o disposto no art. 97.º-A, n.º 2, do CPPT, não exceda € 935,25 ou € 1.250,00, consoante o processo tenha sido instaurado antes ou depois de 1 de Janeiro de 2008.

II - O tribunal ad quem não se encontra vinculado pela admissão do recurso pelo juiz do tribunal *a quo*, atento o preceituado no art. 685.º-C, n.º 5, do CPC, aplicável *ex vi* da alínea e) do art. 2.º do CPPT.

### 3. DECISÃO

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

Custas pela Recorrente.

Lisboa, 14 de Fevereiro de 2013. — *Francisco Rothes* (relator) — *Fernanda Maçãs* — *Casimiro Gonçalves*.

<sup>(1)</sup> Porque usamos o itálico na transcrição, as partes que no original estavam em itálico surgem aqui em tipo normal, a fim de se respeitar o destaque que lhes foi concedido pela Recorrente.

As notas de rodapé foram transcritas no próprio texto, entre parêntesis rectos e com respeito pela numeração utilizada no original.

<sup>(2)</sup> Com interesse, relativamente à aplicação deste preceito relativamente às reclamações de actos do órgão de execução fiscal, *vide* JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado*, Areas Editora, 6.ª edição, volume II, anotação 8 ao art. 97.º-A, pág. 74/75. Na jurisprudência, *vide* os seguintes acórdãos desta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

de 15 de Fevereiro de 2012, proferido no processo n.º 99/12, ainda não publicado no jornal oficial, mas disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/92fad9504383cc0a802579ba003e4cd9?OpenDocument>;

de 12 de Dezembro de 2012, proferido no processo n.º 1299/12, ainda não publicado no jornal oficial, mas disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/026b6f34d21af18780257ae1004b3c30?OpenDocument>.

<sup>(3)</sup> Neste sentido, JORGE LOPES DE SOUSA, *ob. cit.*, volume I, anotação 4 ao art. 6.º, pág. 88 e volume IV, anotação 9 ao art. 280.º, págs. 418/419.

<sup>(4)</sup> Diz o n.º 5 do art. 685.º-C do CPC: «*A decisão que admita o recurso, fixe a sua espécie e determine o efeito que lhe compete não vincula o tribunal superior nem pode ser impugnada pelas partes, salvo na situação prevista no n.º 3 do artigo 315.º*».

## Acórdão de 14 de Fevereiro de 2013.

### Assunto:

*Reversão em execução fiscal. Forma de reagir. Erro na forma do processo. Inutilidade da convolação.*

### Sumário:

*I — Relativamente aos actos proferidos em recurso hierárquico interposto de decisão de reclamação graciosa, a impugnação judicial poderá ser o meio processual adequado para impugná-los, mas apenas o será nos casos em que o acto a impugnar contiver a apreciação efectiva de um acto de liquidação; se nesses actos não houve apreciação da legalidade da liquidação, o meio de reacção contenciosa adequado será, não o processo de impugnação judicial, mas a acção administrativa especial.*

- II — *Se foi usada a impugnação judicial quando o meio processual adequado era a acção administrativa especial, há que aferir da possibilidade da convolação da petição inicial para a forma processual adequada, a qual não se justifica se for manifesta a inviabilidade do meio processual que deve ser seguido.*
- III — *O facto de na citação efectuada ao executado por reversão ser indicado como um dos meios de reacção possíveis a reclamação graciosa não significa de modo algum que o revertido possa optar sem critério por esse meio processual, devendo a opção por esse meio ser feita em função da pretensão a deduzir e dos fundamentos que a suportam.*
- IV — *Se o revertido pretende discutir a legalidade da reversão, é manifesto que a reclamação graciosa não constitui meio próprio para essa discussão.*

Processo n.º 14/13-30.

Recorrente: A...

Recorrida: Fazenda Pública.

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

## 1. RELATÓRIO

1.1 O Serviço de Finanças de Sintra 2 ordenou que a execução fiscal instaurada contra uma sociedade revertesse contra A..... (a seguir Executado por reversão ou Recorrente), que considerou ser responsável subsidiário pelas dívidas exequendas.

O Executado por reversão apresentou uma petição em que, invocando o art. 99.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), disse vir deduzir «*IMPUGNAÇÃO JUDICIAL*» e pediu ao Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra que:

«a) *Determine a Revogação da Decisão da Recorrida substitua por uma outra que declare a Reversão executada inválida e de nenhum efeito.*

b) *Determine efeito suspensivo ao presente recurso sob pena de efeito útil e prática de acto lesivo do Recorrente*».

Para fundamentar esses pedidos, invocou o Executado por reversão, em síntese, que «*foi citado para a Reversão de Execução e para recorrer à Reclamação Graciosa ou Impugnar judicial, caso não concordasse*» e deduziu reclamação graciosa contra o acto de reversão, com vista à “anulação” (pretenderá referir-se a *revogação*) desse acto com diversos fundamentos, a saber, declaração de falência da sociedade originária devedora, existência de bens da mesma sociedade e falta de citação do liquidatário judicial da mesma; que essa reclamação graciosa foi indeferida, como o foi também o recurso hierárquico que interpôs daquele indeferimento, sendo que na decisão deste a Administração tributária (AT) insiste em afirmar que o Executado por reversão deveria ter usado a oposição à execução fiscal, ignorando que a pretensão por ele deduzida é que o despacho de reversão seja anulado e que foi citado para, querendo, reclamar graciosamente ou deduzir impugnação judicial e nunca para deduzir oposição à execução fiscal.

1.2 A Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra indeferiu liminarmente a petição inicial. Isto, em resumo, porque considerou que a impugnação judicial não é o meio processual adequado para reagir contra a reversão, mas antes a oposição à execução fiscal; mais considerou que, compulsada a petição inicial, verifica-se que o Executado por reversão nunca pôs em causa a legalidade da liquidação, mas sim a sua responsabilidade pelo pagamento da dívida exequenda na qualidade de revertido, sendo sua pretensão a anulação do acto de reversão; que, apesar se poder julgar verificado o erro na forma do processo, nunca poderia ordenar-se a convolação para a forma processual adequada – oposição à execução fiscal –, pois, por um lado, na data em que foi apresentada a petição inicial estava já ultrapassado o prazo para deduzir oposição e, por outro lado, os pedidos formulados também não se adequam ao processo de oposição à execução fiscal.

1.3 O Executado por reversão não se conformou com a decisão e dela interpôs recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, que foi admitido a subir imediatamente, nos próprios autos e com efeito meramente devolutivo.

1.4 O Recorrente apresentou as alegações de recurso, que resumiu em conclusões que se transcrevem *ipsis verbis*:

«- *Salienta-se que o Recorrente nunca foi citado/citado para uma execução, apenas para Direito à Reversão de Execução Fiscal.*

- *Direito que contrariou desde resposta à audiência prévia até presente recurso, passando por reclamação graciosa e recurso hierárquico.*

- *Mas o Recorrente não pode ser penalizado pelas supostas, erróneas, notificações da Recorrida (doc. 1).*

- *Pelo o que efectivamente está em causa não é uma oposição a uma execução.*

- *Pois esta não foi citada ao Recorrente.*

- Mas a ilegalidade na aplicabilidade de um acto, ou seja, um acto que afecta a liquidação — art. 97.º a 99.º CPPT.

- artigos para os quais foi o Recorrente notificado (doc. 1).

- De igual modo o pedido resulta da substancia do Requerido e não da, ora, formalizado.

- Assim, a invocação de que não há coincidência entre um e outro não é fundamento para negar provimento, na pior das hipóteses era fundamento para mandar corrigir o requerimento.

Neste termos e nos demais de direito deve a decisão recorrida (fls. 22 a 26) revogada e substituída por outra que confira provimento ao recurso».

1.5 Não foram apresentadas contra alegações.

1.6 Recebidos os autos neste Supremo Tribunal Administrativo, foi dada vista ao Ministério Público e o Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de que deve ser negado provimento ao recurso. Louvando-se em jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo, considerou que o meio processual adequado para impugnar contenciosamente o despacho de reversão é a oposição à execução fiscal e não a impugnação judicial e que, sendo intempestiva a utilização do meio processual para o qual se poderia convolar, não deve ser ordenada a convolação. Mais considerou que é irrelevante que tenha sido indicada a possibilidade de utilização da impugnação judicial, pois esta só poderia ser utilizada relativamente aos próprios actos de liquidação e não para atacar o próprio acto de reversão.

1.7 Colheram-se os vistos dos Juizes Conselheiros adjuntos.

1.8 A questão que cumpre apreciar e decidir é a de saber se a decisão recorrida fez errado julgamento quando indeferiu liminarmente a petição inicial o que, como procuraremos demonstrar, passa por indagar

- se os pedidos formulados são adequados à forma processual escolhida;
- se a legalidade do acto de reversão pode ser atacada mediante reclamação graciosa;
- se os termos em que foi efectuada a citação são susceptíveis de ter induzido o Executado por reversão em erro, a relevar, quanto ao meio processual por que podia defender-se.

## 2. FUNDAMENTAÇÃO

### 2.1 AS QUESTÕES A APRECIAR E DECIDIR

Antes do mais, diremos que, salvo o devido respeito, os termos em que foram redigidas a petição inicial e a motivação do recurso são equívocos e tornam difícil descortinar, quer o que pretende o ora Recorrente, quer os fundamentos fácticos e jurídicos em que sustenta as suas pretensões (o que terá induzido em erro quer a Juíza do Tribunal *a quo* quer o Procurador-Geral Adjunto neste Supremo Tribunal Administrativo).

Por isso, previamente, vamos tentar estabelecer algumas balizas à discussão, começando pela descrição sumária do circunstancialismo processual pertinente, tal como apresentado pelo ora Recorrente<sup>(1)</sup>, para, depois, averiguarmos qual a sua efectiva pretensão.

Numa execução fiscal instaurada contra uma sociedade, o órgão de execução fiscal reverteu a execução fiscal contra o ora Recorrente.

Este, quando foi «citado da Reversão» (adiante pronunciar-nos-emos sobre a distinção que o ora Recorrente pretende estabelecer entre “citação para a reversão” e “citação para a execução”), veio reagir contra a reversão, imputando-lhe diversas ilegalidades, mediante reclamação graciosa.

Na sequência do indeferimento da reclamação graciosa, recorreu hierarquicamente dessa decisão, sendo que também o recurso foi indeferido.

Em face do indeferimento do recurso hierárquico, veio o ora Recorrente interpor impugnação judicial em que peticiona a “revogação” (pretenderá dizer a anulação, uma vez que o Tribunal não pode revogar actos administrativos, mas apenas anulá-los) da decisão proferida em sede do recurso hierárquico e a sua substituição «por uma outra que declare a Reversão executada inválida e de nenhum efeito» (substituição essa que nunca seria viável em sede de impugnação judicial, onde o tribunal apenas pode anular os actos administrativos e já não substituir-se à Administração na sua prática). Mais pede que seja concedido ao “presente recurso” (pretenderá referir-se à impugnação judicial) efeito suspensivo, «sob pena de efeito útil e prática de acto lesivo do Recorrente» (pretenderá o efeito suspensivo com o fundamento em perda do efeito útil da impugnação judicial).

A Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra indeferiu liminarmente a petição inicial. Em síntese, considerou que a impugnação judicial não é o meio processual adequado para reagir contra a reversão, mas antes a oposição à execução fiscal; mais considerou que, compulsada a petição inicial, verifica-se que o Executado por reversão nunca pôs em causa a legalidade da liquidação, mas sim a sua responsabilidade pelo pagamento da dívida exequenda na qualidade de revertido, pretendendo a anulação do acto de reversão; que, apesar se poder julgar verificado o erro na forma do processo, nunca poderia ordenar-se a convolação para a forma processual adequada – oposição à execução fiscal –, pois, por um lado, na data em que foi apresentada a petição inicial estava já ultrapassado o prazo para deduzir oposição e, por outro lado, os pedidos formulados também não se adequam ao processo de oposição à execução fiscal.

O Executado por reversão insurgiu-se contra o indeferimento liminar da petição inicial mediante recurso para este Supremo Tribunal Administrativo.

Sustenta o Recorrente:

- não está em causa a execução fiscal, para a qual nunca foi citado, mas exclusivamente o acto de reversão, motivo por que o meio processual de que lançou mão é o adequado;
- por outro lado, visando o ora Recorrente atacar o acto de reversão, andou bem ao reclamar graciosamente desse acto, aliás, de acordo com a “citação para a reversão” que lhe foi efectuada, na qual se indicavam como meios de reacção a reclamação graciososa ou a impugnação judicial e nunca a oposição à execução fiscal;
- do indeferimento da reclamação graciososa, interpôs recurso hierárquico e, do indeferimento deste, deduziu impugnação judicial, tudo como lhe foi assinalado pela AT, pelo que, se eventualmente houve erro na indicação dos meios de defesa, não pode ser penalizado por esse erro;
- ademais, se não é a impugnação judicial o meio processual adequado, o que não concede, então o erro pode e deve ser corrigido.

Assim, as questões que cumpre apreciar e decidir, se bem interpretamos as conclusões do recurso, complementadas com as respectivas alegações, são as que deixámos enunciadas supra, em 1.8:

- se os pedidos formulados na petição inicial são adequados à forma processual escolhida, ou seja, a impugnação judicial;
- se a legalidade do acto de reversão pode ser atacada mediante reclamação graciososa;
- se os termos em que foi efectuada a citação são susceptíveis de ter induzido o Executado por reversão em erro, a relevar, quanto ao meio processual por que podia defender-se.

#### 2.2.2 DO ERRO NA FORMA DO PROCESSO

No articulado inicial o ora Recorrente formulou os seguintes pedidos:

- «a) Determine a Revogação da Decisão da Recorrida substitua por uma outra que declare a Reversão executada inválida e de nenhum efeito.*  
*b) Determine efeito suspensivo ao presente recurso sob pena de efeito útil e prática de acto lesivo do Recorrente».*

A redacção dada à pretensão formulada em juízo, salvo o devido respeito, está longe de ser exemplar. Mas, permite que se conclua que o Executado por reversão pretendia, por um lado, que o Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra anulasse a decisão de indeferimento proferida pela AT no recurso hierárquico e, por outro lado, que a execução fiscal ficasse suspensa até que a impugnação judicial fosse decidida.

Assim, a nosso ver, verifica-se o erro na forma do processo, se bem que por fundamento diverso daquele que foi considerado no despacho liminar, que terá considerado que o Impugnante vinha atacar o despacho de reversão, quando o acto atacado, a nosso ver, é a decisão do recurso hierárquico. Vejamos:

O erro na forma do processo, como é sabido, afere-se pela adequação do meio processual utilizado ao fim por ele visado: se o pedido formulado pelo autor não se ajusta à finalidade abstractamente figurada pela lei para essa forma processual ocorre o erro na forma do processo <sup>(2)</sup>.

O primeiro pedido formulado é o de que seja anulada a decisão proferida no recurso hierárquico, pedido para o qual a forma processual pode ser adequada.

Na verdade, relativamente aos actos proferidos em recurso hierárquico interposto de decisão de reclamação graciososa, a impugnação judicial pode ser o meio processual adequado para impugná-los, mas apenas nos casos em que o acto a impugnar contiver a apreciação efectiva de um acto de liquidação; se nesses actos não houve apreciação da legalidade da liquidação, o meio de reacção contenciosa adequado será, não o processo de impugnação judicial, mas a acção administrativa especial, como decorre do disposto no n.º 2 do art. 97.º do CPPT <sup>(3)</sup>.

Atenta a alegação do Recorrente, nem na reclamação graciososa nem no recurso hierárquico houve apreciação da legalidade de liquidação alguma: o que o ora Recorrente visava com a dedução da reclamação graciososa era atacar o acto de reversão e não a liquidação que deu origem à dívida exequenda; por seu turno, com o recurso hierárquico, visava reagir contra o indeferimento da reclamação graciososa.

Assim, sendo inquestionável que não houve decisão administrativa que apreciasse a legalidade de uma liquidação, o meio processual adequado para reagir contenciosamente contra a decisão do recurso hierárquico seria a acção administrativa especial.

Note-se que, por ora, nos encontramos apenas em sede da apreciação da conformidade do meio processual usado pelo Revertido para atacar a decisão do recurso hierárquico e não estamos a apreciar a susceptibilidade de o acto de reversão ser atacado mediante reclamação graciososa. Deste último aspecto ocupar-nos-emos adiante.

Também quanto ao segundo pedido formulado, de suspensão do processo executivo até que esteja decidida a impugnação judicial, se verifica o erro na forma processual escolhida.

Como bem salientou a Juíza do Tribunal *a quo*, essa pretensão apenas poderá ser alcançada nos casos previstos no art. 169.º do CPPT, *maxime* mediante a oportuna prestação de garantia. Poderá

também, eventualmente, conseguir-se a suspensão do processo executivo sem prestação de garantia, nos casos em que estejam reunidos os pressupostos para a sua dispensa (cfr. art. 52.º, n.º 4, da LGT e art. 170.º do CPPT).

Verifica-se, pois, o erro na forma do processo.

É certo que, segundo alega o Recorrente, quando foi notificado da decisão de indeferimento do recurso hierárquico lhe foi indicado como forma de reacção contenciosa contra essa decisão a impugnação judicial. Dando de barato que assim seja <sup>(4)</sup>, esse erro não tem como consequência a abertura da possibilidade do uso de um meio processual não adequado, apenas podendo eventualmente assumir relevância para efeitos de condenação nas custas relativamente à decisão de convolação.

Na verdade, quer o art. 97.º, n.º 3, da LGT quer o art. 98.º, n.º 4, do CPPT, impõem, em caso de erro na forma do processo, sempre que possível, a correcção, mediante a convolação do processo para a forma processual adequada ao pedido formulado.

Mas, será possível a convolação da impugnação judicial em acção administrativa especial, ainda que apenas relativamente ao primeiro dos pedidos formulados?

*Prima facie*, diríamos que sim. No entanto, porque a lei proíbe actos inúteis (cfr. art. 137.º do Código de Processo Civil), não deverá ordenar-se a convolação quando seja manifesta a inviabilidade do pedido formulado.

É essa questão que apreciaremos de seguida.

### 2.2.3 A INADMISSIBILIDADE DA RECLAMAÇÃO GRACIOSA COMO MODO DE REAGIR CONTRA A REVERSÃO

Sempre de acordo com a alegação do Recorrente, este reagiu contra o acto de reversão mediante a dedução de reclamação graciosa (sendo que no presente processo vem atacar a decisão do recurso hierárquico que manteve o indeferimento daquela reclamação).

Abrimos aqui um parêntesis para referir que mal se compreende a alegação do Recorrente na parte em que se refere à “citação para a reversão”, pretendendo distingui-la da “citação para a execução”. A citação, nos termos do n.º 2 do art. 35.º do CPPT <sup>(5)</sup>, é o acto pelo qual o executado é chamado à execução, não estando prevista qualquer “citação para a reversão”. O que está previsto, isso sim e no art. 23.º, n.º 4, da LGT <sup>(6)</sup>, é que previamente à reversão, seja sempre facultado ao potencial revertido o direito de audiência. Após o exercício do direito de audição, caso o órgão de execução fiscal profira decisão de reversão, segue-se a citação do revertido, sem a interposição de qualquer “citação para a reversão”, que desconhecemos o que possa ser.

Seja como for, isto é, tenha o ora Recorrente sido citado ou não, certo é que não pode lançar mão da reclamação graciosa para reagir contra reversão.

É hoje jurisprudência consolidada que o meio processual próprio para atacar uma decisão de reversão da execução fiscal, quer se pretenda discutir a responsabilidade do revertido, quer se pretenda discutir a legalidade do despacho de reversão, ainda que por falta de fundamentação, violação do direito de audiência prévia e preterição de formalidade essencial é o processo de oposição à execução fiscal, enquadrando-se as referidas situações, respectivamente, na previsão das alíneas b) e i) do n.º 1 do art. 204.º do CPPT; não são meio processual adequado a essa finalidade (ataque da decisão de reversão) nem o processo de impugnação judicial regulado nos arts. 99.º e segs. do CPPT, nem a reclamação das decisões do órgão de execução fiscal prevista nos arts. 276.º e segs. do mesmo diploma legal <sup>(7)</sup>.

É também essa a doutrina sustentada pelo Conselheiro LOPES DE SOUSA <sup>(8)</sup>.

É certo que, nos termos do n.º 4 do art. 22.º da LGT, «[a]s pessoas solidária ou subsidiariamente responsáveis poderão reclamar ou impugnar a dívida cuja responsabilidade lhes for atribuída nos mesmos termos do devedor principal, devendo, para o efeito, a notificação conter os elementos essenciais da sua liquidação, incluindo a fundamentação nos termos legais».

Significa isto que aqueles que sejam chamados à execução fiscal como responsáveis subsidiários podem deduzir oposição à execução fiscal, nos termos dos arts. 203.º e 204.º do CPPT e podem também reclamar graciosamente ou impugnar judicialmente a liquidação, nos termos gerais, a partir da data da sua citação (art. 102.º, n.º 1, alínea c), do CPPT) no processo de execução.

Mas estes meios de defesa têm campos de aplicação distintos e o revertido, na escolha que deles faça, tem que ter em conta qual a pretensão a deduzir e os fundamentos que a suportam. No que se refere à decisão de reversão, despacho proferido na própria execução, o meio processual para o sindicar será a oposição à execução fiscal com os fundamentos constantes do n.º 1 do art. 204.º do mesmo Código. A reclamação graciosa será o meio de que o revertido deve lançar mão caso pretenda discutir mediante meio gracioso a liquidação que deu origem à dívida exequenda, visando a revogação deste acto (cfr. art. 70.º, n.º 1, do CPPT). A reclamação graciosa não pode ser usada para discutir a legalidade da reversão.

Assim, nenhum sentido faria agora convolar a impugnação judicial em acção administrativa especial, uma vez que é manifesto que a reclamação graciosa que esteve na origem do recurso hierárquico cuja decisão ora foi impugnada estava fatalmente condenada ao insucesso, uma vez que, sempre de

acordo com a alegação do Recorrente, nela se pretendia discutir, não a legalidade da liquidação que deu origem à dívida exequenda, mas a decisão de reversão da execução fiscal.

#### 2.2.4 DA INEXISTÊNCIA DE ERRO NA CITAÇÃO QUANTO AOS MEIOS DE DEFESA INDICADOS

Argumenta ainda o Recorrente que deduziu reclamação graciosa porque foi notificado para esse efeito, motivo por que, se houve erro nessa notificação, nunca ele poderá ser prejudicado por esse erro.

É certo que nunca o interessado que tenha sido induzido em erro por acto de entidade pública poderá sair prejudicado, como resulta inequivocamente do n.º 4 do art. 37.º do CPPT.

Mas, salvo o devido respeito e como resulta do que deixámos já dito, da alegação do ora Recorrente não resulta que tenha havido erro nos termos em que foi citado.

Sempre de acordo com a sua alegação, em sede de execução fiscal foi-lhe indicada a possibilidade de impugnar judicialmente e de reclamar graciosamente; essa indicação foi correcta, porque assim o impõe o já referido n.º 4 do art. 22.º da LGT. No entanto, a possibilidade de reclamar graciosamente ou impugnar contenciosamente, como deixámos já dito, refere-se exclusivamente à liquidação que deu origem à dívida exequenda.

Caso a pretensão do revertido seja, não a de atacar essa liquidação, mas a própria decisão da reversão, então deverá usar a oposição à execução fiscal.

Se, como alega, não foi citado para a execução fiscal, então deverá aguardar tal citação. O que não pode, em circunstância alguma (i.e., tenha ou não sido citado), é pretender discutir a decisão de reversão em sede de reclamação graciosa.

O facto de lhe ter sido indicado como meio de reacção a reclamação graciosa não significa de modo algum que ele possa optar sem critério por esse meio processual mas, ao invés, que lhe esse meio processual só deve ser escolhido se for o adequado à pretensão que quer deduzir. Na escolha dos meios processuais de defesa sempre haverá que respeitar o âmbito e a finalidade de cada um deles.

Não pode, pois, o Recorrente escudar-se no facto de lhe ter sido comunicado como meio de reacção a reclamação graciosa para justificar o uso desse meio processual administrativo de forma indiscriminada e sem obediência aos critérios legais.

Por tudo o que deixámos dito, entendemos que o recurso não pode ser provido, devendo manter-se o despacho de indeferimento liminar, se bem que com fundamentos algo diversos dos utilizados no despacho recorrido.

#### 2.2.5 CONCLUSÕES

Por tudo o que ficou dito, o recurso não merece provimento e, preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões:

I - Relativamente aos actos proferidos em recurso hierárquico interposto de decisão de reclamação graciosa, a impugnação judicial poderá ser o meio processual adequado para impugná-los, mas apenas o será nos casos em que o acto a impugnar contiver a apreciação efectiva de um acto de liquidação; se nesses actos não houve apreciação da legalidade da liquidação, o meio de reacção contenciosa adequado será, não o processo de impugnação judicial, mas a acção administrativa especial.

II - Se foi usada a impugnação judicial quando o meio processual adequado era a acção administrativa especial, há que aferir da possibilidade da convolação da petição inicial para a forma processual adequada, a qual não se justifica se for manifesta a inviabilidade do meio processual que deve ser seguido.

III - O facto de na citação efectuada ao executado por reversão ser indicado como um dos meios de reacção possíveis a reclamação graciosa não significa de modo algum que o revertido possa optar sem critério por esse meio processual, devendo a opção por esse meio ser feita em função da pretensão a deduzir e dos fundamentos que a suportam.

IV - Se o revertido pretende discutir a legalidade da reversão, é manifesto que a reclamação graciosa não constitui meio próprio para essa discussão.

### 3. DECISÃO

Face ao exposto, os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, negar provimento ao recurso e confirmar, com a presente fundamentação, o indeferimento liminar da petição inicial.

Custas pelo Recorrente.

Lisboa, 14 de Fevereiro de 2013. — *Francisco Rothes* (relator) — *Fernanda Maçãs* — *Casimiro Gonçalves*.

(<sup>1</sup>) Porque estamos perante um recurso de despacho de indeferimento liminar, o que significa que o Tribunal a quo não fixou factualidade, é em face da alegação do Executado por reversão que iremos aferir da viabilidade da pretensão deduzida.

(<sup>2</sup>) Cfr. ALBERTO DOS REIS, Código de Processo Civil Anotado, volume II, Coimbra Editora, 3.ª edição – reimpressão, págs. 288/289. No mesmo sentido, RODRIGUES BASTOS, Notas ao Código de Processo Civil, volume I, 3.ª edição, 1999, pág. 262, e ANTUNES VARELA, Revista de Legislação e Jurisprudência, ano 100.º, pág. 378.

(<sup>3</sup>) Neste sentido e para maior desenvolvimento, vide JORGE LOPES DE SOUSA, Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado, Áreas Editora, 6.<sup>a</sup> edição, volume II, anotação 18 a) ao art. 97.º, págs. 53/54.

(<sup>4</sup>) Aliás, o documento que o Recorrente juntou com as alegações de recurso confirma essa alegação.

(<sup>5</sup>) Diz o n.º 2 do art. 35.º do CPPT: «A citação é o acto destinado a dar conhecimento ao executado de que foi proposta contra ele determinada execução ou a chamar a esta, pela primeira vez, pessoa interessada».

(<sup>6</sup>) Diz o n.º 4 do art. 23.º da LGT: «A reversão, mesmo nos casos de presunção legal de culpa, é precedida de audição do responsável subsidiário nos termos da presente lei e da declaração fundamentada dos seus pressupostos e extensão, a incluir na citação».

(<sup>7</sup>) Neste sentido, entre muitos outros, os seguintes acórdãos da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

– de 27 de Maio de 2009, proferido no processo com o n.º 448/09, publicado no Apêndice ao Diário da República de 30 de Setembro de 2009 (<http://www.dre.pt/pdfgratiasac/2009/32220.pdf>), págs. 853 a 856;

– de 28 de Outubro de 2009, proferido no processo com o n.º 578/09, publicado no Apêndice ao Diário da República de 19 de Abril de 2010 (<http://www.dre.pt/pdfgratiasac/2009/32240.pdf>), págs. 1631 a 1634;

– de 20 de Janeiro de 2010, proferido no processo com o n.º 814/09, publicado no Apêndice ao Diário da República de 24 de Março de 2011 (<http://www.dre.pt/pdfgratiasac/2010/32210.pdf>), págs. 83 a 86;

– de 26 de Maio de 2010, proferido no processo com o n.º 332/10, publicado no Apêndice ao Diário da República de 30 de Março de 2011 (<http://www.dre.pt/pdfgratiasac/2010/32220.pdf>), págs. 918 a 922;

– 19 de Outubro de 2011 proferido no processo com o n.º 705/11, publicado no Apêndice ao Diário da República de 16 de Julho de 2012 (<http://www.dre.pt/pdfgratiasac/2011/32240.pdf>), págs. 1857 a 1859.

(<sup>8</sup>) Ob. cit., III volume, anotação 28 ao art. 204.º, págs. 479/480 e IV volume, anotação 5 ao art. 276.º, págs. 274 a 276.

## Acórdão de 14 de Fevereiro de 2013.

### Assunto:

*Reclamação de créditos. IRS. Privilégio creditório.*

### Sumário:

*O n.º 1 do artigo 240.º do CPPT deve ser interpretado em sentido amplo, de modo a terem-se por abrangidos na letra da lei todos os créditos a que a lei substantiva atribui causas legítimas de preferência, nomeadamente privilégios creditórios.*

Processo n.º 21/13-30.

Recorrente: Ministério Público.

Recorrido: Banco C..., S.A. e outro.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Pedro Delgado

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

I – Vem o Digno Magistrado do Ministério Público junto do Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada, recorrer para este Supremo Tribunal da decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada, de 28 de Junho de 2012, proferida nos autos de verificação e graduação de créditos n.º 412/10.1BEALM, na parte em que nela se decidiu não admitir à graduação os créditos reclamados pela Fazenda Pública provenientes de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares.

Termina as suas alegações de recurso formulando as seguintes conclusões:

«1. Nos autos foram reclamados pela F.P. créditos relativos a IRS dos anos de 2006, 2007 e 2008 que gozam de privilégio imobiliário geral sobre o bem objecto de penhora nos autos de execução fiscal pertença do executado;

2. Pese embora a natureza jurídica do privilégio creditório geral, sempre a jurisprudência dos Tribunais Superiores admitiu, expressa ou implicitamente, a possibilidade da reclamação dos créditos que gozam desse privilégio;

3. Mesmo que se entenda que os privilégios creditórios gerais não constituem garantias reais, mas meras preferências de pagamento, o seu regime é o das garantias reais, para efeito de justificar a intervenção no concurso de credores, como defende, maioritariamente, a jurisprudência;

4. Daí que o n.º 1 do artigo 240º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, ao afirmar que «podem reclamar os seus créditos (...) os credores que gozem de garantia real sobre os bens penhorados», deve ser interpretado amplamente, de modo a terem-se por abrangidos na sua estatuição, não apenas os credores que gozem de garantia geral, “*stricto sensu*”, mas também aqueles a quem a lei substantiva atribui causas legítimas de preferência, designadamente, privilégios creditórios;

5. A Mma. Juiz “a quo”, ao não admitir a graduação dos créditos reclamados relativos



a IRS, violou as disposições conjugadas dos art.s 604º, nº2, do Código Civil, 111º do C.I.R.S., e 240º, n.º 1 do CPPT, motivo pelo qual deve a douda sentença ser revogada e substituída por outra que admita e gradue tais créditos no lugar que lhes pertence, ou seja, em terceiro lugar».

Não foram apresentadas contra-alegações.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

II Fundamentação

II-A

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

«1. A Fazenda Pública instaurou em 22/05/2006, contra a executada A..... o processo de execução fiscal n.º 2186200601017047, do Serviço de Finanças de Moita tendo por objecto dívidas de IMI de 2005, no montante de € 171,45 de que os presentes autos de verificação e graduação de créditos constituem apenso (cfr. cópia certificada do processo de execução fiscal junto aos autos):

2. Ao processo de execução fiscal identificado no ponto anterior foram apensos os processos de execução fiscal n.ºs 2186200701015370 referente a IMI de 2006 inscrito para cobrança em 2005 referente ao imóvel penhorado nos presentes autos, 2186200801002821 referente a IVA, 2186200801019546 referente a coimas, 2186200801031244 referente a coimas, 2186200801055844 referente a IMI de 2007 referente ao imóvel penhorado nos presentes autos, 2186200801069950 referente a coimas, 2186200801011502 referente a coimas, 2186200701037625 referente a IVA, 2186200701055674 referente a coimas, 2186200801080130 referente a coimas, 2186200801091530 referente a coimas, 21862008011117513 referente a coimas, 2186200901006754 referente a IVA, e 2186200701072471 referente a coimas (cfr. doc. junto a fls. seguintes a fls. 15 - Nota de citação - da cópia do processo executivo junto aos presentes autos e fls. 19 e 21 dos autos):

3. Em 19/10/1989, A..... celebrou com o B....., S.A. um contrato de Mutuo com hipoteca que incidiu sobre a fracção autónoma designada pela letra “BO” correspondente ao terceiro andar, destinada à habitação, do prédio urbano constituído em regime de propriedade horizontal, sito na Rua ....., n.º ....., freguesia de ....., concelho de Moita, inscrito na matriz predial urbana sob o artigo 2734, descrito na Conservatória do Registo Predial da Moita sob o número 1362/199000402-E, com o valor patrimonial actual de € 45.660,00 (cfr. doc. junto a fls. 5 a 14 dos autos): 4. Em 28/06/1989, foi registada hipoteca a favor do B....., S.A., incidente sobre o imóvel melhor identificado em 3), penhorado no processo de execução de que os autos constituem apenso, com vista à garantia da quantia de Esc. 2.029.000\$00, referente a capital, à taxa de juro anual de 20,5%, despesas no montante de Esc.: 81.160\$00, e com montante máximo de Esc.: 6.061.028\$00 (cfr. fls. 7 e 8 da cópia do processo executivo junto aos autos, cujo teor aqui que se dá por integralmente reproduzido);

5. Em 2009 foi inscrito para cobrança o IMI do ano de 2008 do imóvel penhorado nos autos (cfr. doc. junto a fls. 23 dos autos);

6. Em 2009 foram inscritos para cobrança o IRS de 2003, 2004, 2005, 2006, 2007 e 2008 (cfr. doc. junto a fls. 25 e 26 dos autos);

7. Em 03/08/2009, no âmbito do citado processo de execução fiscal, e para pagamento das dívidas nele referidas, foi efectuada a penhora da fracção autónoma designada pela letra “BO” correspondente ao terceiro andar, destinada à habitação, do prédio urbano constituído em regime de propriedade horizontal, sito na Rua ....., n.º ....., freguesia de ....., concelho de Moita, inscrito na matriz predial urbana sob o artigo 2734, descrito na Conservatória do Registo Predial da Moita sob o número 1362/1 99000402-E, com o valor patrimonial actual de € 45.660,00, a qual foi registada a favor da Fazenda Nacional em 18/08/2009, para garantia da quantia de € 7.575,32 (cfr. fls. 9 da cópia do processo executivo junto aos autos, cujo teor se dá por integralmente reproduzido);

8. A executada é devedora à Fazenda Pública dos créditos exequendos e reclamados;

9. A executada é devedora ao Banco C....., S.A. dos créditos reclamados.»

De direito

II-B- Da admissibilidade de reclamação em execução fiscal de créditos de IRS que gozam apenas de privilégio imobiliário

A questão trazida à apreciação deste Supremo Tribunal consiste em saber se se a decisão recorrida enferma de erro de interpretação e aplicação do direito ao ter julgado que, os créditos reclamados provenientes de IRS (relativos aos anos de 2006, 2007 e 2008), que gozam de privilégio imobiliário geral mas não têm a seu favor qualquer garantia real, não podem ser reclamados em execução fiscal ao abrigo da norma contida no artigo 240.º n.º 1 do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

A sentença recorrida, a fls. 79 a 85 dos autos, decidiu não admitir à graduação os créditos reclamados pela Fazenda Pública relativos a IRS dos anos de 2006 a 2008, graduando os admitidos pela seguinte forma: 1º *Créditos exequendos e reclamados pela Fazenda Pública referentes a IMI da fracção penhorada nos autos de 2006 a 2008*; 2º *Crédito reclamado pelo Banco C....., S.A.*

garantido por hipoteca registada em 28/06/1989 e juros até ao limite de três anos; 3º Demais créditos exequendos; (cfr. sentença recorrida, a fls. 84 e 85).

Fundamentou-se o decidido, na parte ora impugnada, no entendimento de que os créditos que gozam apenas de privilégio imobiliário geral e que não tenham, para além dele, uma garantia real, não podem ser reclamados nos termos do artigo 240.º do CPPT, porquanto não gozam de garantia real sobre os bens penhorados, entendimento este sufragado nos Acórdãos deste Supremo Tribunal de 16 de Junho de 2004 (rec. n.º 442/04) e de 7 de Julho de 2004 (rec. n.º 612/04), este último transcrito na decisão recorrida – cf. fls. 61 e segs.

Contra o assim decidido se insurge o Digno Magistrado do Ministério Público no Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada alegando que o artigo 240.º do CPPT deve ser interpretado amplamente no sentido de abranger não só os credores que gozem de garantia real, “*stricto sensu*”, mas também aqueles a que a lei substantiva confere causas legítimas de preferência, nomeadamente, privilégios creditórios, invocando em abono da sua tese jurisprudência condizente deste Supremo Tribunal Administrativo, nomeadamente, os acórdãos de 13/5/2009, 17/06/2009, 18/11/2009, 02/12/2009, 10/02/2010 e 10/03/2010, in recursos n 185/09, 432/09, 920/09, 724/09, 1035/09 e 1000/09, respectivamente, todos disponíveis no site “www.dgsi.pt”.

Desde já se adiantará que o recurso merece provimento.

Com efeito o entendimento perfilhado na sentença recorrida contraria a jurisprudência largamente dominante neste Supremo Tribunal, nomeadamente a citada pelo ilustre magistrado recorrente, jurisprudência, esta, que foi seguida por inúmeros outros arestos deste Supremo Tribunal Administrativo, dos quais destacamos, por mais recentes, os acórdãos, votados por unanimidade, de 23 de Junho de 2010 (rec. n.º 365/10), de 12 de Janeiro de 2011 (rec. n.º 725/11), de 4 de Maio de 2011 (rec. n.º 44/11), de 14.09.2011 (rec. n.º 573/11), de 14.12.2011 (recurso 984/11) e de 07.03.2012 (recurso 1091/11).

Jurisprudência esta que também aqui se acolhe e cuja argumentação jurídica se acompanhará, por economia de meios e tendo em vista uma interpretação e aplicação uniformes do direito (cfr. artigo 8.º n.º 3 do CC).

Assim, como se consignou no Acórdão 573/11, de 14.09.2011, «...o legislador fiscal determinou a execução de bens individualizados do património do executado para satisfação do crédito do exequente, permitindo todavia aos credores que gozem de garantia real sobre os bens penhorados que reclamassem os seus créditos na execução. É o que resulta do disposto no artigo 240º, n.º 1, do Código de Procedimento e de Processo Tributário, em consonância com o artigo 865º do Código de Processo Civil no respeitante à execução comum.

Mas, para alguma doutrina, direitos reais de garantia em sentido próprio serão apenas a penhora, o penhor, a hipoteca, o direito de retenção e a consignação de rendimentos. Já quanto aos privilégios creditórios, que o artigo 733º do Código Civil define como «a faculdade que a lei, em atenção à causa do crédito, concede a certos credores, independentemente do registo, de serem pagos com preferência a outros», não há unanimidade, entendendo alguns que não serão verdadeiros direitos reais de garantia, mas qualidades do crédito, atribuídas por lei em atenção à sua origem. Praticamente unânime é o entendimento quanto aos privilégios gerais: estes não são qualificáveis como direitos reais de garantia. Em todo o caso, há, na doutrina, como na jurisprudência, concordância quanto a que os privilégios creditórios conferem preferência sobre os credores comuns. Nos termos do artigo 111º (antes artigo 104º) do Código do IRS, para o pagamento de IRS relativo aos três últimos anos a Fazenda Pública goza de privilégio mobiliário geral e imobiliário sobre os bens existentes no património do sujeito passivo à data da penhora ou de acto equivalente. Gozando o crédito reclamado de privilégio imobiliário, não preferindo embora aos credores com garantia real, não deixa, por isso, de poder ser reclamado e graduado no lugar que lhe competir. Neste sentido se têm pronunciado quer o Supremo Tribunal Administrativo quer o Supremo Tribunal de Justiça, em inúmeros acórdãos. Aliás, assim o impõe a unidade do sistema jurídico, pois não faria sentido que a lei substantiva estabelecesse uma prioridade no pagamento do crédito e a lei adjectiva obstasse à concretização da preferência, impedindo o credor de acorrer ao concurso. Exigir a esse credor que, para fazer valer o privilégio, obtivesse penhora ou hipoteca, seria deixar sem sentido útil o privilégio, pois nesse caso o crédito passaria a dispor de garantia real, sendo-lhe inútil o privilégio legal. Assim, afigura-se dever o artigo 240º, n.º 1, do Código de Procedimento e de Processo Tributário ser interpretado no sentido de abranger não apenas os credores que gozam de garantia real, *stricto sensu*, mas também aqueles a quem a lei substantiva atribui causas legítimas de preferência, designadamente, privilégios creditórios – cf. neste sentido, quase textualmente, o acórdão do Pleno desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 18-5-2005, no recurso n.º 612/04, o qual, por sua vez, seguiu o acórdão do Pleno também desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 13-4-2005, no recurso n.º 442/04, a confirmar os acórdãos fundamento desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 2-7-2003, e de 4-2-2004, proferidos respectivamente nos recursos n.º 882/03, e n.º 2078/03» (fim de citação).

Em face do exposto, no caso dos autos, atendendo a que os créditos de IRS reclamados (2006 a 2008) gozam do privilégio imobiliário previsto no artigo 111.º do Código do IRS (porque relativos aos três últimos anos) e não foram impugnados, deviam ter sido admitidos à reclamação, verificados e graduados no lugar próprio, ou seja, em terceiro lugar, após o crédito reclamado garantido por hipoteca e precedendo os créditos exequendos, que, como decidido e não contestado, apenas gozam da garantia da penhora, havendo, pois, que assim decidir concedendo provimento ao recurso, revogando a sentença recorrida no segmento impugnado e julgando reconhecidos os créditos reclamados pela Fazenda Pública relativos a IRS de 2006 a 2008, que se graduarão em terceiro lugar.

### III. DECISÃO

Termos em que, face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogando a sentença recorrida no segmento impugnado, que no demais se mantém, e, em consequência, julgar reconhecidos os créditos reclamados pela Fazenda Pública relativos a IRS de 2006, 2007 e 2008 e respectivos juros que vão graduados em terceiro lugar (3.º), após os créditos exequendos e reclamados pela Fazenda Pública referentes a IMI da fracção penhorada nos autos de 2006 a 2008, e também após os créditos reclamados pelo Banco C....., garantidos por hipoteca registada em 28/06/1989 e juros até ao limite de três anos (graduados em primeiro e segundo lugar, respectivamente) e precedendo os créditos exequendos, apenas garantidos pela penhora, que assim ficam graduados em quarto e último lugar, saindo as custas precípua do produto da venda.

Sem custas.

Lisboa, 14 de Fevereiro de 2013. — *Pedro Delgado* (relator) — *Ascensão Lopes* — *Valente Torrão*.

## Acórdão de 14 de Fevereiro de 2013.

### Assunto:

*Sigilo Bancário. Autorização. Pressupostos. Manifestações de Fortuna. Omissão de Pronúncia.*

### Sumário:

- I — *Se a sentença se pronuncia e decide questão que o Tribunal foi chamado a resolver, então, independentemente de eventual erro de julgamento do decidido, não se verifica nulidade da sentença, por omissão de pronúncia.*
- II — *A autorização de acesso à informação bancária prevista no artigo 129.º, n.º 6 do CIRC (na redacção anterior ao Decreto-Lei 159/2009 de 13.07) tinha como única finalidade a comprovação do pedido de demonstração a que alude aquele normativo.*
- III — *Tratava-se de procedimento previsto no Capítulo VIII do Código do IRC, referente às garantias dos contribuintes e que tinha como objectivo a prova pelo sujeito passivo do preço efectivo na transmissão de imóveis permitindo-lhe assim obviar à aplicação do disposto no artigo 58.º-A, n.º 2 do mesmo diploma legal (correções ao valor de transmissão de direitos reais sobre bens imóveis).*
- IV — *Obtida a autorização do sujeito passivo de acesso às suas contas bancárias no âmbito de um procedimento para os efeitos do artigo 129.º, n.º 6 do Código do IRC, essa informação bancária não pode ser utilizada pela Administração Fiscal para fundamentar correções efectuadas no âmbito de outro procedimento contra o mesmo sujeito passivo, em sede de IRS e com avaliação indirecta da matéria tributável com base em manifestações de fortuna, nos termos dos artigos 87.º, alínea f) e 89.º-A, n.º 5, alínea a), da Lei Geral Tributária, sem que neste procedimento se observem as normas que regulam a sua obtenção, nomeadamente os artigos 63.º e 63.º-B n.ºs 4 e 5 da Lei Geral Tributária.*

Processo n.º 49/13-30.

Recorrente: A...

Recorrido: Fazenda Pública.

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

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

### 1 – RELATÓRIO

A....., NIF ....., nos termos do artigo 89.º-A, n.ºs 7 e 8 da LGT, interpôs recurso judicial da decisão do Senhor Director de Finanças do Porto, datada de 07/11/2011, que lhe fixou o rendimento colectável por métodos indirectos, para efeitos de IRS, do ano de 2008, no montante de 51.241,27€.

Por sentença de 19 de Novembro de 2012, o TAF do Porto negou provimento ao recurso.

Reagiu a A....., interpondo o presente recurso, cujas alegações integram as seguintes conclusões:

I. Em matéria processual tributária, a aplicação subsidiária das normas do CPTA prevalece sobre a aplicação subsidiária das normas do CPC, de acordo com o elenco de alíneas constante do artigo 2.º do CPPT;

II. A norma do artigo 95.º, n.º 2 do CPTA que impõe ao juiz, no processo de impugnação contenciosa de actos administrativos, que identifique a existência de causas de invalidade diversas das que tenham sido alegadas, ouvidas as partes para alegações complementares;

III. Se o artigo 58.º da LGT estabelece o princípio do inquisitório para a administração tributária, estabelecendo que esta deve, *no procedimento, realizar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade, não estando subordinada à iniciativa do autor do pedido*, por maioria de razão, também o Tribunal o deve fazer;

IV. Ao não ter apreciado as questões suscitadas no requerimento formulado pela recorrente a folhas 145/148, a sentença recorrida incorreu numa omissão de pronúncia;

V. Ao deixar de se pronunciar sobre questão que devia apreciar, a sentença recorrida incorreu assim num vício de nulidade, nos termos do artigo 668.º, n.º 1, alínea d) do CPC;

VI. A utilização de informações bancárias do contribuinte por parte da administração tributária, sem precedência dos formalismos legalmente estabelecidos para o efeito, ofende o núcleo essencial do direito fundamental, constitucionalmente protegido, da reserva da vida privada (artigo 26.º, n.ºs 1 e 2 da CRP).

VII. A preterição do formalismo estipulado no artigo 63.º-B da LGT, no acesso a informação bancária protegida, originando que a utilização dessa informação é determinada apenas pela Direcção Distrital de Finanças, gera um vício de incompetência no procedimento inspectivo, gerador de nulidade;

VIII. Ao não conhecer da questão da legalidade do acesso à informação bancária, a sentença recorrida incorreu num vício de nulidade, nos termos do artigo 668.º, n.º 1, alínea d) do CPC.

IX. Deve o processo baixar à 1.ª instância para que sejam conhecidas as questões levantadas pela recorrente no requerimento de folhas 145/148.

Assim se dando provimento ao presente recurso, como é de inteira JUSTIÇA!

#### **A entidade recorrida contra-alegou concluindo da seguinte forma:**

a) Da análise da douta sentença recorrida resulta que o Meritíssimo Juiz “a quo” se pronunciou, de forma clara, rigorosa e explícita, sobre cada uma das causas de pedir invocados pela Recorrente para justificar a ambicionada anulação do acto que lhe determinou a fixação de rendimento colectável, por métodos indirectos, em sede de IRS, do ano de 2008, do montante de €51.241,27.

b) Nomeadamente, no que concerne às questões suscitadas no requerimento de fls. 145/158 dos autos, peça onde a ora Recorrente, reconhecendo, de forma implícita, o naufrágio da argumentação aduzida em sede de requerimento inicial, veio invocar um conjunto de circunstâncias que reputava de geradoras de nulidade da decisão administrativa então impugnada.

c) É indevido, por isso, apontar à douta sentença o vício de nulidade por omissão de pronúncia.

d) O que se verificou foi, apenas e só, que o Tribunal não deu acolhimento e refutou, fundamentadamente, a argumentação aduzida pela ora Recorrente.

Nestes termos e nos mais de direito aplicáveis, deve o presente recurso ser considerado totalmente improcedente e, em consequência, ser confirmada a decisão recorrida e, como tal, manterem-se todos os seus termos e efeitos, por em nada merecer reparo e se encontrar conforme às disposições legais aplicáveis aos factos em apreciação.

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

##### **1. Questões controvertidas:**

- se o juiz tem de identificar causas de invalidades diversas das alegadas, segundo resulta do disposto no C.P.T.A., nomeadamente, do seu art. 95º n.º 2, aplicável subsidiariamente, e por maioria de razão em face do previsto no art. 58.º da L.G.T.;

- se ocorreu omissão de pronúncia quanto ao requerido a fls. 145/148, a provocar nulidade, nos termos do art. 668.º n.º 1 alínea d) do C.P.C.

- se a utilização de informações bancárias do contribuinte por parte da A.T. sem a precedência dos formalismos legalmente estabelecidos, ofende o conteúdo fundamental do direito fundamental da reserva da vida privada — art. 26.º n.º s 1 e 2 da C.R.P);

- se a preterição do formalismo estipulado no art. 63.º-B da L.G.T., no acesso a informação bancária protegida, gera um vício de incompetência gerador de nulidade.

### 2. Fundamentação.

A resposta à 1.ª primeira questão depende do que se entenda quanto à 3ª, de que será de, antes de mais, conhecer.

Na sentença recorrida, afasta-se tal com base no entendimento de não ter sido violado o conteúdo essencial do direito fundamental da reserva da vida privada.

Pese embora semelhante posição ter já sido defendida no parecer do M.º Pº em que mais se defendeu não existir, assim, norma a cominar a sanção da nulidade, e de ser discutível na doutrina se a violação das normas pelas quais é permitido o acesso a documentação bancária é de considerar como implicando uma violação de um direito fundamental e quanto ao seu conteúdo essencial, quer parecer que a maioria da doutrina e a jurisprudência do Tribunal Constitucional vem considerar assim ser de entender — assim, nomeadamente, os acórdãos de 278/95, de 31-5-1995 e 442/07 de 14-8-2007, citados no parecer n.º 25/09, do Conselho Consultivo da P.G.R. publicado no DR II s. de 17/11/09, p. 46659 e ss..

Não parece ser de afastar a aplicação da sanção de nulidade prevista art. 133.º n.º 2 alínea d) do C.P.A., a que subsidiariamente será de recorrer, e ainda que a impugnante tenha dado o seu consentimento para um tal acesso noutra procedimento.

Com efeito, se a impugnante tenha dado o seu consentimento para um tal acesso noutra procedimento tributário e a documentação bancária tinha de ser utilizada no procedimento em causa, de tributação por métodos indirectos, afigura-se não ser de presumir que o consentimento dado possa abranger ainda este procedimento.

Assim, sem o cumprimento do formalismo previsto no n.º 4 do art. 63.º B da L.G.T. ou seja, sem que tenha sido proferida decisão pelo director-geral dos Impostos, sem possibilidade de delegação, com indicação dos motivos concretos em que tal se justificava, e com notificação para efeitos de recurso.

A não ter tal ocorrido, melhor será reconhecer não satisfazer tal o conteúdo essencial do que com aquela previsão quanto ao referido direito se pretendeu salvaguardar, e bem assim poder ter sido cometida a nulidade prevista no art. 133.º n.º 2 alínea d) do C.P.A., aplicável subsidiariamente, a qual, como tal, é de conhecimento oficioso.

E sendo de aplicar nesse caso, em processo tributário, o princípio do inquisitório pleno, conforme decorre conjuntamente do previsto nos arts. 99.º n.º 1 da L.G.T., e 13.º n.º 1 e 124.º n.º 1 do C.P.P.T., melhor teria sido conhecer ainda de tal questão, o que não tendo ocorrido, provoca a nulidade prevista no art. 668.º n.º 1 alínea d) do C.P.C..

### 3. Conclusão.

Tendo resultado do processo de impugnação que a A.T. utilizou documentação bancária sem cumprimento do previsto no art. 68.º n.º 4 da L.G.T., tal pode implicar nulidade por referência à violação do conteúdo essencial do direito à privacidade, de acordo com o previsto no art. 133.º n.º 2 alínea d) do C.P.A., aplicável subsidiariamente.

Parece que, na procedência do que quanto a tal conhecimento se impunha efectuar pelo tribunal recorrido, o que é de decidir com base no que conjuntamente resulta dos arts. 99.º n.º 1 da L.G.T., e 13.º n.º 1 e 124.º n.º 1 do C.P.P.T., melhor será anular o decidido por omissão de pronúncia quanto a essa questão - art. 668.º n.º 1 alínea d) do C.P.C..

### 2 – FUNDAMENTAÇÃO

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

A) A recorrente foi objecto de uma acção de inspecção, com base na Ordem de Serviço n.º OI 2011 03168, a qual teve por objecto os exercícios de 2008 e 2009 - cfr. Relatório de Inspeção de fls 6/58 dos autos.

B) Na sequência da acção de inspecção, referida na alínea A), os Serviços de Inspeção Tributária elaboraram o relatório final de inspecção, do qual consta, designadamente, o seguinte:

“(…)

#### **II -B) MOTIVO, ÂMBITO E INCIDÊNCIA TEMPORAL**

##### **II- B.1.) MOTIVO DA ACÇÃO**

*A empresa B..... S.A. (adiante apenas B.....), contribuinte n.º ....., requereu, nos termos do artigo 139.º do Código do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Colectivas (IRC) — anterior artº 129.º, a validação dos preços de venda de diversas fracções imobiliárias que a mesma alienou no exercício de 2009, por montantes inferiores aos valores patrimoniais fixados para as respectivas fracções.*

Para este efeito, a B..... e os seus administradores autorizaram a Administração Fiscal a aceder aos seus dados bancários com referência a 2008 e 2009, conforme exige o art.º 139.º n.º 6 do código do IRC

Neste âmbito, A....., administradora da sociedade, deu consentimento à Administração Fiscal para aceder a todas as informações e documentos bancários a seu respeito.

Em resultado dessa autorização, identificaram-se diversas contas bancárias tituladas por A.....

Na análise a essas contas, foram detectados inúmeros depósitos em numerário cuja origem é desconhecida.

Dado que esses depósitos poderão ser rendimentos não declarados, foi proposta fiscalização ao sujeito passivo em questão.

(...)

## II — B.3.1) ENQUADRAMENTO TRIBUTÁRIO/ACTIVIDADE EXERCIDA

(...)

### Rendimentos declarados

Nas declarações entregues por A..... a mesma mencionou os seguintes rendimentos:

<i>Exercício</i>	<i>Rendim. Trabalho Dependente</i>	<i>Rendimentos prediais</i>
2008	€ 15.500,00	€ 800,00
2009	€ 31.500,00	€ 4.800,00

Nota: Os rendimentos de trabalho dependente foram pagos pela empresa B..... (...)

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

### IV - 1) Depósitos em numerário em contas bancárias de que é titular A.....

Conforme disposto no ponto III - B.1), A..... concedeu, em 19-05-2010, autorização para a Administração Fiscal aceder à sua informação bancária com referência aos anos de 2008 e 2009.

Consequentemente, foi solicitado ao Banco de Portugal para que divulgasse junto de todas as instituições financeiras o nosso pedido de identificação das contas bancárias tituladas pela administradora da B....., de que resultou a identificação das seguintes contas bancárias (com movimento):

Conta bancária n.º	Instituição bancária de domicílio	Designação abreviada da conta bancária	Co-titulada por
084/200012021	Banco Bilbao Vizcaya Argentaria (Portugal), S. A.	BBVA	C.....
42845124	Banco Comercial Português, S. A.	Millennium 1	
45373436	Banco Comercial Português, S. A.	Millennium 2	C.....
0158.016312.900	Caixa Geral de Depósitos, S. A.	CGD	C.....
38034573	BANIF - Banco Internacional do Funchal, S. A.	BANIF	

Nessas contas bancárias constavam os seguintes depósitos em numerário:

Conta Bancária	Data	Descritivo	Montante
Millennium 2	07-01-08	Dep Num/CHQS MBCP/VIS	€ 1.424,50
CGD	07-01-08	Dep c/doc	€ 4.500,00
Millennium 2	15-01-08	Dep_Num/CHQS MBCP/VIS	€ 2.100,15
Millennium 1	21-01-08	Dep_Num/CHQS MBCP/VIS	€ 1.515,00
Millennium 1	31-01-08	Dep_Num/CHQS MBCP/VIS	€ 3.000,00
Millennium 2	07-02-08	Dep_Num/CHQS MBCP/VIS	€ 1.175,00
Millennium 2	11-02-08	Dep_Num/CHQS MBCP/VIS	€ 1.275,00
CGD	27-02-08	Dep c/doc	€ 4.500,00
Millennium 2	03-03-08	Dep_Num/CHQS MBCP/VIS	€ 5.500,00
Millennium 2	03-03-08	Dep_Num/CHQS MBCP/VIS	€ 10.000,00
Millennium 2	03-03-08	Dep_Num/CHQS MBCP/VIS	€ 10.000,00
CGD	07-03-08	Dep c/doc	€ 4.500,00
CGD	07-03-08	Dep c/doc	€ 1.380,00
Millennium 2	17-03-08	Dep_Num/CHQS MBCP/VIS	€ 165,00
Millennium 2	20-03-08	Dep_Num/CHQS MBCP/VIS	€ 292,00
Millennium 1	26-03-08	Dep_Num/CHQS MBCP/VIS	€ 1.000,00
Millennium 2	26-03-08	Dep_Num/CHQS MBCP/VIS	€ 7.500,00
Millennium 1	31-03-08	Dep_Num/CHQS MBCP/VIS	€ 1.740,00
BBVA	31-03-08	Dep Numerário	€ 1.400,00
Millennium 2	11-04-08	Dep_Num/CHQS MBCP/VIS	€ 100,00
Millennium 2	17-04-08	Dep_Num/CHQS MBCP/VIS	€ 100,00
Millennium 1	18-04-08	Dep_Num/CHQS MBCP/VIS	€ 700,00
CGD	18-04-08	Dep c/doc	€ 4.500,00
Millennium 2	29-04-08	Dep_Num/CHQS MBCP/VIS	€ 9.135,00
Millennium 2	16-05-08	Dep_Num/CHQS MBCP/VIS	€ 1.000,00
Millennium 2	27-05-08	Dep_Num/CHQS MBCP/VIS	€ 3.000,00
Millennium 2	28-05-08	Dep_Num/CHQS MBCP/VIS	€ 1.000,00
BBVA	30-05-08	Dep Numerário	€ 1.400,00
Millennium 2	30-05-08	Dep_Num/CHQS MBCP/VIS	€ 6.585,62
Millennium 1	30-06-08	Dep_Num/CHQS MBCP/VIS - Numerário	€ 2.595,27
BBVA	30-06-08	Dep Numerário	€ 1.500,00
Millennium 2	30-06-08	Dep_Num/CHQS MBCP/VIS	€ 12.914,73
Millennium 1	08-07-08	Dep_Num/CHQS MBCP/VIS	€ 1.500,00
CGD	09-07-08	Depósito	€ 400,00
Millennium 2	14-07-08	Dep_Num/CHQS MBCP/VIS	€ 2.000,00
Millennium 1	17-07-08	Dep_Num/CHQS MBCP/VIS	€ 700,00
Millennium 2	17-07-08	Dep_Num/CHQS MBCP/VIS	€ 5.025,00
Millennium 2	17-07-08	Dep_Num/CHQS MBCP/VIS	€ 9.000,00
Millennium 2	17-07-08	Dep_Num/CHQS MBCP/VIS	€ 10.500,00
Millennium 2	28-07-08	Dep_Num/CHQS MBCP/VIS	€ 7.500,00
Millennium 1	31-07-08	Dep_Num/CHQS MBCP/VIS	
BBVA	31-07-08	Dep Numerário	€ 1.400,00
Millennium 2	31-07-08	Dep_Num/CHQS MBCP/VIS	€ 11.614,00
Millennium 2	01-08-08	Dep_Num/CHQS MBCP/VIS	€ 4.000,00
Millennium 2	12-08-08	Dep_Num/CHQS MBCP/VIS	€ 6.060,00
Millennium 1	29-08-08	Dep_Num/CHQS MBCP/VIS	€ 2.590,00
BBVA	29-08-08	Dep Numerário	€ 1.500,00
Millennium 2	29-08-08	Dep_Num/CHQS MBCP/VIS	€ 8.745,00
CGD	04-09-08	Depósito	€ 500,00
Millennium 2	12-09-08	Dep_Num/CHQS MBCP/VIS	€ 1.370,00
BBVA	30-09-08	Dep Numerário	€ 2.000,00
Millennium 2	30-09-08	Dep_Num/CHQS MBCP/VIS	€ 8.960,00
Millennium 1	13-10-08	Dep_Num/CHQS MBCP/VIS	€ 1.875,00
Millennium 2	14-10-08	Dep_Num/CHQS MBCP/VIS	
Millennium 2	23-10-08	Dep_Num/CHQS MBCP/VIS	€ 10.000,00
BBVA	31-10-08	Dep Numerário	€ 1.500,00
Millennium 2	31-10-08	Dep_Num/CHQS MBCP/VIS	€ 100,00
Millennium 2	31-10-08	Dep_Num/CHQS MBCP/VIS	€ 865,00
CGD	07-11-08	Depósito	€ 1.400,00
Millennium 1	12-11-08	Dep_Num/CHQS MBCP/VIS	€ 3.000,00
Millennium 2	12-11-08	Dep_Num/CHQS MBCP/VIS	€ 4.000,00
Millennium 1	28-11-08	Dep_Num/CHQS MBCP/VIS	€ 1.890,00
BBVA	28-11-08	Dep Numerário	€ 2.500,00
Millennium 1	19-12-08	Dep_Num/CHQS MBCP/VIS	€ 1.000,00
Millennium 2	19-12-08	Dep_Num/CHQS MBCP/VIS	€ 2.000,00
BBVA	31-12-08	Dep Numerário	€ 1.400,00
<i>Total 2008</i>			€ 227.637,27

Conta Bancária	Data	Descritivo	Montante
Millennium 1 .....	26-01-09	Dep_Num/CHQS MBCP/VIS .....	€ 700,00
Millennium 2 .....	13-02-09	Dep_Num/CHQS MBCP/VIS .....	€ 5.000,00
BBVA .....	26-02-09	Dep Numerário .....	€ 1.500,00
Millennium 1 .....	27-02-09	Dep_Num/CHQS MBCP/VIS .....	€ 2.600,00
Millennium 2 .....	13-03-09	Dep_Num/CHQS MBCP/VIS .....	€ 5.000,00
Millennium 1 .....	30-03-09	Depósito Numerário 2250900 12350221184	€ 500,00
Millennium 1 .....	30-03-09	Depósito Numerário 2250900 12350221187	€ 600,00
Millennium 1 .....	30-03-09	Depósito Numerário 2250900 12350221189	€ 600,00
Millennium 1 .....	30-03-09	Depósito Numerário 2250900 12350221191	€ 600,00
BBVA .....	01-04-09	Dep Numerário .....	€ 76,85
Millennium 2 .....	21-04-09	Dep_Num/CHQS MBCP/VIS .....	€ 4.675,00
CGD .....	30-04-09	Depósito .....	€ 1.750,00
Millennium 2 .....	05-06-09	Dep Num/CHQS MBCP/VIS .....	€ 6.900,00
Millennium 2 .....	08-06-09	Dep Num/CHQS MBCP/VIS .....	€ 500,00
Millennium 2 .....	19-06-09	Dep Num/CHQS MBCP/VIS .....	€ 8.150,00
Millennium 2 .....	20-08-09	Dep Num/CHQS MBCP/VIS .....	€ 5.000,00
Millennium 2 .....		Dep Num/CHQS MBCP/VIS .....	€ 3.875,00
Millennium 2 .....	27-11-09	Dep Num/CHQS MBCP/VIS .....	€ 3.710,00
CGD .....	27-11-09	Depósito .....	€ 1.500,00
BBVA .....	30-11-09	Depósito Numerário .....	€ 1.400,00
Millennium 2 .....	29-12-09	Dep Num/CHQS MBCP/VIS .....	€ 3.000,00
CGD .....	29-12-09	Depósito .....	€ 3.200,00
<i>Total 2009</i> .....			€ 60.836,85

#### IV — 2 Notificação a A..... para identificar a fonte dos depósitos em numerário

Em 15-07-2011, notifiquei A..... para, entre outras situações:

- Identificar comprovadamente, a origem dos depósitos em numerário efectuados nas suas contas bancárias (ponto 1.1 da Notificação);

- Justificar esses depósitos, comprovadamente, e se os mesmos se encontram excluídos da sujeição a imposto sobre o rendimento das pessoas singulares ou se foram sujeitas a outro imposto (ponto 1.2 da Notificação).

**Nota:** *Existindo uma divergência não declarada entre o acréscimo do património do sujeito passivo e os rendimentos não declarados, nos termos previsto no artº 87º alínea f) da LGT cabe ao mesmo a comprovação de que correspondem à realidade os rendimentos declarados e de que é outra a fonte das manifestações de fortuna ou do acréscimo de património ou da despesa efectuada (artº 89º A, n.º 3 da LGT)*

*Em resposta, A..... afirmou que sendo os depósitos em numerário “não será possível ter algum comprovativo da sua origem. Deste modo, solicito que me clarifiquem exactamente o que pretendem”. Mas que os mesmos “decorrem de poupanças que fui acumulando ao longo dos anos” e que “resultaram de rendimentos declarados”*

*“É que o montante de depósitos, corresponde, na maioria das situações, a valores reembolsados pela B..... relativamente a montantes que eu havia colocado naquela empresa para fazer face às suas dificuldades.”*

Face ao exposto, verifica-se que não foi exibido qualquer comprovativo sobre a fonte do acréscimo verificado.

#### IV — 3) Notificação a A..... para indicar qual a repartição que cabe a cada titular nos depósitos efectuados nas contas bancárias co-tituladas com C.....

Em 15-07-2011, notifiquei A..... para:

- Em relação às contas bancárias co-tituladas com o sujeito passivo C..... (BBVA. Millennium 2 e CGD), indicar comprovadamente qual a repartição que cabe a cada um nos depósitos (ponto 1.3 da Notificação)

Em resposta, de 29-07-2011, A..... afirmou que a parte que lhe cabe nessas contas bancárias é a seguinte:

Conta bancária	Porcentagem
BBVA .....	100%
Millennium 2 .....	0%
CGD1 .....	50%

A mesma acrescentou que, em relação à conta do Millennium 2, “nem a correspondência é remediada para a minha morada, nem disponho de cheques ou cartões de crédito relativamente a esta conta.



O contrário se passa em relação à conta Millennium 1 que somente a mim pertence, sendo, aliás, a correspondência enviada para a minha morada”.

O sujeito passivo C..... também foi notificado para o mesmo efeito e confirmou a repartição dos valores dos depósitos que foi indicado por A.....

Além das respostas dos sujeitos passivos constata-se igualmente o seguinte.

**- conta BBVA**

- A primeira titular da conta é A.....;

- A movimentação desta conta bancária diz respeito quase integralmente a um empréstimo de €300.000,00 (crédito intercalar para a aquisição de um imóvel, segundo A.....), já existente em 01-01-2008, e que foi liquidado em 01-04-2009, através de depósito de cheque bancário nº3072372141, de 31-03-2009, no montante de €301.848,48, debitado da conta CGD 1.

O valor deste depósito corresponde, em valor, a mais de 90% da totalidade dos depósitos efectuados nessa conta bancária, agregando 2008 e 2009, e foi obtido por A..... através de financiamento na CGD.

Este financiamento, no montante de €550.000,00, destinou-se à aquisição de imóvel por A..... (exclusivamente), tendo sido utilizado da seguinte forma, na data da escritura de compra/venda:

- pagamento do valor remanescente do imóvel;

- liquidação de empréstimo anterior obtido para o mesmo efeito.

Dado que as entradas nesta conta bancária têm origem em factos relacionados com A..... e a assunção pelas partes (C..... e A.....) que a movimentação e titularidade efectiva da mesma é da responsabilidade da contribuinte em análise, considera-se mesma será propriedade exclusiva de A.....

**- conta Millennium 2**

a) O primeiro titular da conta é C.....

b) É a conta bancária que recebeu mais depósitos provenientes da B....., em 2008 e 2009, no montante total de €566.850,00, sendo que C..... é titular, em 31-12-2008 e 31-12-2009, de 97% do capital social dessa sociedade;

c) No primeiro extracto desta conta bancária com referência a 2008 (Janeiro), verifica-se que a mesma está associada a nove créditos mobiliários.

Consultado o sistema informático da DGCI (Modelo 11/Património), verificou-se que o sujeito passivo C..... contraiu diversos empréstimos com hipoteca, junto do Millennium BCP, referentes aos imóveis indicados no quadro seguinte, em relação aos quais é possível associar aos créditos indicados no extracto bancário da conta em análise:

Valor da Dívida ao Millennium em 31-01-2008	Mútuos com hipoteca contraídos por C..... junto do Millennium				
	Data	Montante	Artigo Matricial	Fracção	Localização
97.180,24 €	20-12-2004	€ 100.000,00	5428	D	Canidelo/VN Gaia
46.338,49 €	20-12-2004	€ 47.500,00	5428	D	
75.984,38 €	18-01-2007	€ 76.640,00	8482	F	Oliv. Douro/VN Gaia Porto Salvo/Oeiras
179.370,13 €	11-05-2007	€ 180.720,00	1201	B	
49.748,20 €	30-05-2007	€ 50.000,00	4365	AT	Oliv. Douro/VN Gaia
7.462,73 €	30-05-2007	€ 7.500,00	4365	AT	
93.700,00 €	25-01-2008	€ 93.700,00	6722	G	Canidelo/VN Gaia
41.300,00 €	25-01-2008	€ 41.300,00	6722	G	
143.896,63 €	11-12-2007	€ 144.000,00	19430	U	Porto Salvo/Oeiras

Deste modo, conclui-se que os créditos à habitação constantes desta conta bancária estão relacionados com C..... e não com A.....

Por outro lado, verificou-se que um dos prédios que é propriedade de A..... foi também adquirido através de crédito obtido junto do Millennium BCP, conforme resulta da consulta ao sistema informático da DGCI (Modelo 11/Património).

Contudo, este crédito está associado à conta bancária Millennium 1 e não Millennium 2 (conta em análise), o que vem corroborar a alegação de que a conta Millennium 1 é, de facto, da responsabilidade exclusiva de A....., enquanto que a conta Millennium 2, embora seja “titulado por ambos os sujeitos passivos, materialmente relaciona-se com os “negócios” de C.....

Valor da Dívida ao Millennium 1 em 31-01-2008	Mútuos com hipoteca contraídos por C..... junto do Millennium				
	Data	Montante	Artigo Matricial	Fracção	Localização
€ 143.365,85	05-06-2007	€ 144.000,00	790	R/C e 1º	Porto Salvo/Oeiras

Face ao exposto e tendo em conta a assunção pelas partes (C..... e A.....) que a movimentação e titularidade efectiva da mesma é da responsabilidade de C....., entende-se considerar que os depósitos realizados na mesma não pertencem a A.....

#### IV — 4) Divergência existente entre os rendimentos declarados e o acréscimo de património de A.....

Em relação aos depósitos totais em numerário elencados no ponto IV -1) e tendo em consideração o disposto no ponto anterior, são excluídos do incremento patrimonial de A..... os depósitos em numerário verificados na conta Millennium 2 e metade do valor dos depósitos efectuados na conta CGD, de que resulta;

Conta Bancária	Data	Descritivo	Montante
CGD.....	07-01-08	Dep c/doc.....	€ 2.250,00
Millennium 1.....	21-01-08	Dep_Num/CHQS MBCP/VIS.....	€ 1.515,00
Millennium 1.....	31-01-08	Dep_Num/CHQS MBCP/VIS.....	€ 3.000,00
Millennium 2.....	07-02-08	Dep_Num/CHQS MBCP/VIS.....	€ 1.175,00
CGD.....	27-02-08	Dep c/doc.....	€ 2.250,00
CGD.....	07-03-08	Dep c/doc.....	€ 2.250,00
CGD.....	07-03-08	Dep c/doc.....	€ 690,00
Millennium 1.....	26-03-08	Dep_Num/CHQS MBCP/VIS.....	€ 1.000,00
Millennium 1.....	31-03-08	Dep_Num/CHQS MBCP/VIS.....	€ 1.740,00
BBVA.....	31-03-08	Dep Numerário.....	€ 1.400,00
Millennium 1.....	18-04-08	Dep_Num/CHQS MBCP/VIS.....	€ 700,00
CGD.....	18-04-08	Dep c/doc.....	€ 2.250,00
BBVA.....	30-05-08	Dep Numerário.....	€ 1.400,00
Millennium 1.....	30-06-08	Dep_Num/CHQS MBCP/VIS -Numerário.....	€ 2.595,27
BBVA.....		Dep Numerário.....	€ 1.500,00
Millennium 1.....	08-07-08	Dep_Num/CHQS MBCP/VIS.....	€ 1.500,00
CGD.....	09-07-08	Depósito.....	€ 200,00
Millennium 1.....	17-07-08	Dep_Num/CHQS MBCP/VIS.....	€ 700,00
Millennium 1.....	31-07-08	Dep_Num/CHQS MBCP/VIS.....	€ 1.871,00
BBVA.....	31-07-08	Dep Numerário.....	€ 1.400,00
Millennium 1.....	29-08-08	Dep_Num/CHQS MBCP/VIS.....	€ 2.590,00
BBVA.....	29-08-08	Dep Numerário.....	€ 1.500,00
CGD.....	04-09-08	Depósito.....	€ 250,00
BBVA.....	30-09-08	Dep Numerário.....	€ 2.000,00
Millennium 1.....	13-10-08	Dep_Num/CHQS MBCP/VIS.....	€ 1.875,00
BBVA.....	31-10-08	Dep Numerário.....	€ 1.500,00
CGD.....	07-11-08	Depósito.....	€ 350,00
Millennium 1.....	12-11-08	Dep_Num/CHQS MBCP/VIS.....	€ 3.000,00
Millennium 1.....	28-11-08	Dep_Num/CHQS MBCP/VIS.....	€ 1.890,00
BBVA.....	28-11-08	Dep Numerário.....	€ 2.500,00
Millennium 1.....	19-12-08	Dep_Num/CHQS MBCP/VIS.....	€ 1.000,00
BBVA.....	31-12-08	Dep Numerário.....	€ 1.400,00
<b>Total 2008.....</b>			<b>€ 51.241,27</b>
Millennium 1.....	26-01-09	Dep_Num/CHQS MBCP/VIS.....	€ 700,00
BBVA.....	26-02-09	Dep Numerário.....	€ 1.500,00
Millennium 1.....	27-02-09	Dep_Num/CHQS MBCP/VIS.....	€ 2.600,00
Millennium 1.....	30-03-09	Depósito Numerário 2250900 12350221184.....	€ 500,00
Millennium 1.....	30-03-09	Depósito Numerário 2250900 12350221187.....	€ 600,00
Millennium 1.....	30-03-09	Depósito Numerário 2250900 12350221189.....	€ 600,00
Millennium 1.....	30-03-09	Depósito Numerário 2250900 12350221191.....	€ 600,00
BBVA.....	01-04-09	Dep Numerário.....	€ 76,85
CGD.....	30-04-09	Depósito.....	€ 875,00
CGD.....	27-11-09	Depósito.....	€ 750,00
BBVA.....	30-11-09	Dep Numerário.....	€ 1.400,00
CGD.....	29-12-09	Depósito.....	€ 1.600,00
<b>Total 2009.....</b>			<b>€ 11.801,85</b>

Nota: Os depósitos na conta bancária CGD estão indicados em metade do seu valor

Em termos anuais, os depósitos em numerário verificados em contas bancárias de A..... foram de:

Exercício	Depósitos em numerário
2008 .....	51.241,27 €
2009 .....	11.801,85 €

#### IV — 5) Verificação de pressupostos para avaliação indirecta da matéria colectável com referência a 2008

Nos termos do art.º 57º, n.º 1, da Lei Geral Tributária, com redacção à data dos factos, pode efectuar-se avaliação indirecta do rendimento colectável quando exista uma divergência não justificada de, pelo menos, um terço entre os rendimentos declarados e o acréscimo de património ou o consumo evidenciados pelo sujeito passivo no mesmo período de tributação.

Confrontado os dados indicados nos capítulos anteriores deste Relatório:

Rubrica	Exercício de 2008
Rendimentos Declarados .....	€ 16.300,00 *
Rendimentos Declarados + 1/3 Rendimentos Declarados .....	€ 21.733,33
Acréscimo de Património (a+b) .....	<b>€ 67.541,27</b>
- rendimentos declarados (a) .....	€ 16.300,00
- depósitos em numerário (b) .....	€ 51.241,27

\* ver ponto II - B. 3) - os rendimentos de trabalho dependente e rendimentos prediais não foram pagos em numerário mas sim através de meio de pagamento em que é possível identificar a sua origem: B..... e D....., Lda, contribuinte n.º .....

Dado que em 2008 o valor de acréscimo patrimonial (€67.541,27) diverge em mais de que um terço dos rendimentos declarados acrescidos de um terço (€21.733,33) e a depositante não justificou a origem desse acréscimo, conforme define o artº 89ºA, n.º da LGT, nº3, “cabe ao sujeito passivo a comprovação de que correspondem à realidade os rendimentos declarados e de que é outra a fonte das manifestações de fortuna ou o acréscimo de património ou o consumo evidenciados”, verificam-se os pressupostos para avaliação indirecta do rendimento colectável de A.....

Nota — Os pressupostos para avaliação indirecta não se aplicam ao exercício de 2009, desde logo porque o acréscimo patrimonial verificado foi inferior ao mínimo exigível de €100.000,00, conforme disposto no artº 87º, alínea f), da LGT com a redacção em vigor para esse ano (diferente da redacção aplicável a 2008)

#### V — CRITÉRIOS E CÁLCULOS DOS FACTOS QUE IMPLICAM O RECURSO A MÉTODOS INDIRECTOS

Nos termos do art.º 89.ºA, n.º5, da LGT:

“No caso da alínea f) do artigo 87.º, considera-se como rendimento tributável em sede de IRS, a enquadrar na categoria G, quando não existam indícios fundados, de acordo com os critérios previstos no artigo 90º que permitam à administração tributária fixar rendimento superior, a diferença entre o acréscimo de património ou o consumo evidenciados e os rendimentos declarados pelo sujeito passivo no mesmo período de tributação.”

Deste modo, a quantificação do incremento patrimonial não justificado será obtida a partir dos cálculos elencados no próximo quadro, com base nos factos já mencionados no capítulo anterior

Exercício	Acréscimo de Património (a)	Rendimentos Declarados (b)	Acréscimo Patrimonial não Justificado (c=b-a)
2008	€ 67.541,27	€ 16.300,00	€ 51.241,27

**Conclui-se assim que o acréscimo patrimonial não justificado que foi obtido por “A....., no valor de €51.241,27, em 2008, constitui rendimentos de categoria G Incrementos Patrimoniais, nos termos do art.º9º, n.º1, alínea d), e artº9º, n.º3, do código do IRS (montante a acrescer aos rendimentos declarados pela contribuinte).**

(...)

*IX — Direito de audição*

*Em 14-10-2011 (dentro do prazo legal), deu entrada na Direcção de Finanças do Porto um documento através do qual foi exercido o Direito de Audição de A..... (Entrada n.º 048829).*

Nesse documento a contribuinte expõe a sua não concordância quanto às correcções propostas, com base nas alegações que a seguir se encontram resumidas e comentadas no que se entende ser materialmente relevante.

(...)

Pontos 35 a 50

A Exponente não comprovou a origem dos 88 depósitos em numerário, no montante de € 51.241,27, porque não é possível apresentar qualquer comprovativo, na medida em que estão em causa depósitos em numerário, conforme já expresso pela mesma em resposta à notificação que lhe foi efectuada.

Nos termos do art.º 89.º da Lei Geral Tributária, cabe ao sujeito passivo comprovar que correspondem à realidade os rendimentos declarados e de que é outra a fonte das manifestações de fortuna ou o acréscimo de património evidenciado.

Considera a exponente que nunca havia sido concedido a possibilidade à exponente de dar tal justificação.

Ora, para além das poupanças que juntou no passado, esta recebeu € 72.500,00 da sociedade E....., SA., na sequência da alienação de participações que efectuou em 2006 sendo que este montante ultrapassa consideravelmente o montante de €51.241,27, cuja origem se questiona.

Pelo que não há qualquer divergência entre o património/despesa da Exponente e os rendimentos declarados que não seja devidamente justificada.

**Comentário:** A contribuinte A..... considera que nunca teve a possibilidade de dar explicação sobre seu acréscimo patrimonial.

Contudo, a mesma foi notificada, em 15-07-2011 (ponto 1 da Notificação), para justificar o incremento patrimonial detectado, sendo dado nota nessa notificação de que existindo uma divergência não declarada entre o acréscimo de património e os rendimentos declarados, cabe ao mesmo a comprovação de que correspondem à realidade os rendimentos declarados e de que é outra a fonte das manifestações de fortuna ou acréscimo de património ou da despesa efectuada, nos termos do art.º 87.º alínea f), e art.º 89.º A, n.º 3 da LGT (em anexo — folhas 14 a 17);

Quanto ao recebimento € 72.500,00 da sociedade E..... SA., este montante foi entregue a A..... através do cheque n.º 5431700084, sobre o FINIBANCO, emitido em 12-02-2008, e depositado na conta bancária que A..... possui no FINIBANCO (Conta n.º 33024106101), em 13-02-2008 (em anexo — folhas 18 a 21).

Nota: Como nesta conta bancária não foram identificados depósitos em numerário, a mesma não se encontrava ainda identificada neste Relatório.

Isto é, não existe qualquer relação entre este depósito proveniente da E..... SA. e os depósitos em numerário em análise, pelo que não se entende a justificação apresentada por A.....

Face ao aposto, entende-se ser de manter as correcções propostas no Projecto de Relatório de Inspeção Tributária

(...) - idem.

C) Em 2008, a recorrente recebeu da sociedade “E....., S.A.” a quantia de 72.500,00 €, através do cheque n.º 5431700084, sacado sobre o Finibanco, emitido em 12/02/2008. — cfr. anexo n.º 18 do Relatório de Inspeção, fls 43 do PA apenso aos autos.

D) Em 13/02/2008 o cheque referido em C) foi depositado na conta bancária n.º 33024106101 de que a recorrente é titular no Finibanco — cfr. anexos 19 e 20 do Relatório de Inspeção, fls 44/45 do PA apenso aos autos.

E) Na sequência da acção inspectiva referida na alínea A), em 07/11/2011 o Senhor Director de Finanças do Porto proferiu acto de fixação do rendimento tributável referente ao ano de 2008, com o seguinte teor:

“Nos termos do n.º 2 do art.º 65º do código de IRS e de acordo com o disposto na alínea f) do n.º 1 do art.º 87º e do n.º 5 do art.º 89.º A, ambos da LGT, fixo o rendimento tributável no montante de € 63.860,63 (sessenta e três mil oitocentos e sessenta euros e vinte e sessenta e três cêntimos), sendo 51.241,27 (cinquenta e um mil duzentos e quarenta e um euros e vinte e sete cêntimos) a enquadrar na categoria G, conforme art.º 9.º do código do IRS, o valor de 800,00 (oitocentos euros), na categoria F, e 11.819,36 (onze mil oitocentos e dezanove euros e trinta e seis cêntimos) na categoria A, conforme declaração apresentada pelo sujeito passivo”, — cfr fls 47 do PA apenso.

F) Em 07/11/2011 foi remetido, por carta registada com aviso de recepção, o ofício n.º 66021/0505, recepcionado em 08/11/2011, dando conhecimento à recorrente do teor do relatório de inspeção tributária e da fixação por métodos indirectos do conjunto de rendimentos líquidos relativamente ao IRS do ano de 2008, no montante de 63.860,63 € - cfr fls 48/49 dos autos.

G) O presente recurso deu entrada neste Tribunal em 25/11/2011. — cfr. carimbo aposto a fls 1 dos autos.

### 3 – DO DIREITO

A meritíssima juíza do TAF do Porto julgou o recurso improcedente por entender que: (destacam-se apenas os trechos da decisão com interesse para o presente recurso)

## **“I. Relatório**

A....., NIF ....., residente na ....., n.º ....., 4100 — ..... Porto, vem, nos termos do artigo 89.º-A, n.ºs 7 e 8 da LGT, interpor recurso judicial da decisão do Senhor Director de Finanças do Porto, datada de 07/11/2011, que lhe fixou o rendimento colectável por métodos indirectos, para efeitos de IRS, do ano de 2008, no montante de 51.241,27€.

Como fundamento da sua pretensão alega, em essência, que não se verifica qualquer divergência entre o seu património/despesa e os rendimentos declarados que não se encontre devidamente justificada, uma vez que recebeu, no ano de 2008, o montante de 72.500,00 € da sociedade E....., S.A., através do cheque n.º 543170084, sobre o Finibanco, na sequência da alienação de participações que efectuou em 2006.

Conclui, deste modo, que não se encontram reunidos os pressupostos para a avaliação indirecta nos termos da alínea f) do n.º 1 do artigo 87.º da LGT.

Acrescenta que ainda que se justificasse o recurso à avaliação indirecta a sua quantificação está errada, porquanto apenas se poderia considerar como acréscimo patrimonial não justificado a diferença entre os montantes depositados - 51.241,27 € - e os rendimentos declarados — 16.300,00 € -, que corresponderia a 34.941,27 €, uma vez que já incidiu IRS sobre os rendimentos declarados.

Conclui pedindo a anulação do acto recorrido.

O Senhor Director de Finanças do Porto apresentou oposição, alegando, em síntese, que não bastava à recorrente demonstrar a existência de um qualquer rendimento não sujeito a tributação para comprovar a realidade dos rendimentos declarados, tornando-se igualmente necessário demonstrar a aplicação do fluxo financeiro a que se reporta o acréscimo patrimonial identificado.

Sustenta, assim, que não existe qualquer relação entre o depósito proveniente da sociedade E....., S.A. e os depósitos em numerário pelo que o acréscimo patrimonial evidenciado não se encontra justificado.

Conclui pugnando pela improcedência do presente recurso.

Notificada da oposição da entidade recorrida, a recorrente veio, por requerimento de fls. 145/158 dos autos “*submeter à apreciação deste Tribunal de um vício que, na verdade, não havia sido invocado no requerimento inicial, mas que determina a nulidade da decisão de avaliação da matéria colectável apurada, e da consequente liquidação de imposto.*”

Invoca agora a nulidade da decisão recorrida por a Administração Tributária ter utilizado de forma ilícita informação bancária da recorrente obtida, com a sua autorização, mas no âmbito de outro procedimento.

Argumenta a recorrente que esta questão, apesar de só agora vir invocada deve ser apreciada pelo Tribunal por se tratar de questão de conhecimento oficioso.

Invoca, em sustento da sua tese, que o princípio do inquisitório, consagrado no artigo 99.º da LGT prescreve que, na fase instrutória, o juiz deve realizar ou ordenar oficiosamente todas as diligências que se lhe afigurem úteis para conhecer a verdade relativamente aos factos alegados ou que oficiosamente pode conhecer.

Acrescenta que, não contendo o processo judicial tributário nenhuma norma que regule especificamente a limitação do juiz às questões alegadas pelas partes, torna-se necessário proceder à integração das normas processuais através do recurso ao direito subsidiário, concluindo, assim, pela aplicação do n.º 2 do artigo 95.º, n.º 2 do CPTA.

De qualquer modo, refere, a arguição do vício invocado, determinando a nulidade do acto, pode ser feita pela recorrente a todo o tempo, por força do princípio estabelecido no n.º 3 do artigo 102.º do CPPT, segundo o qual a nulidade dos actos da administração tributária não é sanável pelo decurso do tempo.

Concretizando o vício invocado, sustenta a recorrente que a Administração Tributária utilizou informação bancária respeitante à recorrente obtida, com o seu consentimento, no âmbito do procedimento previsto no artigo 139.º, n.º 6 do CIRC.

Deste modo, conclui, a Administração Tributária utilizou a informação bancária obtida noutro procedimento, para os efeitos da alínea f) do artigo 87.º da LGT, sem decisão da entidade competente, sem audição prévia da ora recorrente e, ao não desencadear tal procedimento, sem a garantia da sindicabilidade judicial da decisão, a qual teria efeito suspensivo.

Em sede de contraditório, a entidade recorrida alegou, em suma, que a recorrente pretende alterar a causa de pedir, quando já se encontram estabilizados os elementos essenciais da causa, violando o artigo 268.º do CPC, aplicável *ex vi* artigo 2.º, alínea e) do CPPT.

Mais refere que a consequência do vício imputado ao acto recorrido nunca seria a nulidade, mas a mera anulabilidade, pelo que teria de ser invocada no prazo estabelecido no artigo 146.º-B do CPPT, aplicável *ex vi* artigo 89.º-A, n.ºs 7 e 8 da LGT.

O Exm.º Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido da improcedência do presente recurso.

## **II. Questões decidendas**

Nos termos do disposto no artigo 660.º do CPC, aplicável *ex vi* artigo 2.º alínea e) do CPPT, “*o juiz deve resolver todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, exceptuadas*”

*aquelas cuja decisão fica prejudicada pela solução dada a outras. Não pode ocupar-se senão das questões suscitadas pelas partes salvo se a lei lhe permitir ou impuser o conhecimento officioso de outras*". O presente recurso tem por objecto a decisão de avaliação da matéria tributável por métodos indirectos proferida pelo Director de Finanças do Porto, em 07/11/2011, que fixou à recorrente o rendimento tributável, para efeitos de IRS, a enquadrar na Categoria G, do ano de 2008, no montante de 51.241,27 €.

Em sustento da sua pretensão invocou a recorrente a ilegalidade da decisão de determinação da matéria tributável por métodos indirectos e da respectiva quantificação.

Alegou, em suma, que (...)

Notificada do teor da oposição da entidade recorrida, vem a recorrente, por requerimento de fls. 145/158 dos autos, "*submeter à apreciação por este Tribunal de um vício que, na verdade, não havia sido invocado no requerimento inicial, mas que determina a nulidade da decisão de avaliação da matéria colectável apurada, e da consequente liquidação de imposto*".

Invoca agora a recorrente a nulidade do despacho recorrido por utilização ilícita da informação bancária, porquanto apenas autorizou a Administração Tributária a aceder aos seus dados bancários, com referência a 2008 e 2009, para validação dos preços de venda pela sociedade B....., S.A., de diversas fracções imobiliárias que esta alienou no ano de 2009, ao abrigo do procedimento previsto no artigo 139º, n.º 6 do CIRC.

Sustenta, assim, que a Administração Tributária não adoptou o procedimento legalmente estabelecido no artigo 63.º-B da LGT para aceder à informação bancária utilizada para desencadear o procedimento de determinação da matéria colectável por métodos indirectos.

Argumenta que, não obstante não ter sido invocado este vício no requerimento inicial, impõe-se o seu conhecimento pelo Tribunal, já que, para além de estar em causa vício gerador de nulidade e, como tal, invocável a todo o tempo, tal questão é de conhecimento officioso do Tribunal, atento o princípio do inquisitório plasmado no artigo 99º da LGT.

Convoca ainda a aplicação subsidiária do n.º 2 do artigo 95.º do CPTA que determina que o juiz deve identificar a existência de causas diversas das que tenham sido alegadas.

Em sede de contraditório, a entidade recorrida argumenta que a recorrente pretende proceder à alteração da causa de pedir, num momento em que já se encontram estabilizados os elementos essenciais da causa, violando, por essa via, o disposto no artigo 268.º do CPC, aplicável *ex vi* artigo 2.º, alínea e) do CPPT.

Acrescenta que, ainda que assim não se entendesse, a consequência do vício imputado ao acto recorrido nunca seria a nulidade, mas a mera anulabilidade, pelo que, não sendo de conhecimento officioso, teria de ser invocada no prazo estabelecido no artigo 146.º - E do CPPT, aplicável *ex vi* artigo 89.º-A, n.ºs 7 e 8 da LGT.

Mais refere que, de qualquer modo, não ocorreu qualquer violação de acesso a informação e documentos bancários, já que a recorrente autorizou e validou a utilização de elementos recolhidos pelos serviços de Inspeção Tributária, tornando, assim, desnecessário o recurso ao procedimento gizado no artigo 63.º-B da LGT, não se afigurando legítimo o entendimento segundo o qual a autorização de acesso do contribuinte apenas serve para aquilo que lhe é favorável.

Em face do exposto, importa, antes de tudo, indagar se a alegada ilegalidade do despacho em crise fundada na utilização ilegítima da informação bancária obtida no âmbito de outro procedimento administrativo pode (e deve) ser conhecida pelo Tribunal.

Vejamos, então.

Acerca do objecto da sentença no âmbito do processo de impugnação judicial, nomeadamente no que concerne aos poderes de cognição do tribunal, Jorge Lopes de Sousa refere o seguinte:

*"Nos termos dos arts. 660º, n.º 2 661.º, n.º 1 do CPC, para além de questões de conhecimento officioso, o juiz não pode conhecer na sentença de questões não suscitadas pelas partes, nem condenar em objecto ou quantidade superior ao que tiver sido pedido.*

*As partes é que circunscrevem o thema decidendum, através do pedido e da defesa. O juiz não tem de saber se porventura, à situação das partes conviria melhor outra providência que não a solicitada, ou se esta poderia fundar-se noutra causa petendi.*

*Em processos anulatórios, cada um dos vícios imputados ao acto impugnado constitui uma causa de pedir; como se conclui do preceituado na parte final do n.º 4 do art 498º do CPC, em que se estabelece nas acções de anulação a causa de pedir é a "nulidade específica que se invoca para obter o efeito pretendido".*

*Assim, se for pedida apenas a anulação parcial de um acto tributário, com fundamento em determinado vício, o tribunal não poderá, em princípio, anulá-lo integralmente.*

*Por outro lado não basta que haja coincidência ou identidade entre o pedido e o julgado; é necessário, além disso que haja identidade entre a causa de pedir (causa petendi) e a causa de julgar (causa judicandi).*

*Por isso se for pedida a anulação de um acto de liquidação com base em determinado vício gerador de mera anulabilidade (causa de pedir no processo de impugnação judicial), não pode o tribunal anular o acto impugnado com fundamento em vício diferente, não invocado.*

*Excepção a estas limitações dos poderes de cognição ocorrem em matéria de nulidades, pois trata-se de vícios de conhecimento oficioso, que o tribunal pode apreciar independentemente de serem invocados (an. 134.º n.º 2 do CPA (...)).*

Acrescenta adiante: *“Os poderes de cognição do tribunal são, em regra, delimitados pelos factos alegados, salvo quanto a questões de conhecimento oficioso (arts. 99.º n.º 1, da LGT e 13.º n.º 1 do CPPT).*

*No entanto, não carecem de alegação nem prova os factos notórios, que são os que são do conhecimento geral, nem os factos de que o tribunal tem conhecimento por virtude do exercício das suas funções, que sejam comprováveis documentalmente (arts. 264.º n.º 1, e 514.º do CPC), nem os factos indiciadores de uso anormal do processo (art.º 665.º do CPC).*

*O tribunal tomará também em atenção os factos instrumentais que resultem da instrução e discussão da causa (art. 264.º n.º 2 do CPC).*

*Para além disso, o tribunal pode tomar em consideração os factos essenciais à procedência das pretensões formuladas ou das excepções deduzidas que sejam complemento ou concretização de outros que as partes hajam oportunamente alegado e resultem da instrução e discussão da causa, desde que a parte interessada manifeste vontade de deles se aproveitar e à parte contrária tenha sido facultado o exercício do contraditório (art. 264.º n.º 3, do CPC).*

*A utilização pelo tribunal, para a resolução de questões colocadas pelas partes, de factos não alegados que não são de conhecimento oficioso não constitui uma nulidade da sentença, mas sim uma violação do princípio do dispositivo, enunciado no art. 264.º do CPC. (in Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado, Volume II, Áreas Editora, 2011, págs. 318/319).*

Pese embora tais considerações se reportem ao processo de impugnação judicial, não vemos razões para não as aplicar em matéria de recurso da decisão de determinação da matéria tributável por métodos indirectos.

Vejamos, então, se a questão entretanto invocada pela recorrente pode ser conhecida pelo Tribunal.

Relembremos que a recorrente começou por invocar como fundamento do recurso a ilegalidade da decisão de determinação da matéria tributável por métodos indirectos por não se encontrarem reunidos os pressupostos legais previstos na alínea f) do artigo 87.º da LGT, já que comprovou, como lhe competia, nos termos do n.º 3 do artigo 89.º da LGT que os rendimentos declarados correspondiam à realidade e que o acréscimo patrimonial evidenciado provinha da alienação de participações sociais efectuada à sociedade E....., S.A. em 2006.

Em ponto algum do articulado a recorrente invoca como fundamento de anulação da decisão recorrida a utilização ilegítima da informação bancária por parte da Administração Tributária.

Aliás, como a própria recorrente reconhece só, posteriormente, em sede de resposta à oposição deduzida pela entidade recorrida, veio submeter essa questão à apreciação do Tribunal.

Ora, por força do artigo 89.º-A, n.º 6 da LGT e 146.º-B, n.º 5 do CPPT, o recurso da decisão de avaliação da matéria tributável de IRS por métodos indirectos rege-se, com as devidas adaptações, pelo regime previsto para o recurso da decisão de acesso directo da administração tributária à informação bancária dos sujeitos passivos, no artigo 146.º-B do CPPT.

Nos termos do disposto no n.º 2 do citado artigo 146.º-B, a petição tem de ser apresentada no prazo de 10 dias a contar da data em que o contribuinte foi notificado da decisão, devendo indicar sumariamente as razões da sua discordância com a decisão da administração tributária de proceder à avaliação da matéria tributável de IRS por métodos indirectos (n.º 1 do mesmo preceito), bem como os meios de prova, nomeadamente se pretender questionar a factualidade subjacente à decisão (n.º 3 do dito preceito).

Assim sendo, a menos que esteja em causa uma questão de conhecimento oficioso, a apreciação da questão invocada pela recorrente em momento posterior à apresentação da petição do recurso está vedada ao Tribunal.

A recorrente invoca em primeira linha o princípio do inquisitório, plasmado no artigo 99.º da LGT.

Ora, decorre do n.º 1 citado artigo 99.º da LGT que *“o tribunal deve ordenar ou realizar oficiosamente todas as diligências que se lhe afigurem úteis para conhecer a verdade relativamente aos factos alegados ou de que oficiosamente pode conhecer”.*

No mesmo sentido, prescreve o n.º 1 do artigo 13.º do CPPT que *“aos juizes dos tribunais tributários incumbe a direcção e julgamento dos processos da sua jurisdição, devendo realizar ou ordenar todas as diligências que considere úteis ao apuramento da verdade relativamente aos factos que lhes seja lícito conhecer”.*

Este princípio tem de ser concatenado como princípio do dispositivo, segundo o qual recai sobre as partes o ónus de alegar.

Com efeito, fora dos casos de conhecimento oficioso o tribunal apenas pode servir-se de factos alegados pelas partes e apreciar e decidir as questões que estas lhe apresentem.

Quer isto dizer que o princípio do inquisitório não autoriza o juiz a servir-se de factos não alegados, pois que reporta-se à prova e não à sua alegação.

Por essa razão, não pode o princípio do inquisitório consistir num meio para suprir insuficiências verificadas na alegação dos factos e na invocação das questões.

Como tal, não acompanhamos a argumentação expendida pela recorrente segundo a qual o processo judicial tributário se estrutura apenas segundo o princípio da investigação, e não de acordo com o princípio do dispositivo, sendo o único interesse a promover o interesse público de tributação de acordo com a lei, ficando, assim, as partes desoneradas do seu ónus de alegação.

Na verdade, tal princípio apenas vale em absoluto, sem restrição a qualquer alegação de factos, no domínio do direito sancionatório público, onde o princípio da verdade material se afirma como princípio estruturante.

Não colhe, por esta via, a argumentação da recorrente.

Invoca ainda a recorrente a aplicação subsidiária da norma constante do artigo 95.º n.º 2 do CPTA, que determina que *“nos processos impugnatórios, o tribunal deve pronunciar-se sobre todas as causas de invalidade que tenham sido invocadas contra o acto impugnado, excepto quando não possa dispor dos elementos indispensáveis para o efeito, assim como deve identificar a existência de causas de invalidade diversas das que tenham sido alegadas, ouvidas as partes para alegações complementares pelo prazo comum de 10 dias, quando o exija o respeito pelo princípio do contraditório”*.

Também aqui entendemos que a recorrente carece de razão.

É certo que, estando em causa um “recurso” de decisões da Administração, deverão aplicar-se subsidiariamente, ao abrigo do artigo 2.º alínea c), as regras do CPTA que regulam as acções administrativas especiais de impugnação de actos administrativos (artigos 46.º e ss.).

No entanto, tratando-se de um processo especial com tramitação célere e simplificada afigura-se-nos que apenas necessitará de ser integrado com normas de aplicação subsidiária no que concerne aos requisitos da petição inicial (cfr., nesse sentido, Jorge Lopes de Sousa, *in obra citada*, pág. 559).

Quanto ao demais, reger-se-á pelas regras previstas para o recurso das decisões da Administração Tributária de acesso directo à informação bancária dos sujeitos passivos, constantes do artigo 146.º-B do CPPT, *ex vi* artigo 89.º-A, n.º 6 da LGT.

Entendemos, pois, que não há que convocar em sede de recurso da decisão da matéria tributável por métodos indirectos, ao abrigo do artigo 89.º-A da LGT, a norma constante do artigo 95.º, n.º 2 do CPTA.

Refere, finalmente, a recorrente que sendo o vício ora invocado determinante de nulidade, podia ser invocado a todo o tempo.

Como é sabido, em matéria de invalidade dos actos administrativos a regra é a da anulabilidade, apenas existindo nulidade quando se verifique a falta de qualquer dos elementos essenciais do acto ou quando houver lei que expressamente preveja esta forma de invalidade (cfr. artigos 133.º, n.º 1 e 135.º do CPA).

Como se refere no acórdão do STA de 30/11/2011, proferido no processo n.º 0894/10, *“(…) optou-se, ali, por um regime misto na previsão dos vícios que conduzem à nulidade do acto administrativo: admitiu-se o critério da nulidade por natureza (princípio da cláusula geral), mas, por outro lado, combinou-se este critério com o da enumeração exemplificativa - a chamada nulidade por determinação da lei. Como ensinam Aroso de Almeida e Fernandes Cadilha (Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos, vol I pag. 247) “a nulidade constitui o regime de excepção, ao passo que a anulabilidade é o regime-regra. É o que se depreende do disposto no artigo 135.º do CPA, segundo o qual são anuláveis os “actos administrativos praticados com ofensa dos princípios ou normas jurídicas aplicáveis para cuja violação se não preveja outra sanção.” (...) A anulabilidade constitui uma forma de invalidade do acto administrativo que se reconduz à violação de uma regra ou de um princípio jurídico de natureza formal (de competência, de forma ou de trâmite) ou substantiva. No primeiro grupo, incluem-se:*

*(a) a violação de regras relativas à competência do autor do acto, quando não envolvam as situações extremas de falta de atribuições, geradores de nulidade (incompetência relativa); (b) vícios de forma, que poderão consistir na preterição de formalidades no âmbito do procedimento administrativo (arts. 54.º e segs. do CPA), na omissão ou deficiência respeitante à forma do acto (art. 120.º do CPA), desde que não se reconduza à carência absoluta da forma legal ou na omissão ou deficiência atinente à enunciação do objecto e dos elementos do acto (art. 123.º do CPA)”. Em suma, serão, pois, nulos os actos tributários a que falte algum dos seus elementos essenciais (elementos essenciais dos*



*actos tributários serão aqueles que sejam necessários para assegurar a sua exequibilidade) e os actos indicados no n.º 2 do art. 133.º do CPA, entre os quais constam os que ofendam o conteúdo essencial de um direito fundamental e os que ofendam os casos julgados (...)”.*

Importa, pois, aquilatar se o acto impugnado ofende o conteúdo essencial de um direito fundamental.

Como salienta Jorge Lopes de Sousa “*não é qualquer ofensa de um direito fundamental que a alínea d) do n.º 2 do artigo 133.º do CPA, mas apenas as ofensas do seu conteúdo essencial*

*Uma ofensa deste tipo só ocorrerá quando perante ela o direito fundamental afectado fique sem expressão prática apreciável, o que não é o caso de uma liquidação ilegal, que apenas atinge limitadamente o direito de propriedade dos seus destinatários.*

*Por outro lado, entre as violações possíveis de direitos por normas tributárias, a sanção mais grave da nulidade, por razões de proporcionalidade; terá de ser reservada para os actos que representam mais graves violações dos direitos tributários”* (cfr. obra citada, pág. 330).

Não constitui tarefa fácil aferir quando ocorre ofensa do conteúdo essencial de um direito fundamental.

Segundo Jorge Miranda, “*o conteúdo essencial deve ser entendido como um limite absoluto correspondente à finalidade ou ao valor que justifica o direito*” (“Manual de Direito Constitucional”, Tomo IV, 3.ª Edição, 2000, pág. 341).

Assim sendo, só se verifica a violação do conteúdo essencial de um direito fundamental quando, em consequência do acto administrativo, não subsiste o mínimo sem o qual o direito não pode subsistir (cfr. acórdão do TCA- Sul de 06/05/2010, proferido no processo n.º 06108/10).

Ora, a recorrente alega que a Administração Tributária fixou a matéria tributável por métodos indirectos com base em prova obtida ilicitamente e sem precedência dos procedimentos legalmente obrigatórios, violando deste modo, o seu direito fundamental à reserva da intimidade da vida privada, consagrado do artigo 26.º da CRP.

E que uma interpretação dos artigos 63.º-B da LGT e 139.º, n.º 6 do CIRC no sentido de que o conhecimento de dados bancários do sujeito passivo para efeitos do procedimento previsto no artigo 139.º do CIRC permite que esse conhecimento seja utilizado para efeitos da alínea f) do artigo 87.º da LGT, sem necessidade de seguir o procedimento estabelecido no artigo 63.º - B da LGT, seria manifestamente inconstitucional por violar os n.ºs 1 e 2 do artigo 26.º da CRP.

É inquestionável que o direito à reserva da vida privada tem assento constitucional (artigo 26.º, n.º 1 da CRP), assumindo a natureza de um direito fundamental.

Todavia, tal direito não é irrestrito ou absoluto, podendo ser sujeito a restrições ou condicionamentos, desde que salvaguardado o conteúdo essencial do direito.

Por essa razão, o legislador é particularmente exigente na definição dos pressupostos do acesso à informação bancária dos sujeitos passivos por parte da Administração, exigindo-se a fundamentação com expressa menção dos motivos que justificam a decisão de derrogação do sigilo bancário e reservando-se o poder de decidir aos dirigentes máximos da Administração Tributária sem possibilidade de delegação de competências (cfr. artigo 63.º - B da LGT).

Afigura-se-nos, porém, que ainda que possa considerar-se ocorrer, *in casu*, uma violação do direito à reserva da vida privada, tal violação não atinge uma intensidade chocante que fira o acto da nulidade absoluta e insanável cominada no artigo 133.º, n.º 2, alínea d) do CPA.

E ainda que se admita que, como alega a recorrente, a interpretação dos artigos 63.º-B da LGT e 139.º, n.º 6 do CIRC no sentido de que o conhecimento de dados bancários do sujeito passivo para efeitos do procedimento previsto no artigo 139.º do CIRC permite que esse conhecimento seja utilizado para efeitos da alínea f) do artigo 87.º da LGT, sem necessidade de seguir o procedimento estabelecido no artigo 63.º-B da LGT, é inconstitucional por violação do artigo 26.º da CRP, daí não decorre a nulidade do acto em crise.

De facto, como constitui entendimento jurisprudencial pacífico e reiterado os actos que apliquem normas inconstitucionais, padecendo de vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de direito, geram a mera anulabilidade do acto, salvo se ocorrer ofensa do conteúdo essencial de um direito fundamental, o que, como vimos, não sucede no caso em apreço.

Deste modo, sendo o vício apontado ao acto impugnado sancionado com a mera anulabilidade, tal questão não é de conhecimento oficioso, estando a sua arguição sujeita ao prazo previsto no artigo 146.º-B do CPPT.

Em face de tudo quanto vem explanado, impõe-se concluir que não tendo sido oportunamente alegado o vício de violação de lei, decorrente da utilização ilegítima da informação bancária por parte da Administração Tributária, está vedado a este Tribunal o seu conhecimento.

Assim, a questão a decidir nos presentes autos reconduz-se à de saber se o acto em crise padece de vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de facto.

### **III. Saneamento**

(...)

#### IV. Fundamentação de facto

Com relevância para a decisão a proferir nos presentes autos provaram-se os seguintes factos:

(...)

#### V. Fundamentação de Direito

##### Do vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de facto

##### Do erro sobre a qualificação

O presente recurso tem por objecto a decisão de avaliação da matéria tributável por métodos indirectos proferida pelo Director de Finanças do Porto, em 07/11/2011, que fixou à recorrente o rendimento tributável, para efeitos de IRS, a enquadrar na Categoria G, do ano de 2008, no montante de 51.241,27€.

Começa a recorrente por referir que não se encontram preenchidos os pressupostos legais para a avaliação da matéria tributável por métodos indirectos, uma na medida em que comprovou, no âmbito do procedimento, como lhe competia, a veracidade dos rendimentos declarados, bem como a proveniência do acréscimo patrimonial evidenciado.

Sustenta que as quantias depositadas nas suas contas bancárias provêm da alienação de participações sociais que detinha na sociedade “E....., S.A.”, pela qual recebeu a quantia de 72.500,00€ no ano de 2008.

Conclui, deste modo, que não existe qualquer divergência entre o património/despesa da recorrente e os rendimentos declarados que não esteja devidamente justificada, pelo que não se encontram reunidos os pressupostos legais para a avaliação indirecta, nos termos da alínea f) do artigo 87.º da LGT.

A entidade recorrida, por sua vez, contrapõe que não basta à recorrente indicar um qualquer rendimento não susceptível de tributação para comprovar que correspondem à realidade os rendimentos declarados e de que é outra a fonte das manifestações de fortuna, impondo-se também a demonstração da aplicação do referido fluxo financeiro no acréscimo patrimonial evidenciado.

Vejamos.

O artigo 87.º, n.º 1, alínea f) da LGT, na redacção introduzida pela Lei 55- B/2004, de 30 de Dezembro, dispunha que:

“1 — A avaliação só pode efectuar-se em caso de:

(...) f) Existência de uma divergência não justificada de, pelo menos, um terço entre os rendimentos declarados e o acréscimo de património ou consumo evidenciados pelo sujeito passivo no mesmo período de tributação”

Por seu turno, o artigo 89.º - A da LGT, na redacção resultante da citada Lei 55 — B/2004, preceituava o seguinte:

“1 — Há lugar a avaliação indirecta da matéria colectável quando falte a declaração de rendimentos e o contribuinte evidencie as manifestações de fortuna constantes da tabela prevista no n.º 4 ou quando declare rendimentos que mostrem uma desproporção superior a 50 % para menos, em relação ao rendimento padrão resultante da referida tabela.

(...)

3 - Verificadas as situações previstas no n.º 1 deste artigo, bem como na alínea f) do artigo 87.º cabe ao sujeito passivo a comprovação de que correspondem à realidade os rendimentos declarados e de que é outra a fonte das manifestações de fortuna ou o acréscimo de património ou o consumo evidenciados.

(...)

5 - No caso da alínea f) do artigo 87.º considera-se como rendimento tributável em sede de IRS, a enquadrar na categoria G, quando não existam indícios fundados, de acordo com os critérios previstos no artigo 90.º que permitam à administração tributária fixar rendimento superior; a diferença entre o acréscimo de património ou o consumo evidenciados e os rendimentos declarados pelo sujeito passivo no mesmo período de tributação.

(...)”

Com efeito, com a Lei 30-G/2000, de 29 de Dezembro, também denominada Lei de Reforma da Tributação do Rendimento, que aditou à LGT a alínea d) do n.º 2 do artigo 75.º e o artigo 89.º - A, as declarações do contribuinte deixaram de beneficiar da presunção de veracidade e de boa fé prevista no artigo 74.º, n.º 1 da LGT (vide A Reforma Fiscal Inadiável, J. Pina Moura e R. Sá Fernandes, Revista Fisco, Ano XII, n.ºs 95/96, Abril de 2001, pág. 23 a 25).

Deste modo, verificando-se uma das manifestações de fortuna tipificadas na lei, não consentânea com os rendimentos declarados, cessa a presunção da veracidade das declarações do contribuinte, operando-se uma inversão do ónus da prova (cfr. artigo 89.º A, n.º 3 da LGT). Aqui, a Administração Tributária não tem de demonstrar a falta de veracidade da declaração e/ou escrita ou documentação de suporte, bastando-lhe demonstrar a verificação do facto que, segundo a lei, constitui uma manifestação de fortuna.

É que, como se refere no acórdão do STA de 08/07/2009 proferido no processo 0579/09, “*não é este, como se sabe, o único caso em que a lei geral tributária afixar por métodos indirectos o rendimento tributável em sede de IRS (cfr. os artigos 87.º n.º 1, alíneas d) e f) e 88.º LGT), mas é este, dos previstos, o “mais automático”, aquele que menores exigências de fundamentação implica para a Administração Tributária, daí que de aplicação mais expedita.*”

No caso vertente, a Administração Tributária procedeu à determinação da matéria tributável por métodos indirectos, nos termos do n.º 5 do artigo 89.º-A da LGT, por ter constatado que, não obstante ter apresentado, em 2008, declaração de rendimentos no valor de 16.300,00 €, a recorrente efectuou depósitos bancários no montante global de 51.241,27 €, evidenciando uma capacidade económica incompatível com os rendimentos declarados.

Ora, considerando que a recorrente declarou para efeitos de tributação em IRS de 2008 rendimentos no montante de 16.300,00 € e que nesse mesmo ano realizou depósitos bancários no montante de 51.241,27 € é patente a existência de uma divergência superior a um terço entre os rendimentos declarados e o acréscimo patrimonial evidenciado.

A Administração Tributária estava, pois, legitimada a proceder à determinação da matéria tributável por métodos indirectos, a menos que o recorrente demonstrasse que os rendimentos declarados correspondiam à realidade e que era outra a fonte do acréscimo patrimonial, afastando, assim, a presunção de evasão fiscal relativamente aos rendimentos declarados pelo contribuinte no ano em causa.

Ora, a recorrente, em sede de direito de audição prévia, veio justificar a divergência constatada com o recebimento de 72.500,00 € da sociedade E....., SA, através do cheque n.º 5431700084, sobre o Finibanco, emitido em 12/02/2008 e depositado na conta bancária de que é titular no referido Banco, em 18/02/2008 (cfr. alínea B) do probatório).

Não obstante, a Administração Tributária não considerou a divergência justificada por não existir qualquer relação entre o depósito efectuado na conta bancária de que a recorrente é titular no Finibanco e os depósitos efectuados em numerário em diversas contas bancárias de que é titular.

Assim sendo, a questão que é submetida à apreciação deste Tribunal reside em saber se, para efeitos de comprovação exigida no n.º 3 do artigo 89.º-A da LGT, a fim de afastar a avaliação da matéria tributável por métodos indirectos, basta ao sujeito passivo demonstrar que no ano em causa dispunha de meios financeiros não sujeitos a tributação para efeitos de IRS, de valor superior ao acréscimo patrimonial evidenciado, ou se, para além disso, carece de demonstrar quais os concretos meios financeiros que foram afectos à manifestação de fortuna evidenciada.

Sobre esta questão o STA já se pronunciou nos acórdãos de 15/02/2012 e de 12/04/2012, proferidos nos processos n.ºs 050/12 e 0298/12, respectivamente.

Refere-se no citado aresto de 15/02/2010 o seguinte:

“(…)

*Breve Resenha Jurisprudencial:*

*Assim, no acórdão de 27/05/2009 rec. 0403/09 sustentou-se:*

*I - Tem lugar avaliação indirecta da matéria tributável quando o contribuinte evidencie manifestações de fortuna previstas na tabela que consta do n.º 4 do art. 89.º-A da LGT*

*II - Quando se prova a existência de uma das manifestações de fortuna dos tipos aí previstos, cabe ao sujeito passivo a prova de que correspondem à realidade os rendimentos declarados e de que a fonte das manifestações de fortuna evidenciadas não é rendimentos sujeitos a declaração em sede de IRS.*

*III - Demonstrando-se que os rendimentos declarados em sede de IRS acrescidos de empréstimos contraídos pelo sujeito passivo totalizam valor superior ao das manifestações de fortuna, deve entender-se que foi feita a prova exigida pelos n.ºs 3 e 4 do art. 89.º-A da LGT e que, por isso, não pode efectuar-se a avaliação indirecta da matéria tributável nos termos aí indicados.*

“(…)

*Na mesma linha de interpretação surpreende-se também o Ac. do TCA-Norte de 28/10/2010 tirado no recurso 212/10.9BEPNF, assim sumariado:*

*I - Evidenciada a realização pelo contribuinte, num determinado ano, de suprimentos de montante superior a € 50.000,00 quando declarou rendimentos inferiores em 50% relativamente ao rendimento padrão (que foi fixado pelo legislador em 50% do valor dos suprimentos – cf. tabela constante do n.º 4 do art. 89.º-A da LGT), consideram-se verificados os pressupostos legais para a avaliação indirecta do seu rendimento tributável desse ano.*

*II - Para prova da ilegitimidade deste acto de avaliação indirecta não basta ao contribuinte demonstrar que no ano em causa detinha meios financeiros de valor superior ao dos suprimentos realizados, mas também quais os concretos meios financeiros que afectou à realização desses suprimentos, sob pena de não se poder ter como justificada a manifestação de fortuna evidenciada (cf. n.º 3 do art. 89.º-A da LGT que exige ao contribuinte a «comprovação [...] de que é outra a fonte das manifestações de fortuna» evidenciadas).*

III - Para prova da ilegitimidade deste acto de avaliação indirecta só deve dar-se relevância à justificação total do montante que permitiu a “manifestação de fortuna”, pelo que a justificação meramente parcial não afasta a aplicabilidade da determinação indirecta dos rendimentos que permitiram tal manifestação de fortuna.

IV - Já assim não é, contudo, no que respeita à fixação do rendimento sujeito a tributação como “incremento patrimonial” em sede de IRS onde a justificação parcial há-de relevar para a fixação presuntiva do montante do “acréscimo patrimonial não justificado” sujeito a imposto, atenta a natureza das normas em causa — concernentes à incidência objectiva do imposto —, a proibição constitucional de presunções legais absolutas de rendimentos derivada do princípio da capacidade contributiva, o disposto no art. 73.º da LGT — que determina que «as presunções consagradas nas normas de incidência tributária admitem sempre prova em contrário» —, e bem assim a busca de um cânone interpretativo conforme aos princípios da igualdade, da capacidade contributiva, da tributação dos rendimentos reais, e do Estado de Direito Democrático (cf. acórdão do Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 19 de Maio de 2010, proferido no processo com o n.º 734/09).

V - Assim, embora a justificação parcial não afaste a aplicação do método de avaliação indirecta previsto no art. 89.º-A da LGT não pode deixar de ser considerada na quantificação do rendimento tributável que vai ser determinado por esse método (cf. o mesmo acórdão), entendendo-se que a quantificação do rendimento tributável da recorrente deve ser igual a 50% do valor dos suprimentos, deduzindo-se a este valor que se considerou justificado para a realização dos suprimentos, já que este montante não está, nem pode estar, sujeito a IRS não podendo, conseqüentemente, ser presumido ou considerado como rendimento sujeito a tributação.

Tendo presente o regime da avaliação indirecta previsto no referido art. 89.º-A e a sua teleologia, parece-nos claro que a lei exige uma relação causal entre os meios financeiros não sujeitos a declaração e à sua afectação à manifestação de fortuna evidenciada. Faz todo o sentido que só os meios financeiros que possam ser causa da manifestação de fortuna devam ser considerados para afastar a possibilidade de avaliação indirecta da matéria colectável prevista na alínea f) do artigo 87º da LGT e também no n.º 1 do artº 89º da mesma lei. O primeiro dos acórdãos supra citados deste STA, que é modelar, não chega a debruçar-se sobre a questão, específica, agora colocada. Já o acórdão do TCA- Norte foi chamado a fazê-lo. E, concordamos quando ali se refere que “(...) só a demonstração de quais os concretos meios financeiros não sujeitos a declaração foram afectados à manifestação de fortuna evidenciada permitirá considerar satisfeita a exigência de justificação feita no n.º 3 daquele artigo.

(...)

Só assim se pode considerar que o contribuinte, para evidenciar determinada manifestação de fortuna, não despendeu rendimentos sujeitos a declaração. A não ser assim, bem podia suceder que o contribuinte continuasse a manter na sua disponibilidade os meios financeiros que alegou e demonstrou não estarem sujeitos a declaração totalmente incólumes (i.é, não consumidos por manifestação de fortuna alguma), sendo até que sempre poderia usar os mesmos meios financeiros para justificar diferentes manifestações de fortuna ou, pelo menos, manifestações de fortuna evidenciadas em anos diferentes. Ora, manifestamente, nem pode ser isso que quis o legislador nem esse entendimento colhe apoio na letra da lei”.

Concluimos, pois, que a melhor interpretação do mencionado art. 89.º-A, n.º 3, da LGT exige que o contribuinte prove a relação causal de afectação de certo rendimento (não sujeito a tributação) a determinada manifestação de fortuna evidenciada. E, falamos de relação causal e não de relação directa por não lhes reconhecemos o mesmo significado, mas apenas proximidade. Na relação causal admitimos vias indirectas de prova. Em substância parece-nos que a relação causal tem uma maior correspondência verbal com os termos legais usados no n.º 3 do artº 89-A da LGT ao referir-se a “é outra a fonte das manifestações de fortuna”, o que pode traduzir-se por “é outra a causa das manifestações de fortuna”. Com efeito, tal exigência de relação directa não vem expressa, minimamente, na letra do preceito que vimos analisando.

A exigência de relação causal parece-nos adequada à satisfação dos fins da norma, de prevenção da fraude fiscal e a mesma posiciona-se num nível de exigência de prova perfeitamente realizável e exigível ao sujeito passivo, que pode até ser mais rigorosa/exigente para o contribuinte mas que não lhe coarcta a possibilidade de provar a afectação de certos rendimentos a um determinado consumo por outras vias, para além da directa, conhecidas as características da fungibilidade, transmissibilidade/meio de troca e até geradoras de crédito perante terceiros que o dinheiro possui.

Já a exigência, unicamente, da falada relação directa de afectação de certo rendimento (não sujeito a tributação) a determinada manifestação de fortuna pode conduzir a situações de prova muito difícil, que poderia obstar à elisão da presunção que o sujeito passivo contribuinte tem todo o direito de concretizar (...).”.

Assim, na esteira da mais recente jurisprudência do STA e do TCA-Norte, à qual aderimos, temos de concluir que não bastava à recorrente demonstrar que em 2008 detinha meios financeiros não sujeitos a tributação em sede de IRS de valor superior ao acréscimo patrimonial patenteado, antes se lhe impondo ainda demonstrar quais os concretos meios que afectou à manifestação de fortuna que lhe vem imputada pela Administração Tributária.

Vejamos, então se, *in casu*, a recorrente logrou demonstrar a existência de uma relação causal entre a quantia recebida da sociedade E....., S.A., pela alienação das participações sociais e os montantes depositados em numerário em diversas contas bancárias de que a mesma era titular.

Da factualidade vertida no probatório, resulta apenas que em 2008, a recorrente recebeu da sociedade “E....., S.A.”, o montante de 72.500,00 €, através do cheque n.º 5431700084, sacado sobre o Finibanco, o qual veio a ser depositado na conta bancária n.º 33024106101, de que a mesma é titular nesse mesmo Banco (cfr. alíneas C) e D)).

Ora, tal factualidade é manifestamente insuficiente para demonstrar a existência de uma relação de causalidade entre o recebimento da referida quantia, através de cheque e os depósitos patenteados nas contas bancárias da recorrente.

De facto, embora a recorrente alegue que as quantias depositadas provêm da alienação das participações sociais, cujo pagamento foi efectuado através de cheque, pela sociedade E....., S.A., a verdade é que apenas consegue provar que recebeu a referida quantia e que a depositou na conta bancária de que é titular no Finibanco, ficando por demonstrar que tal quantia foi efectivamente destinada aos depósitos em numerário realizados nas diversas contas por si tituladas.

Em bom rigor, a recorrente nem sequer demonstra a que título recebeu a referida quantia da sociedade E....., S.A..

De qualquer modo, ainda que se considerasse existir uma relação causal entre o recebimento do cheque emitido pela sociedade E....., S.A. e os depósitos em numerário, tendo o pagamento sido efectuado por cheque emitido em 12/02/2008 e depositado na conta bancária da recorrente em 13/02/2008, nunca se poderia considerar justificados os depósitos efectuados em 07/01/2008, 21/01/2008, 31/01/2008 e 07/02/2008.

Assim sendo, a recorrente não logrou justificar a divergência constatada entre os rendimentos declarados e a manifestação de fortuna evidenciada, pelo que se encontram reunidos os pressupostos para a determinação da matéria colectável por métodos indirectos, nos termos do artigo 89.º-A, n.º 4 da LGT.

Improcedem, em face do exposto, as alegações da recorrente.

#### Do erro na quantificação

Sustenta, finalmente, a recorrente que, ainda que se justifique o recurso à avaliação por métodos indirectos, apenas se poderia considerar como acréscimo patrimonial não justificado a diferença entre os depósitos evidenciados nas suas contas bancárias e os rendimentos declarados, ou seja, 34.941,27€, na medida em que sobre os rendimentos declarados (16.300,00€) já incidiu IRS.

Também aqui não assiste razão à recorrente, como passamos a explicitar.

Nos termos do disposto no n.º 5 do artigo 89.º - A da LGT “*no caso da alínea f) do artigo 87.º considera-se como rendimento tributável em sede de IRS, a enquadrar na categoria G, quando não existam indícios fundados, de acordo com os critérios previstos no artigo 90.º que permitam à administração tributária fixar rendimento superior, a diferença entre o acréscimo de património ou o consumo evidenciados e os rendimentos declarados pelo sujeito passivo no mesmo período de tributação*”.

Ora, como resulta do ponto V. do Relatório de Inspeção o valor considerado como acréscimo patrimonial não justificado, a enquadrar na categoria G, foi o de 51.241,27 €, correspondente ao valor dos depósitos em numerário efectuados nas contas bancárias tituladas pela recorrente (cfr. alínea B) do probatório).

De igual modo, do acto de fixação do rendimento tributável consta ter sido fixado “o rendimento tributável no montante de € 63.860,63 E (*sessenta e três mil oitocentos e sessenta euros e sessenta e três cêntimos*), sendo €51.241,27 (cinquenta e um mil duzentos e quarenta e um euros e vinte e sete cêntimos), a enquadrar na categoria G, conforme art.º 9.º do código do IRS, o valor de € 800,00 (*oitocentos euros*) na categoria F e € 11.819,36 (*onze mil oitocentos e dezanove euros e trinta e seis cêntimos*), na categoria A, conforme declaração apresentada pelo sujeito passivo” (cfr. alínea E) do probatório).

Não se vislumbra, pois, qualquer erro de quantificação.

Com efeito, a Administração Tributária, procedeu correctamente à fixação do rendimento tributável, enquadrando na categoria G, o acréscimo patrimonial não justificado evidenciado nas contas bancárias tituladas pela recorrente, ou seja, 51.241,27 € e nas categorias F e A os rendimentos constantes da declaração de rendimentos apresentada pela recorrente no ano de 2008.

Em face do exposto, improcedem, *in totum*, as alegações da recorrente.

#### **VI. Valor da causa**

(...)

## VII. Decisão

Em face do exposto, nega-se provimento ao presente recurso e, em consequência, absolve-se a entidade recorrida do pedido.”

DECIDINDO NESTE STA:

Suscita a recorrente várias questões prévias que o M<sup>o</sup> P<sup>o</sup> elencou no seu parecer, supra destacado, como importando saber:

- **Se o juiz tem de identificar causas de invalidades diversas das alegadas, segundo resulta do disposto no C.P.T.A., nomeadamente, do seu art. 95<sup>o</sup> n.º 2, aplicável subsidiariamente, e por maioria de razão em face do previsto no art. 58.º da L.G.T.;**

- **se ocorreu omissão de pronúncia quanto ao requerido a fls. 145/148, a provocar nulidade, nos termos do art. 668.º n.º 1 alínea d) do C.P.C.**

- **se a utilização de informações bancárias do contribuinte por parte da A.T. sem a precedência dos formalismos legalmente estabelecidos, ofende o conteúdo fundamental do direito fundamental da reserva da vida privada — art. 26.º n.º s 1 e 2 da C.R.P);**

- **se a preterição do formalismo estipulado no art. 63.º-B da L.G.T., no acesso a informação bancária protegida, gera um vício de incompetência gerador de nulidade.**

Próxima desta formulação entendemos que nos presentes autos antes de mais se questiona a existência de eventual omissão de pronúncia em relação a:

**a) terem sido ou não apreciadas as questões suscitadas no requerimento formulado pela recorrente a folhas 145/148, (defendendo a recorrente que tal apreciação não foi efectuada).**

**b) ter sido ou não apreciada a questão da legalidade do acesso à informação bancária, por parte da AT sem precedência dos formalismos legalmente estabelecidos para o efeito no artigo 63.º-B da LGT (defendendo a recorrente que tal apreciação não foi efectuada).**

VEJAMOS:

Quanto à primeira questão: É patente que a decisão recorrida não enferma de qualquer omissão de pronúncia. Simplesmente ao conhecer das questões suscitadas a folhas 145 a 148 e também da questão da legalidade do acesso à informação bancária, por parte da AT não se pronunciou no sentido que a ora recorrente desejava. É só ler e compreender o que resulta do seguinte excerto da decisão recorrida produzido antes da apreciação da existência ou não de pressupostos para a tributação por métodos indirectos, sendo os sublinhados da nossa autoria para destacar os passos essenciais que revelam essa apreciação e conhecimento.” (...) Em face do exposto, importa, antes de tudo, indagar se a alegada ilegalidade do despacho em crise fundada na utilização ilegítima da informação bancária obtida no âmbito de outro procedimento administrativo pode (e deve) ser conhecida pelo Tribunal.

Vejamos, então.

Acerca do objecto da sentença no âmbito do processo de impugnação judicial, nomeadamente no que concerne aos poderes de cognição do tribunal, Jorge Lopes de Sousa refere o seguinte:

*“Nos termos dos arts. 660º, n.º 2 661.º, n.º 1 do CPC, para além de questões de conhecimento oficioso, o juiz não pode conhecer na sentença de questões não suscitadas pelas partes, nem condenar em objecto ou quantidade superior ao que tiver sido pedido.*

*As partes é que circunscrevem o thema decidendum, através do pedido e da defesa. O juiz não tem de saber se porventura, à situação das partes conviria melhor outra providência que não a solicitada, ou se esta poderia fundar-se noutra causa petendi.*

*Em processos anulatórios, cada um dos vícios imputados ao acto impugnado constitui uma causa de pedir, como se conclui do preceituado na parte final do n.º 4 do art 498º do CPC, em que se estabelece nas acções de anulação a causa de pedir é a “nulidade específica que se invoca para obter o efeito pretendido”.*

*Assim, se for pedida apenas a anulação parcial de um acto tributário, com fundamento em determinado vício, o tribunal não poderá, em princípio, anulá-lo integralmente.*

*Por outro lado não basta que haja coincidência ou identidade entre o pedido e o julgado; á necessário, além disso que haja identidade entre a causa de pedir (causa petendi) e a causa de julgar (causa judicandi).*

*Por isso se for pedida a anulação de um acto de liquidação com base em determinado vício gerador de mera anulabilidade (causa de pedir no processo de impugnação judicial), não pode o tribunal anular o acto impugnado com fundamento em vício diferente, não invocado.*

*Excepção a estas limitações dos poderes de cognição ocorrem em matéria de nulidades, pois trata-se de vícios de conhecimento oficioso, que o tribunal pode apreciar independentemente de serem invocados (an. 134.º n.º 2 do CPA) (...).”*

Acrescenta adiante: *“Os poderes de cognição do tribunal são, em regra, delimitados pelos factos alegados, salvo quanto a questões de conhecimento oficioso (arts. 99.º n.º1, da LGT e 13.º n.º1 do CPPT).*

*No entanto, não carecem de alegação nem prova os factos notórios, que são os que são do conhecimento geral, nem os factos de que o tribunal tem conhecimento por virtude do exercício das suas*

*funções, que sejam comprováveis documentalmente (arts. 264.º n.º 1, e 514.º do CPC), nem os factos indiciadores de uso anormal do processo (art.º 665.º do CPC).*

*O tribunal tomará também em atenção os factos instrumentais que resultem da instrução e discussão da causa (art. 264. n.º2 do CPC).*

*Para além disso, o tribunal pode tomar em consideração os factos essenciais à procedência das pretensões formuladas ou das excepções deduzidas que sejam complemento ou concretização de outros que as partes hajam oportunamente alegado e resultem da instrução e discussão da causa, desde que a parte interessada manifeste vontade de deles se aproveitar e à parte contrária tenha sido facultado o exercício do contraditório (art. 264.º n.º3, do CPC).*

*A utilização pelo tribunal, para a resolução de questões colocadas pelas partes, de factos não alegados que não são de conhecimento oficioso não constitui uma nulidade da sentença, mas sim uma violação do princípio do dispositivo, enunciado no art. 264.º do CPC. (in Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado, Volume II, Áreas Editora, 2011, págs. 318/319).*

Pese embora tais considerações se reportem ao processo de impugnação judicial, não vemos razões para não as aplicar em matéria de recurso da decisão de determinação da matéria tributável por métodos indirectos.

Vejamos, então, se a questão entretanto invocada pela recorrente pode ser conhecida pelo Tribunal.

Relembremos que a recorrente começou por invocar como fundamento do recurso a ilegalidade da decisão de determinação da matéria tributável por métodos indirectos por não se encontrarem reunidos os pressupostos legais previstos na alínea f) do artigo 87.º da LGT, já que comprovou, como lhe competia, nos termos do n.º 3 do artigo 89.º da LGT que os rendimentos declarados correspondiam à realidade e que o acréscimo patrimonial evidenciado provinha da alienação de participações sociais efectuada à sociedade E....., S.A. em 2006.

Em ponto algum do articulado a recorrente invoca como fundamento de anulação da decisão recorrida a utilização ilegítima da informação bancária por parte da Administração Tributária.

Aliás, como a própria recorrente reconhece só, posteriormente, em sede de resposta à oposição deduzida pela entidade recorrida, veio submeter essa questão à apreciação do Tribunal.

Ora, por força do artigo 89.º-A, n.º 6 da LGT e 146.º-B, n.º 5 do CPPT, o recurso da decisão de avaliação da matéria tributável de IRS por métodos indirectos rege-se, com as devidas adaptações, pelo regime previsto para o recurso da decisão de acesso directo da administração tributária à informação bancária dos sujeitos passivos, no artigo 146.º-B do CPPT.

Nos termos do disposto no n.º 2 do citado artigo 146.º-B, a petição tem de ser apresentada no prazo de 10 dias a contar da data em que o contribuinte foi notificado da decisão, devendo indicar sumariamente as razões da sua discordância com a decisão da administração tributária de proceder à avaliação da matéria tributável de IRS por métodos indirectos (n.º 1 do mesmo preceito), bem como os meios de prova, nomeadamente se pretender questionar a factualidade subjacente à decisão (n.º 3 do dito preceito).

Assim sendo, a menos que esteja em causa uma questão de conhecimento oficioso, a apreciação da questão invocada pela recorrente em momento posterior à apresentação da petição do recurso está vedada ao Tribunal.

A recorrente invoca em primeira linha o princípio do inquisitório, plasmado no artigo 99.º da LGT.

Ora, decorre do n.º 1 citado artigo 99.º da LGT que “*o tribunal deve ordenar ou realizar oficiosamente todas as diligências que se lhe afigurem úteis para conhecer a verdade relativamente aos factos alegados ou de que oficiosamente pode conhecer*”.

No mesmo sentido, prescreve o n.º 1 do artigo 13.º do CPPT que “*aos juízes dos tribunais tributários incumbe a direcção e julgamento dos processos da sua jurisdição, devendo realizar ou ordenar todas as diligências que considere úteis ao apuramento da verdade relativamente aos factos que lhes seja lícito conhecer*”.

Este princípio tem de ser concatenado como princípio do dispositivo, segundo o qual recai sobre as partes o ónus de alegar.

Com efeito, fora dos casos de conhecimento oficioso o tribunal apenas pode servir-se de factos alegados pelas partes e apreciar e decidir as questões que estas lhe apresentem.

Quer isto dizer que o princípio do inquisitório não autoriza o juiz a servir-se de factos não alegados, pois que reporta-se à prova e não à sua alegação.

Por essa razão, não pode o princípio do inquisitório consistir num meio para suprir insuficiências verificadas na alegação dos factos e na invocação das questões.

Como tal, não acompanhamos a argumentação expendida pela recorrente segundo a qual o processo judicial tributário se estrutura apenas segundo o princípio da investigação, e não de acordo com

o princípio do dispositivo, sendo o único interesse a promover o interesse público de tributação de acordo com a lei, ficando, assim, as partes desoneradas do seu ónus de alegação.

Na verdade, tal princípio apenas vale em absoluto, sem restrição a qualquer alegação de factos, no domínio do direito sancionatório público, onde o princípio da verdade material se afirma como princípio estruturante.

Não colhe, por esta via, a argumentação da recorrente.

Invoca ainda a recorrente a aplicação subsidiária da norma constante do artigo 95.º n.º 2 do CPTA, que determina que “nos processos impugnatórios, o tribunal deve pronunciar-se sobre todas as causas de invalidade que tenham sido invocadas contra o acto impugnado, excepto quando não possa dispor dos elementos indispensáveis para o efeito, assim como deve identificar a existência de causas de invalidade diversas das que tenham sido alegadas, ouvidas as partes para alegações complementares pelo prazo comum de 10 dias, quando o exija o respeito pelo princípio do contraditório”.

Também aqui entendemos que a recorrente carece de razão.

É certo que, estando em causa um “recurso” de decisões da Administração, deverão aplicar-se subsidiariamente, ao abrigo do artigo 2.º alínea c), as regras do CPTA que regulam as acções administrativas especiais de impugnação de actos administrativos (artigos 46.º e ss.).

No entanto, tratando-se de um processo especial com tramitação célere e simplificada afigura-se-nos que apenas necessitará de ser integrado com normas de aplicação subsidiária no que concerne aos requisitos da petição inicial (cfr., nesse sentido, Jorge Lopes de Sousa, *in* obra citada, pág. 559).

Quanto ao demais, reger-se-á pelas regras previstas para o recurso das decisões da Administração Tributária de acesso directo à informação bancária dos sujeitos passivos, constantes do artigo 146.º-B do CPPT, *ex vi* artigo 89.º-A, n.º 6 da LGT.

Entendemos, pois, que não há que convocar em sede de recurso da decisão da matéria tributável por métodos indirectos, ao abrigo do artigo 89.º-A da LGT, a norma constante do artigo 95.º, n.º 2 do CPTA.

Refere, finalmente, a recorrente que sendo o vício ora invocado determinante de nulidade, podia ser invocado a todo o tempo.

Como é sabido, em matéria de invalidade dos actos administrativos a regra é a da anulabilidade, apenas existindo nulidade quando se verifique a falta de qualquer dos elementos essenciais do acto ou quando houver lei que expressamente preveja esta forma de invalidade (cfr. artigos 133.º, n.º 1 e 135.º do CPA).

Como se refere no acórdão do STA de 30/11/2011, proferido no processo n.º 0894/10, “(...) optou-se, ali, por um regime misto na previsão dos vícios que conduzem à nulidade do acto administrativo: admitiu-se o critério da nulidade por natureza (princípio da cláusula geral), mas, por outro lado, combinou-se este critério com o da enumeração exemplificativa - a chamada nulidade por determinação da lei. Como ensinam Aroso de Almeida e Fernandes Cadilha (Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos, vol I pag. 247) “a nulidade constitui o regime de excepção, ao passo que a anulabilidade é o regime-regra. É o que se depreende do disposto no artigo 135.º do CPA, segundo o qual são anuláveis os “actos administrativos praticados com ofensa dos princípios ou normas jurídicas aplicáveis para cuja violação se não preveja outra sanção.” (...) A anulabilidade constitui uma forma de invalidade do acto administrativo que se reconduz à violação de uma regra ou de um princípio jurídico de natureza formal (de competência, de forma ou de trâmite) ou substantiva. No primeiro grupo, incluem-se:

(a) a violação de regras relativas à competência do autor do acto, quando não envolvam as situações extremas de falta de atribuições, geradores de nulidade (incompetência relativa); (b) vícios de forma, que poderão consistir na preterição de formalidades no âmbito do procedimento administrativo (arts. 54.º e segs. do CPA), na omissão ou deficiência respeitante à forma do acto (art. 120.º do CPA), desde que não se reconduza à carência absoluta da forma legal ou na omissão ou deficiência atinente à enunciação do objecto e dos elementos do acto (art. 123.º do CPA)”. Em suma, serão, pois, nulos os actos tributários a que falte algum dos seus elementos essenciais (elementos essenciais dos actos tributários serão aqueles que sejam necessários para assegurar a sua exequibilidade) e os actos indicados no n.º 2 do art. 133.º do CPA, entre os quais constam os que ofendam o conteúdo essencial de um direito fundamental e os que ofendam os casos julgados (...)”.

Importa, pois, aquilatar se o acto impugnado ofende o conteúdo essencial de um direito fundamental.

Como salienta Jorge Lopes de Sousa “não é qualquer ofensa de um direito fundamental que a alínea d) do n.º 2 do artigo 133.º do CPA, mas apenas as ofensas do seu conteúdo essencial

Uma ofensa deste tipo só ocorrerá quando perante ela o direito fundamental afectado fique sem expressão prática apreciável, o que não é o caso de uma liquidação ilegal, que apenas atinge limitadamente o direito de propriedade dos seus destinatários.



*Por outro lado, entre as violações possíveis de direitos por normas tributárias, a sanção mais grave da nulidade, por razões de proporcionalidade; terá de ser reservada para os actos que representam mais graves violações dos direitos tributários”* (cfr. obra citada, pág. 330).

Não constitui tarefa fácil aferir quando ocorre ofensa do conteúdo essencial de um direito fundamental.

Segundo Jorge Miranda, “*o conteúdo essencial deve ser entendido como um limite absoluto correspondente à finalidade ou ao valor que justifica o direito*” (“Manual de Direito Constitucional”, Tomo IV, 3.ª Edição, 2000, pág. 341).

Assim sendo, só se verifica a violação do conteúdo essencial de um direito fundamental quando, em consequência do acto administrativo, não subsiste o mínimo sem o qual o direito não pode subsistir (cfr. acórdão do TCA- Sul de 06/05/2010, proferido no processo n.º 06108/10).

Ora, a recorrente alega que a Administração Tributária fixou a matéria tributável por métodos indirectos com base em prova obtida ilicitamente e sem precedência dos procedimentos legalmente obrigatórios, violando deste modo, o seu direito fundamental à reserva da intimidade da vida privada, consagrado do artigo 26.º da CRP.

E que uma interpretação dos artigos 63.º-B da LGT e 139.º, n.º 6 do CIRC no sentido de que o conhecimento de dados bancários do sujeito passivo para efeitos do procedimento previsto no artigo 139.º do CIRC permite que esse conhecimento seja utilizado para efeitos da alínea f) do artigo 87.º da LGT, sem necessidade de seguir o procedimento estabelecido no artigo 63.º - B da LGT, seria manifestamente inconstitucional por violar os n.ºs 1 e 2 do artigo 26.º da CRP.

É inquestionável que o direito à reserva da vida privada tem assento constitucional (artigo 26.º, n.º 1 da CRP), assumindo a natureza de um direito fundamental.

Todavia, tal direito não é irrestrito ou absoluto, podendo ser sujeito a restrições ou condicionamentos, desde que salvaguardado o conteúdo essencial do direito.

Por essa razão, o legislador é particularmente exigente na definição dos pressupostos do acesso à informação bancária dos sujeitos passivos por parte da Administração, exigindo-se a fundamentação com expressa menção dos motivos que justificam a decisão de derrogação do sigilo bancário e reservando-se o poder de decidir aos dirigentes máximos da Administração Tributária sem possibilidade de delegação de competências (cfr. artigo 63.º - B da LGT).

Afigura-se-nos, porém, que ainda que possa considerar-se ocorrer, in casu, uma violação do direito à reserva da vida privada, tal violação não atinge uma intensidade chocante que fira o acto da nulidade absoluta e insanável cominada no artigo 133.º, n.º 2, alínea d) do CPA.

E ainda que se admita que, como alega a recorrente, a interpretação dos artigos 63.º-B da LGT e 139.º, n.º 6 do CIRC no sentido de que o conhecimento de dados bancários do sujeito passivo para efeitos do procedimento previsto no artigo 139.º do CIRC permite que esse conhecimento seja utilizado para efeitos da alínea f) do artigo 87.º da LGT, sem necessidade de seguir o procedimento estabelecido no artigo 63.º-B da LGT, é inconstitucional por violação do artigo 26.º da CRP, daí não decorre a nulidade do acto em crise.

De facto, como constitui entendimento jurisprudencial pacífico e reiterado os actos que apliquem normas inconstitucionais, padecendo de vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de direito, geram a mera anulabilidade do acto, salvo se ocorrer ofensa do conteúdo essencial de um direito fundamental, o que, como vimos, não sucede no caso em apreço.

Deste modo, sendo o vício apontado ao acto impugnado sancionado com a mera anulabilidade, tal questão não é de conhecimento oficioso, estando a sua arguição sujeita ao prazo previsto no artigo 146.º-B do CPPT.

Em face de tudo quanto vem explanado, impõe-se concluir que não tendo sido oportunamente alegado o vício de violação de lei, decorrente da utilização ilegítima da informação bancária por parte da Administração Tributária, está vedado a este Tribunal o seu conhecimento.

Assim, a questão a decidir nos presentes autos reconduz-se à de saber se o acto em crise padece de vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de facto. (...).

Falece pois a excepção de nulidade da decisão recorrida por omissão de pronúncia, o que não significa que a referida decisão tenha efectuado um julgamento acertado.

Com efeito, temos presente o art. 133.º n.º1 do CPA (Código do Procedimento administrativo) que refere que são nulos os actos administrativos a que falte qualquer dos elementos essenciais ou para os quais a lei comine expressamente essa forma de invalidade. E, o n.º 2 enumera a título de exemplo situações de vícios que têm como consequência a nulidade

Saber quando é que estamos perante um elemento essencial não é tarefa fácil.

Para VIEIRA DE ANDRADE (Lições de Direito Administrativo, 2ª ed., Coimbra, 2011, p. 177) os elementos essenciais são os indispensáveis para que se constitua qualquer acto administrativo, não podendo valer como acto “uma decisão sem autor, sem destinatário, sem fim público, sem conteúdo, sem forma ou com vícios graves equiparáveis a tais carências absolutas, em função do tipo de acto”.

Para este autor “devem ser considerados nulos por natureza aqueles actos que sofram de um *vício especialmente grave e, em princípio, evidente*, avaliado em concreto em função das características essenciais de cada tipo de acto.” (obra citada p. 176). E, “a nulidade haverá sempre de reportar-se a um desvalor da actividade administrativa com o qual o princípio da legalidade não pode conviver, mesmo em nome da segurança e da estabilidade, como acontece no regime-regra da anulabilidade.” (mesma obra a fls. 178).

Aplicando estes ensinamentos ao caso dos autos.

O art. 63ºB da LGT permite o acesso da administração tributária a informações ou documentos bancários sem dependência do consentimento do titular dos elementos protegidos.

Mas o n.º 4 refere que as decisões devem ser fundamentadas com expressa menção dos motivos concretos que as justificam e, notificadas aos interessados no prazo de 30 dias após a sua emissão sendo tal competência cometida ao Director-geral sem possibilidade de delegação.

Verifica-se que o legislador eliminou o direito de audiência prévia do interessado

Ora estando em causa uma compressão do direito à reserva da vida privada, consagrado no art. 26º, nº1, da CRP, este direito pode ser comprometido irremediavelmente se para além de não haver lugar a audiência prévia, não for dado cumprimento ao estabelecido no n.º 4 do art. 63º-B da LGT. As exigências aí estabelecidas têm de ser entendidas em face do melindre da matéria e pressupõem uma ponderação aturada por parte do dirigente máximo que tem de fundamentar a decisão e levá-la ao conhecimento do destinatário com vista a este poder aferir da razoabilidade das razões da quebra do sigilo bancário e se a decisão foi praticada por quem é competente para tal.

Assim afigura-se que este procedimento especial (decisão fundamentada notificada ao Contribuinte num dado prazo) constitui um reduto último de defesa do direito à reserva da vida privada dos contribuintes em termos tais que a ausência do mesmo não pode deixar de ser ferida de nulidade.

Nas palavras de JORGE DE SOUSA e outros, p. 580 (LGT- comentada e Anotada) o direito à intimidade da vida privada é normalmente gravemente afectado pela derrogação do sigilo bancário.

Pelo que se afigura, atenta a gravidade dos interesses em jogo, que a cominação do não cumprimento do procedimento especial estabelecido no n.º 4 do art. 63ºB com a mera anulabilidade e consequente consolidação na ordem jurídica no prazo da impugnação normal dos actos (três meses) é manifestamente insuficiente. A cominação de nulidade tem outra força e alcance. Força ao cumprimento do que está estabelecido na lei quanto à exigência de procedimento prévio de derrogação de sigilo bancário.

Nesta linha de entendimento consideramos ao contrário do decidido que o acto em causa nos presentes autos é impugnável a todo o tempo (cremos ser este também o entendimento dos autores supra citados quando a fls. 580 da sua LGT Anotada e comentada referem (...) *pois a ilegalidade da derrogação terá como corolário a nulidade dos actos tributários consequentes, que forem praticados tendo como pressuposto aquela derrogação ilegal (artº 133º n.º 2 alínea i) do CPA*”.

Consequentemente importa apreciar da manutenção na ordem jurídica da decisão recorrida estando em causa apreciar a bondade das conclusões VI) e VII) da recorrente de que a utilização de informações bancárias do contribuinte por parte da administração tributária, sem precedência dos formalismos legalmente estabelecidos para o efeito, ofende o núcleo essencial do direito fundamental, constitucionalmente protegido, da reserva da vida privada (artigo 26.º, n.ºs 1 e 2 da CRP) e que a preterição do formalismo estipulado no artigo 63.º-B da LGT, no acesso a informação bancária protegida, originando que a utilização dessa informação é determinada apenas pela Direcção Distrital de Finanças, gera um vício de incompetência no procedimento inspectivo, gerador de nulidade.

Diremos desde já que a mesma não se pode manter.

À semelhança do que se decidiu no acórdão de 05/09/2012 tirado no recurso n.º 0837/12, no qual o ora relator interveio como 2º adjunto, no caso é inequívoco que a Administração Fiscal teve acesso aos dados bancários do recorrido de forma legal, mas no âmbito de procedimento previsto no artº 129º do CIRC (Na redacção então em vigor, que corresponde ao artº 139º do CIRC na actual redacção – decreto-lei 159/2009 de 13.07.) requerido pela empresa B..... SA.

Essa autorização foi concedida pela recorrida, para os efeitos do artº 129º, n.º 6 do CIRC e na qualidade de administradora da referida empresa, nada permitindo concluir que este consentimento permitia à Administração Fiscal a utilização de elementos protegidos pelo sigilo bancário para outros fins que não os constantes do referido normativo.

Trata-se de procedimento previsto no Capítulo VIII do Código do IRC, referente às garantias dos contribuintes e que tem como objectivo a prova pelo sujeito passivo do preço efectivo na transmissão de imóveis permitindo-lhe assim obviar à aplicação do disposto no artº 58-Aº n.º 2 do mesmo diploma legal (correções ao valor de transmissão de direitos reais sobre bens imóveis).

A autorização de acesso à informação bancária prevista no artº 129º, n.º 6 do CIRC tinha, pois, como única finalidade a comprovação do pedido de demonstração a que alude aquele normativo.

E por isso mesmo o legislador fez constar do referido normativo que o acesso à informação bancária se circunscreve «ao período de tributação em que ocorreu a transmissão e ao período de tributação anterior».

Porém a Administração Fiscal utilizou a informação bancária assim obtida, da qual teve conhecimento de múltiplos depósitos em numerário, para desencadear um procedimento de inspecção à recorrida, em sede de IRS e com referência aos exercícios de 2008 e 2009, propondo a avaliação indirecta nos termos e para os efeitos do artº 87º, alínea f) do CIRS e com aplicação do artº 89º-A n.º 5 da Lei Geral Tributária.

Ora, esta autorização de acesso às contas bancárias só poderá valer para o procedimento em causa e não para qualquer outro, uma vez que o fim daquele procedimento é claramente determinado, sendo as acções adoptadas adequadas e proporcionais aos objectivos a atingir.

A limitação do uso da informação bancária obtida não decorre apenas do referido artº 129º do CIRC mas também das normas que regulam a possibilidade de acesso directo da Administração Tributária a informação coberta por sigilo bancário e dos princípios que informam o procedimento tributário, mormente os arts. 63º e 63º-B, ns. 4 e 5 da Lei Geral Tributária e o princípio da proporcionalidade (arts. 266º, n.º 2 da Constituição da República e 55º da Lei Geral Tributária).

Com efeito nos ns. 1 e 2 do artº 63º-B da Lei Geral Tributária na redacção da Lei n.º 55-B/2004, aplicável ao caso subjudice (E também na redacção actualmente vigente.) prevêem-se situações em que a administração tributária pode aceder directamente à totalidade dos documentos cobertos pelo sigilo bancário.

Trata-se de situações em que é a própria Administração Tributária, independentemente de autorização do tribunal ou do interessado, que decide aceder a esses documentos.

Porém, mesmo nos casos em que lhe é permitido o acesso a toda a documentação bancária a actuação da Administração Tributária deverá limitar-se ao que for necessário para obtenção dos fins em vista, como impõe o princípio da proporcionalidade, que deve nortear a sua actuação (Cf., neste sentido, Diogo Leite de Campos, Benjamim da Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, Lei Geral Tributária Anotada, 4ª edição, pag. 569.)

Acresce que, dado o especial relevo dos interesses em causa, nomeadamente a possibilidade de restrição de direitos individuais, consagrados constitucionalmente, nomeadamente o direito à intimidade privada (artº 26º, n.º 1 da Constituição da República), a Lei Geral Tributária é particularmente exigente na definição dos pressupostos do acesso a informações e documentos bancário por parte da Administração Tributária, exigindo-se fundamentação com expressa menção dos motivos que justificam a decisão de derrogação do sigilo bancário e reservando-se o poder de decidir aos dirigentes máximos da Administração Tributária sem possibilidade de delegação de competências (artº 63º-B, n.º 4 da Lei Geral Tributária).

Ora no caso, a Administração Tributária, através do procedimento previsto no artº 129º, n.º 6 do CIRC e de forma indirecta, acedeu aos documentos e informações bancárias referentes à recorrida, sem que se verificassem aqueles pressupostos e sem que ao mesmo, como titular do direito ao sigilo, fosse concedida a possibilidade de sindicatá-los ou lhe fosse facultado o exercício do direito ao recurso previsto no artº 146º.B do Código de Procedimento e Processo Tributário.

E o certo é que nada nos autoriza a afastar a hipótese de provimento desse recurso, logrando-se assim impedir o acesso à documentação bancária em causa.

A não ser assim, estaríamos a permitir a utilização de informação sigilosa para outros fins tidos por convenientes pela Administração, sem que esta tivesse previamente de justificar e fundamentar o seu uso, o que redundaria numa subversão das finalidades que se pretenderam acautelar com a instituição de um regime específico e regras estritas para o acesso à informação bancária.

E, não podem ser razões atinentes ao princípio do inquisitório e à descoberta da verdade material como orientação primária da Administração Tributária no procedimento inspectivo a justificar a omissão de procedimento tendente ao levantamento do sigilo bancário para efeitos de liquidação de IRS à ora recorrente.

Com efeito, sendo certo que a Lei Geral Tributária consagra nos seus arts. 50º e 72º (Dispõe art. 50º do Código de Procedimento e Processo Tributário que «No procedimento, o órgão instrutor utilizará todos os meios de prova legalmente previstos que sejam necessários ao correcto apuramento dos factos, podendo designadamente juntar actas e documentos, tomar declarações de qualquer natureza do contribuinte ou outras pessoas e promover a realização de perícias ou inspecções oculares».

Por sua vez refere o art. 72º da Lei Geral Tributária que «o órgão instrutor pode utilizar para o conhecimento dos factos necessários à decisão do procedimento todos os meios de prova admitidos em direito») o princípio da liberdade da prova no procedimento tributário e sendo manifesto que a informação bancária do Contribuinte constitui um meio de prova decisivo para a Administração Tributária formar a sua convicção, a verdade é que não pode admitir-se a utilização desse meio de prova caso o mesmo não tenha sido obtido com observância de todos os seus pressupostos legais.

Até porque, antes de mais, a Administração Tributária está obrigada a actuar em conformidade com o princípio da legalidade, consagrado no art. 266.º, n.º 2, da Constituição da República, reconhecido também genericamente no art. 55.º da LGT e concretizado no art. 3.º, n.º 1, do CPA.

Ora decorre do art.º 63º n.º 3 da Lei Geral Tributária que o acesso à informação protegida pelo sigilo bancário se faz nos termos previstos nos arts. 63º-A, 63º-B e 63º-C do mesmo diploma legal.

O que pressupõe que a decisão de acesso a informações e documentos bancários sem dependência do consentimento do respectivo titular deve ser fundamentada com expressa menção dos motivos concretos que a justificam e notificada aos interessados no prazo de 30 dias após a sua emissão, sendo da competência do Director Geral dos Impostos ou substituto legal, sem possibilidade de delegação e sendo susceptível de recurso (art. 63º-B n.ºs. 4 e 5 da Lei Geral Tributária)

No caso, como vimos, isso não sucedeu.

Daí que se entenda que a Administração Tributária utilizou ilegitimamente a informação bancária relativa ao recorrido, não tendo observado as normas que regulam a sua obtenção (artigos 63 e 63-B n.ºs 4 e 5 da LGT), incorrendo em vício de procedimento cuja gravidade, no caso, é geradora de nulidade por falta de procedimento adequado (elemento essencial do acto -art.º 133º n.º 1 do CPA).

A sentença recorrida, que validou tal actuação não pode ser confirmada.

#### **4- Decisão:**

Termos em que, face ao exposto, acordam os juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogar a decisão recorrida e anular o acto sindicado.

Custas pela recorrida.

Lisboa, 14 de Fevereiro de 2013. — *Ascensão Lopes* (relator) — *Pedro Delgado* (voto a decisão) — *Valente Torção*.

### **Acórdão de 14 de Fevereiro de 2013.**

#### **Assunto:**

*Execução Fiscal. Garantia. Admissibilidade da fiança.*

#### **Sumário:**

- I — A expressão constante do n.º 1 do artigo 199º do CPPT “ou qualquer meio susceptível de assegurar os créditos do exequente”, não só não exclui a fiança como modalidade legal de prestação de garantia, como leva a incluí-la naquela expressão, já que constitui uma modalidade de garantia a favor do credor.*
- II — Oferecida fiança para garantir a dívida, deve ser apreciada a idoneidade desta no caso concreto, tendo em atenção a susceptibilidade de o património do fiador responder na totalidade pela dívida exequenda e pelo acrescido.*
- III — A Administração Tributária só pode recusar a fiança oferecida se puder concluir, perante razões objectivas, que ela não garante, em concreto, o integral pagamento da quantia exequenda e do acrescido, não podendo recusá-la em nome da segurança absoluta na cobrança do seu crédito e com total desprezo pelos interesses legítimos da executada.*

Processo n.º 108/13-30.

Recorrente: AT-Autoridade Tributária e Aduaneira.

Recorrido: A....., L.<sup>da</sup>

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons.º Dr. Pedro Delgado.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

**1.** Vem a Fazenda Pública recorrer para este Supremo Tribunal da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, que julgou procedente a reclamação deduzida pela recorrida A..... Ld<sup>a</sup> contra o despacho proferido em 16 de Julho de 2012, pelo Director de Finanças Adjunto da DDF do Porto, que indeferiu pedido de prestação de garantia, por meio de fiança, no entendimento de que o despacho da autoridade tributária ao fundar-se em critérios que não têm suporte legal para aferir da idoneidade da oferecida garantia mediante fiança, padece de vício de violação de lei.

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

A. Julgou a dita sentença recorrida procedente a reclamação de actos do Órgão de Execução Fiscal interposta, nos termos do artigo 276.º do CPPT, do despacho proferido em 16/07/2012 pela Directora de Finanças Adjunta da Direcção de Finanças do Porto, onde foi decidido não aceitar como garantia idónea a fiança constituída por B....., SA (NIPC .....), com vista à suspensão do processo de execução fiscal n.º 3387201101091107, por inidoneidade da mesma.-

B. Ressalvado o devido respeito, com o que desta forma foi decidido, não se conforma a Fazenda Pública, sendo outro o seu entendimento, já que considera que a dita sentença sob recurso padece de erro na aplicação do direito, por violação do disposto nos artigos 169.º, 199.º e 200.º do CPPT, e no artigo 52.º da LGT, bem como do disposto no artigo 446.º n.ºs 1 e 2 do CPC e artigo 24.º do Regulamento das Custas Processuais, atendendo às razões que se passa a desenvolver.

C. Com efeito, a suspensão da cobrança da prestação tributária em sede de execução fiscal depende de garantia idónea, que pode consistir em garantia bancária, caução, seguro-caução ou qualquer meio susceptível de assegurar os créditos da Fazenda Pública (cfr. artigo 52.º n.ºs 1 e 2 da Lei Geral Tributária e artigos 169.º n.º 1 e 199.º do CPPT).

D. O conceito de garantia idónea depende de concreta avaliação pelo órgão de execução com respeito pelos princípios da vinculação à lei, na actividade administrativa tributária, da indisponibilidade dos créditos fiscais e da proibição da concessão de moratórias no seu pagamento, assumindo que a suspensão tem um carácter verdadeiramente excepcional, por ser proibida nos casos não previstos da lei (cfr. artigo 36.º n.º 3 da LGT).

E. A lei aponta preferencialmente para certos tipos de garantia, atento o seu maior grau de liquidez, autonomia e certeza inerente ao seu recebimento e, que, como tal, melhor asseguram o cumprimento da obrigação garantida. Encontrando-se essa hierarquização reflectida na ponderação concretizada no despacho reclamado, em respeito pelo disposto no artigo 199.º do CPPT.

F. Em contradição com o doutamente decidido, a enumeração do artigo 199.º do CPPT configura um preceito aberto, que é concretizado e regulamentado nos seus n.ºs 2 e 4. Pelo que além das garantias enunciadas no n.º 1, apenas são garantias idóneas as referidas nos n.ºs 2 e 4.

G. Sustenta-se tal entendimento, por um lado, na utilização, no n.º 2 da redacção desse artigo, da expressão a garantia idónea referida no número anterior poderá consistir, ainda (...), no sentido de que este ainda só pode significar para além da, garantia bancária, caução e seguro-caução, sendo ilógico e contraditório entender esta expressão como para além de todos os meios susceptíveis de assegurar os créditos do exequente, onde já se incluíram o penhor e a hipoteca que o legislador de seguida repetia; quer, por outro lado, na redacção do n.º 4, ao estabelecer que vale como garantia para efeitos do n.º 1 (...). Ao que acresce a impossível aplicação do n.º 3 do artigo 200.º do CPPT no caso da fiança.

H. Por outro lado, nos n.ºs 1, 2 e 4 do artigo 199.º do CPPT, para além de se elencar as garantias que a lei considera idóneas, consagra-se igualmente um regime de tratamento diferenciado relativamente a cada uma delas, que se justifica pela posição da Administração Fiscal em relação a cada uma, senão vejamos: a) Garantia bancária, caução e seguro-caução, estando a Administração Tributária vinculada à sua aceitação, sempre que o valor assegure o cumprimento da obrigação; b) Penhor e hipoteca voluntária, mediante concordância da Administração Tributária; c) Penhora, por actuação da própria Administração Tributária na constituição da garantia.

I. Deste modo, constata-se que o n.º 1 do artigo 199.º do CPPT não confere à Administração Tributária qualquer possibilidade de escolha, estando essa vinculação, nos termos em que a lei a estabelece, apenas prevista para as garantias ali expressamente mencionadas (garantia bancária, caução, seguro-caução), pelo que terão que ser sempre aceites, desde que suficientes (neste sentido vide entre outros, o douto acórdão do TCA Sul, de 2010/05/12, proferido no recurso n.º 03966/10).

J. Compreende-se que assim seja, porque no caso da garantia bancária e do seguro-caução, existem entidades de supervisão que controlam a actividade de emissão de garantias, exigindo a constituição de reservas, fundos de garantia ou fundos autónomos, que operam como contra garantias, que lhe conferem solidez absoluta.

K. Assim, a Administração Tributária está vinculada a aceitar a garantia bancária, a caução e o seguro-caução, desde que suficientes, não existindo fundamento legal para sustentar que está obrigada à aceitação de qualquer outra garantia, muito menos as de maior vulnerabilidade, como é o caso da fiança.

L. Consequentemente, sempre ressalvado o devido respeito por melhor opinião, com a expressão qualquer meio susceptível de assegurar os créditos exequendos o legislador terá pretendido aludir apenas a outras formas de garantia, como sejam produtos financeiros, que ofereçam o mesmo grau de liquidez, autonomia e certeza inerente ao seu recebimento que as garantias expressamente previstas no n.º 1 do artigo 199.º do CPPT e que, por isso, a Administração Tributária está vinculada a aceitar.

M. E, ainda, em defesa da posição assumida pela Administração Tributária, reflectida no despacho controvertido, argumenta-se que a redacção do n.º 3 do artigo 200.º do CPPT, obriga a que, no processo de execução, se façam constar os bens que foram dados em garantia. Preceito impossível de cumprir

no caso da fiança (uma vez que se trata da totalidade do património do fiador), indicador de que o legislador tinha em mente apenas aquelas garantias que expressamente enunciou.

N. O escopo do processo judicial tributário de execução é sempre de assegurar a efectiva cobrança da dívida, designadamente no que às garantias a prestar para suspensão da sua tramitação respeita, independentemente da qualidade do prestador.

O. Isto é, a lei aponta preferencialmente para certos tipos de garantia, dos quais se evidencia a vinculação de um concreto bem ou valor à segura realização da dívida exequenda, precavendo a indiferenciação ou depreciação inerente a outros modos de garantir e, dentre os valores conceituados aqueles que, pela sua natureza financeira, tenham imediata ou mais rápida conversão em receita, como a garantia bancária, caução ou seguro-caução.

P. De facto, o legislador fiscal assumiu sempre a concepção de que a garantia capaz de suspender o PEF não pode transportar em si um grau de debilidade ou fragilidade decorrente das variações patrimoniais que venham eventualmente a ocorrer no património geral daquele que assume a posição de garante, como ocorre na fiança.

Q. Ademais, atendendo ao seu regime legal, existe o risco de oscilação do património do fiador que responde perante os seus próprios credores assim como perante os credores do(s) afiançado(s), a possibilidade de o fiador, se recusar ao cumprimento, podendo opor ao credor tanto os meios de defesa que competem ao devedor principal, bem como aqueles que lhe são próprios, e

R. consequentemente conclui-se que esta forma de garantia não assegura de forma suficiente e eficaz os créditos do exequente no prazo de 30 dias o pagamento após citação previsto no n.º 2 do artigo 200.º do CPPT.

S. Acontece que, a fiança representa uma garantia pessoal dada por um terceiro - o fiador - com o conteúdo da obrigação principal — cfr. artigos 627.º e segs. do CPC.

T. No plano cível, prevalece a noção de que a fiança - negócio jurídico pelo qual o fiador se compromete, pessoalmente, a pagar uma dívida de outrem -, não é prestada no interesse do devedor, mas sim no do credor, que tem a faculdade de aceitar as que lhe sejam oferecidas, nomeadamente segundo um juízo casuístico de conveniência, pois que o credor não pode ser constrangido a receber de terceiro a prestação se a substituição o prejudicar (artigo 767.º n.º 2 do CC).

U. Por via da prestação da fiança é, pois, suposto o credor passar a ter como garantia de cumprimento da obrigação dois patrimónios - o do devedor que responde por uma dívida própria e o do fiador que responde por uma dívida alheia (cfr. artigo 627.º do (X)).

V. Não obstante, em relação a ambos os patrimónios, o credor tem de concorrer com os restantes credores, sem que, para segurança da mesma dívida, haja garantia real constituída, pois, embora se trate de uma garantia especial das obrigações, a fiança, quando constituída, concede ao credor apenas uma garantia geral sobre o património de terceiro, sem qualquer situação de privilégio,

W. o que, por si só, pode significar que a massa patrimonial do fiador é insuficiente para o cumprimento das suas obrigações, desconhecendo-se os restantes credores detentores de garantia geral sobre esse mesmo património.

X. Acresce que, a idoneidade da garantia reporta-se à sua susceptibilidade para determinar o pagamento da dívida a curto prazo (em tempo útil), após citação para o efeito (n.º 2 do artigo 200.º do CPP7), entendendo-se como pagamento da dívida a entrega do correspondente montante em dinheiro ou equivalente.

Y. Isto é, a exigência de garantia, nos termos previstos no artigo 199.º do CPPT, visa assegurar a boa cobrança dos créditos tributários, pelo que lhe é intrínseca uma exigência de liquidez num período de tempo limitado.

Z. E, constituindo a fiança uma garantia geral sobre o património de um terceiro, sem incidir directamente sobre determinado bem, não se vislumbra passível de ter um efeito suspensivo de execução fiscal, independentemente do seu valor.

AA. Estas razões têm ainda maior acuidade para efeitos de avaliar a prestação de garantia tendente a suspender um processo de execução fiscal, atendendo à índole pública e indisponível da obrigação de imposto legalmente liquidado.

BB. Acresce que, o legislador não admite como garantia susceptível do suspender a execução o mero património da devedora — que no caso concreto existe — exigindo as já mencionadas garantias.

CC. Logo, toma-se pertinente colocar a seguinte questão: não sendo idóneo o património do executado para suspender a execução, porque atribuiria o legislador o pretendido efeito suspensivo à oneração do património do fiador?

DD. Parece-nos que a conclusão óbvia é que o legislador não pretende que a fiança, atenta a sua natureza jurídica intrínseca, constitua em abstracto garantia idónea capaz de provocar a desejada suspensão da execução fiscal.

EE. Ou seja, se a fiança constitui uma garantia geral sobre o património de um terceiro, e o legislador entende que garantia geral sobre o património do devedor de que a Administração Tributária beneficia, nos termos do artigo 50.º da LGT, não constitui garantia suficiente, por maioria de razão

também a garantia geral sobre o património do fiador, sem constituição de qualquer garantia real sobre o mesmo, não será suficiente.

FF. Para esta conclusão, além da interpretação literal do artigo 199.º do CPPT, concorrem os princípios constitucionais da legalidade fiscal, da igualdade e da proporcionalidade.

GG. Acresce que, o n.º 3 do artigo 9.º do Código Civil obriga o intérprete a presumir que o legislador consagrou as soluções mais acertadas. O que inibe, pela sua incoerência, uma interpretação que admita que a massa patrimonial de um executado fiscal (sem garantia especial sobre ela constituída) seja incapaz de suspender o seu próprio processo executivo, mas tenha esse alcance em relação a um processo executivo de um terceiro.

HH. No mesmo sentido, poderia este terceiro, incapaz de suspender os próprios processos, utilizar o mesmo expediente para suspender o processo do seu fiador, se a ele prestar fiança. E assim se poderia obter a suspensão de diversos processos executivos, sem a existência de qualquer acréscimo à probabilidade de cobrança por parte do credor tributário, apenas se cruzando diversas apresentações de fianças.

II. Ora, não é aceitável que possa esta mera ficção ter sido acolhida pelo legislador, não sendo crível que este tenha consagrado legislativamente um sistema de garantias claramente estéril para a salvaguarda da posição creditícia do Estado.

JJ. Deste modo, do disposto no artigo 199.º n.º 2 do CPPT, decorre que a Administração Tributária, expondo a falta de idoneidade da garantia concretamente apreciada, poderá recusá-la (em consonância com o douto acórdão do TCAS, de 2010/05/12, processo n.º 03966/10), uma vez que o critério pelo qual se há de aferir da idoneidade, diante dos preceitos legais aplicáveis, é o de que, para funcionar como garantia, a lei sugere que o meio concretamente oferecido terá de incidir sobre bens ou valores suficientes para assegurar o pagamento da dívida exequenda e respetivo acrescido em tempo útil.

KK. O que implicará sempre um ato de avaliação ou apuramento do valor da garantia concretamente oferecida ou dos bens sobre que esta incida, sempre numa perspetiva de adequação ao montante do crédito do exequente e de mais fácil realização do crédito (cfr., por igualdade de razões, o artigo 219.º n.º 1 do CPP7).

LL. Também por isso a exigência de idoneidade para garantia da dívida e acrescido terá de ser colocada em busca da mais fácil e imediata realização do crédito e de ser directamente proporcional ao quantitativo em causa, afastando qualquer susceptibilidade de variação ou indefinição dos valores em que traduza.

MM. Sem prescindir, e ainda que assim não se decida, hipótese aventada à cautela por mero dever representação, sempre será de concluir que a douta sentença sub judicio errou na aplicação do direito, uma vez que ao ter indeferido o pedido formulado pela Reclamante/Recorrida de aceitação da fiança oferecida e de decaimento da suspensão da execução, naturalmente que o Tribunal a quo deveria ter determinado apenas a procedência parcial da reclamação. E, concomitantemente, imputar as custas a ambas as partes na proporção do seu efectivo decaimento, nos termos do artigo 446.º n.º 1 e 2 do CPC e artigo 24.º do Regulamento das Custas Processuais.

NN. Em suma, ao decidir-se como se decidiu, sempre com o devido respeito pelo labor do Tribunal a quo, a douta sentença sob recurso incorreu em erro de julgamento sobre a matéria de direito, porque fez errada interpretação e aplicação dos normativos legais sobreditos.

Nestes termos e nos mais de Direito aplicável deve ser dado provimento ao recurso, revogando-se a douta sentença recorrida, com as legais consequências»

**2** – Não foram apresentadas contra-alegações.

**3** – O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso sustentando, em síntese, que as razões avançadas pela administração fiscal para sustentar as inidoneidade da garantia, não têm apoio legal, constituindo razões «teóricas», sem qualquer base factual que as suporte.

E que, ao contrário da tese sustentada pela recorrente, nos termos do disposto no artigo 199.º do CPPT a garantia pode ser prestada por qualquer um dos meios, expressamente, ali referidos, bem como por qualquer outro meio susceptível de assegurar os créditos do exequente, onde se inclui, naturalmente, a fiança, como é jurisprudência reiterada do STA.

**4** - Com dispensa dos vistos legais, dada a natureza urgente do processo, vêm os autos à conferência.

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

«1. Em 26/12/20011, no Serviço de Finanças do Porto - 4, foi instaurado contra “A....., Lda.”, Contribuinte Fiscal n.º ....., o Processo de Execução Fiscal n.º 3387201101091107, com vista à cobrança de créditos de IVA, no montante global de € 364.533,58.

2. A Administração Tributária remeteu à reclamante, mediante carta registada com aviso de recepção, o ofício n.º 9662, de 27/12/2011, que consta a fls. 28 e se dá por reproduzido, com vista à citação da reclamante, enquanto executada, no processo de execução identificado em 1, cujo aviso de recepção foi assinado em 30/12/2011.

3. Em 21/9/2011, a reclamante apresentou no Serviço de Finanças do Porto 4, o requerimento que consta a fls. 739, que se dá por reproduzido, donde consta, além do mais, que apresentará impugnação judicial da liquidação aí mencionada, e requer que lhe seja fixado o valor para constituir e prestar garantia necessária à suspensão do processo executivo.

4. A Administração Tributária remeteu à reclamante, mediante carta registada com aviso de recepção, o ofício n.º 361/3397-30, de 12/11/2012, que consta a fls. 46 e se dá por reproduzido, com vista à notificação da reclamante para, em 15 dias, prestar garantia idónea no valor de € 460.505,34, nos termos do disposto no artigo 169.º, n.º 1 e 6, do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

5. Em 31/1/2012, o reclamante apresentou no Processo de Execução Fiscal identificado em 1, o requerimento que consta a fls. 52/71, que se dá por reproduzido, donde consta, além do mais, que a título de garantia se solicita a aceitação de fiança prestada pela sociedade “B’....., Lda.”, com os balanços da fiadora que superam em mais de 5 vezes a quantia exequenda e titular de imóveis cujo valor patrimonial apurado pela Administração Tributária é de € 1.109.527,66.

6. Dá-se por reproduzido o termo de fiança que consta a fls. 59. 7. Dá-se por reproduzido o balanço da sociedade comercial “B’....., S.A.”, CF n.º501 495 290, de 31/12/2011, que consta a fls. 60/69.

8. Dá-se por reproduzido o “print” que consta a fls. 71, relativo à nota de cobrança de prédios de que é titular a sociedade comercial “B’....., S.A.”.

9. No âmbito do Processo de Execução Fiscal identificado em 1, em 16/7/2012, foi lavrado o despacho que consta a fls. 107, que indeferiu a pretensão da reclamante especificada em 5, com base na informação de fls. 107/109, que se dão por reproduzidos.

10. A Administração Tributária remeteu à reclamante e seu mandatário, mediante carta registada com aviso de recepção, os ofícios no 4800/3387-30 e n.º 4798/3387-30, de 24/7/2012, que constam a fls. 110/112 e se dão por reproduzidos, com vista à notificação do despacho aludido em 9.

11. A presente reclamação foi apresentada em 31/7/2012.»

#### **6. Do objecto do recurso**

Como é sabido é pelas conclusões que se delimita objecto do recurso. As conclusões devem resumir as questões suscitadas pelo recorrente na respectiva motivação. Devem ser assim uma exposição sintetizada dos fundamentos por que se pede a alteração do recorrido.

No caso em apreço a sentença recorrida ancorando-se em jurisprudência condizente deste Supremo Tribunal Administrativo e do Tribunal Central Administrativo Norte, que cita, nomeadamente os Acórdãos 0208/12 de 14.03.2012 do Supremo Tribunal Administrativo e 01423/11 do Tribunal Central Administrativo Norte, julgou procedente a reclamação e anulou o acto reclamado, com base em fundamentação que, em síntese, se apoia na seguinte motivação:

a) O art.º 199.º do CPPT contém uma enumeração meramente exemplificativa das formas admissíveis como garantia para efeito de suspensão da execução fiscal;

b) A fiança constitui em abstracto um meio idóneo de assegurar o pagamento da dívida e do acrescido;

c) A fundamentação do indeferimento assenta em parâmetros abstractos e irrelevantes no juízo da aferição da idoneidade da garantia, nomeadamente porque não respeitam à idoneidade da fiança em concreto por referência ao património do fiador.

Contra o assim decidido se insurge a Fazenda Pública sustentando, em síntese, que o legislador não pretende que a fiança, atenta a sua natureza jurídica intrínseca, constitua em abstracto garantia idónea capaz de provocar a desejada suspensão da execução fiscal, pelo que o art.º 199.º do Código de Procedimento e Processo Tributário não admite a fiança como modo de constituição da garantia.

De notar, desde logo, que, não obstante a extensão das conclusões apresentadas, a Fazenda Pública não põe em causa o segmento da decisão recorrida na parte em que concluiu que a recusa de garantia da fiança assenta em parâmetros abstractos e irrelevantes no juízo da aferição da idoneidade da garantia, nomeadamente porque não respeitam à idoneidade da fiança em concreto por referência ao património do fiador,

Ou seja a recorrente não ataca este segmento da sentença, que trata da idoneidade em concreto da fiança oferecida, mas apenas suscita a questão da admissibilidade em abstracto da fiança como garantia idónea para a suspensão do processo de execução fiscal.

Assim podem, com segurança, delimitar-se as questões objecto do recurso como sendo as duas seguintes:

a) Saber se a fiança constitui, em abstracto, modalidade de garantia admissível para efeito de suspensão da execução fiscal, nos termos do art.º 199.º do Código de Procedimento e Processo Tributário.

b) Saber se incorre em erro na aplicação do direito a sentença recorrida por não ter determinado apenas a procedência parcial da reclamação e, por não ter imputado as custas a ambas as partes na proporção do seu efectivo decaimento, de harmonia com o disposto no artigo 446.º n.º 1 e 2 do CPC e artigo 24.º do Regulamento das Custas Processuais (uma vez que, segundo alega a Fazenda Pública, o tribunal indeferiu o pedido de aceitação da fiança oferecida formulado pela Reclamante/Recorrida, que também terá decaído no que respeita à suspensão da execução).



### 6.1 Da admissibilidade da fiança como garantia idónea para a suspensão do processo de execução fiscal

A questão da idoneidade abstracta da fiança para suspender o processo de execução fiscal tem sido tratada com frequência pela jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo que se vem pronunciando de forma unânime e reiterada no sentido da admissibilidade, em abstracto, da fiança como garantia idónea com vista à suspensão do processo de execução fiscal, bem como no sentido de oferecida fiança para garantir a dívida, deve ser apreciada a idoneidade desta no caso concreto, tendo em atenção a susceptibilidade de o património do fiador responder na totalidade pela dívida exequenda e pelo acrescido, só podendo ser recusada se se puder concluir, perante razões objectivas, que ela não garante, em concreto, o integral pagamento da quantia exequenda e do acrescido.

Ou seja, como se disse no Acórdão deste Tribunal de 10.10.2012, recurso 916/12, a Administração Tributária não pode recusar a fiança oferecida em nome da segurança absoluta na cobrança do seu crédito e com total desprezo pelos interesses legítimos da executada.

Neste sentido, podem confrontar-se ainda, os seguintes arestos que ilustram a jurisprudência constante e uniforme que vem sendo prolatada pelo Supremo Tribunal Administrativo sobre esta matéria: Acórdãos de 15.02.2012, recurso n.º 126/12, de 14.03.12, recurso n.º 208/12, de 27.06.2012, recurso n.º 654/12, de 12/09/2012, recursos ns.º 866/12 e 908/12, de 19/09/2012, recursos ns.º 909/12 e 897/12 e, bem assim, entre outros, os seguintes acórdãos do Tribunal Central Administrativo Norte de 23/11/2011, recurso n.º 1497/11.9BEPRT, de 30/11/2011, recurso n.º 1423/11.5BEPRT, de 18/01/2012, recurso n.º 2615/11.2BEPRT, e do Tribunal Central Administrativo Sul de 6/05/2010, recurso n.º 3966/10, todos in [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

Como se disse no Acórdão 909/12, que o ora relator subscreveu como adjunto, «é inegável que as diversas formas de prestação de garantia não têm a mesma qualidade ou eficácia, sendo que algumas conferem à AT, enquanto credora, uma maior garantia, na medida em que podem dispensar ou, pelo menos, reduzir ulteriores diligências ou procedimentos com vista à sua execução. Porém (...) o legislador não pretendeu dotar a AT de garantia absoluta do seu crédito, tanto mais que o mesmo é ainda incerto, mas tão-só de garantia idónea, que o mesmo é dizer adequada ao fim em vista. Não pode perder-se de vista que prestar garantia não é efetuar o pagamento, mas tão-só vincular um determinado património ao cumprimento de uma determinada obrigação de pagamento.

Assim, como deixámos já dito, a recusa de uma garantia deverá alicerçar-se em razões objectivas relacionadas com a susceptibilidade de assegurar o pagamento da dívida exequenda e do acrescido, não podendo a AT fundamentar essa recusa em aspectos qualitativos das garantias, sob pena de incorrer em errónea interpretação e aplicação do art.º 199.º do Código de Procedimento e Processo Tributário».

É esse entendimento que se reitera, e que se mostra acolhido pela sentença recorrida ao fazer expressa remissão para a argumentação central do Acórdão de 14.03.2012, no recurso 208/12 deste Tribunal, e ao concluir que a fiança não está excluída como forma legalmente admissível de prestação da garantia e que incumbia à Administração Tributária apreciar em concreto a idoneidade da garantia oferecida em face da susceptibilidade do património do fiador responder pela dívida exequenda e pelo acrescido.

Nesta conformidade, dado o acerto da decisão recorrida, que se ampara em entendimento convergente e pacífico da jurisprudência, não só desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo como dos Tribunais Centrais Administrativos, justifica-se a decisão sumária do recurso, o que se faz, nos termos do disposto nos artigos 713.º n.º 5 e 726.º do Código de Processo Civil, remetendo para os fundamentos da sentença impugnada.

Daí que se conclua que a sentença recorrida merece confirmação, quer na parte em que entendeu que a fiança é legalmente admissível como modalidade de garantia prevista no art.º 199.º do CPPT, quer na parte em que concluiu que a fundamentação do indeferimento assenta em parâmetros abstractos e irrelevantes no juízo da aferição da idoneidade da garantia, nomeadamente porque não respeitam à idoneidade da fiança em concreto por referência ao património do fiador.

### 6.2 Resta apreciar a questão do eventual vício de violação de lei imputado à sentença recorrida por não ter determinado apenas a procedência parcial da reclamação e, por não ter imputado as custas a ambas as partes na proporção do seu efectivo decaimento, de harmonia com o disposto no artigo 446.º n.º 1 e 2 do CPC e artigo 24.º do Regulamento das Custas Processuais.

A Fazenda Pública sustenta nas suas conclusões que a sentença recorrida, ao indeferir o pedido formulado pela recorrida consistente na aceitação da fiança e decretamento da suspensão da execução deveria ter decretado, apenas, a procedência parcial da reclamação e imputar as custas a ambas as partes na proporção do efectivo decaimento.

Vejam os.

A responsabilidade pela dívida de custas em sede cível assenta nos princípios da causalidade ou do proveito resultante do processo<sup>(1)</sup> e consta, fundamentalmente, do artigo 446.º do Código de Processo Civil.

Assim, de harmonia com a regra geral em matéria de custas, a decisão que julgar a causa condenará em custas a parte que a elas houver dado causa (n.º 1 do referido artigo 446.º), sendo que dá causa às custas a parte vencida, na proporção em que o for (n.º 2 do preceito).

Sabendo-se que o pedido é a pretensão do demandante, ou seja, o efeito jurídico que ele pretende obter, importa, antes de mais, apurar o que foi querido pela reclamante ao formular o pedido como o fez, o que pressupõe uma interpretação da petição inicial.

Ora constata-se daquela peça processual que a recorrida pediu a revogação da decisão sindicada com as demais consequências, nomeadamente, a aceitação da fiança e a suspensão da execução (fls. 158).

A sentença recorrida julgou a reclamação procedente, anulando o acto sindicado, com as demais consequências, sendo certo que a determinado passo refere que “A talhe de foice, e face ao peticionado pela reclamante, importa referir que não se determina a aceitação da fiança oferecida e a suspensão da execução, uma vez que o tribunal não pode substitui-se à Administração Tributária na reapreciação do acto ora impugnado.”

Mas a verdade é que, de toda a economia da petição inicial, resulta que a reclamante pugna no sentido de da revogação do despacho do órgão da Administração Fiscal que lhe indeferiu o termo de fiança oferecido como garantia com vista a suspender a execução fiscal.

Vê-se, pois, do texto que o ponto axial da sua pretensão é o de que a posição assumida no despacho reclamado está errada e é ilegal, devendo, por isso, o mesmo ser revogado, com todas as consequências legais.

E é isto mesmo que se apresenta como constituindo o cerne do pedido.

Nesta perspectiva, sabendo-se que a reclamação prevista no art. 276º do Código de Procedimento e Processo Tributário se destina a obter a anulação de actos praticados, forçoso é concluir que a recorrida obteve total ganho de causa uma vez que o acto sindicado foi anulado com as legais consequências.

E, como bem nota o Exmº Procurador-Geral Adjunto neste Tribunal, a anulação do acto tem implícita a aceitação da garantia, atenta a situação económico-financeira da fiadora, e a suspensão do processo de execução fiscal, a determinar pela administração tributária, como decidiu a sentença recorrida, pelo que o tribunal recorrido não poderia deixar de julgar totalmente procedente a reclamação com custos a cargo da Fazenda Pública.

A sentença recorrida, que assim decidiu, não merece, pois, também neste aspecto, qualquer censura.

#### 7. Decisão:

Termos em que, face ao exposto, acordam os juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso e confirmar a sentença recorrida.

Custas pela recorrente Fazenda Pública, fixando-se a taxa de justiça em 2 UCs.

Lisboa, 14 de Fevereiro de 2013. — *Pedro Delgado* (relator) — *Ascensão Lopes* — *Valente Torrão*.

---

(<sup>1</sup>) Conferir neste sentido Salvador da Costa no seu Regulamento das Custas processuais, 2ª edição, pag. 46: «a regra geral de responsabilidade pelo pagamento das custas assenta, a título principal, no princípio da causalidade e, subsidiariamente, no da vantagem ou proveito processual, sendo aquele indiciado pelo princípio da sucumbência, pelo que deverá pagar as custas a parte vencida, na respectiva proporção».

## Acórdão de 14 de Fevereiro de 2013.

### Assunto:

*Reclamação Judicial. Contra-interessados.*

### Sumário:

- I — Na reclamação contra os actos praticados pelo órgão de execução, havendo pessoas com interesse na manutenção do acto reclamado, as mesmas devem ser notificadas para responder à pretensão do reclamante.*
- II — Todavia, o executado não é contra-interessado na reclamação deduzida pelo credor reclamante contra o acto do órgão de execução fiscal que lhe indeferiu o pedido de nulidade processual por falta de notificação da liquidação do julgado, uma vez que não tem qualquer interesse na anulação desse acto.*

Processo n.º 115/13-30.

Recorrente: A.....

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Lino Ribeiro.

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

1. A A..... (.....), com os sinais dos autos, credor reclamante na execução fiscal instaurada contra B....., interpõe recurso jurisdicional do despacho de indeferimento liminar da reclamação judicial que, ao abrigo do artigo 276º do CPPT, deduziu contra o despacho do Chefe de Serviço de Finanças de Valongo 2, que lhe indeferiu o pedido de nulidade processual, por falta de notificação da liquidação do julgado.

Nas respectivas alegações, conclui o seguinte:

A - Contra interessado é aquele a quem a prática do acto omitido pode directamente prejudicar ou que tenha legítimo interesse em que ele não seja praticado (neste sentido, e por todos, o douto Ac. do Tribunal Central Administrativo do Norte, 1ª Secª, Procº n.º 02527/05.9BEPRT).

B - O executado não é contra interessado, pois no processo de execução fiscal procedeu-se aos pagamentos de harmonia com a liquidação do julgado e a reclamação contra a omissão desta notificação para o seu cumprimento jamais pode afectar a posição do executado. Assim,

C - A reclamante e ora recorrente não tinha *in casu* de indicar como contra interessado o executado no processo de execução fiscal. Aliás,

D - Rigorosamente, face ao desconhecimento do acto reclamado, nunca seria possível à reclamante saber quem veio a ser beneficiado, o que sempre tornaria inexigível a indicação de qualquer contra-interessado.

E - A sentença recorrida violou, com erro de interpretação e de aplicação, entre outros, o disposto no art. 57º do CPTA.

1.2. Não houve contra-alegações.

1.3. O Ministério Público junto deste Tribunal emitiu parecer no sentido do provimento do recurso.

2. No que é relevante, o despacho recorrido, diz o seguinte:

*“No caso em apreço, a reclamante veio invocar uma nulidade processual decorrente da falta de notificação da liquidação de julgado, que afecta a decisão da causa e como tal afecta todas as partes do processo, designadamente o autor do acto enquanto órgão de execução fiscal e exequente e o executado, enquanto parte interessada na distribuição da quantia obtida no PEF.*

*Ou seja, o executado é parte interessada na decisão da nulidade processual decorrente da alegada falta de notificação da liquidação de julgado e, por isso, a par das partes nesta reclamação – a reclamante e o órgão de execução fiscal enquanto reclamado – o executado é contra-interessado nesta reclamação, porquanto a sua decisão pode afectá-lo directamente, por poder prejudicá-lo directamente ou por ter interesse na manutenção do acto (art. 57º do CPTA).*

*Logo, o executado também tinha de ser obrigatoriamente demandado como contra-interessado, sob pena de ilegitimidade passiva do órgão de execução fiscal (art. 57º do CPTA).*

*Por esse motivo, a reclamante foi convidada a corrigir a petição inicial identificando o autor do acto e os eventuais contra-interessados, nos termos dos arts. 234º-A, 266º, 467º, n.º 1, alínea a), 474º, alínea b), e 476º do CPC e 78º, n.º 2, alíneas e) e f), do CPTA.*

*A reclamante respondendo ao convite formulado apresentou o requerimento de fls. 290, em que identifica o autor do acto – o órgão de execução fiscal - e em que declara que não há contra-interessados.*

*Porém, como vimos, o executado é um contra-interessado, pelo que não tendo sido suprida a irregularidade da petição inicial quanto a ele, o tribunal não pode admitir a petição inicial por ocorrer uma excepção dilatória insuprível, por não ter sido suprida pela reclamante e por não competir ao tribunal estar a identificar as partes e contra-interessados na causa.*

*Atendendo que a falta de suprimento da irregularidade formal da falta de identificação do contra-interessado na petição inicial, consubstancia ainda a ilegitimidade processual passiva do órgão de execução fiscal (art. 57º do CPTA), o tribunal tem de indeferir liminarmente a petição inicial da reclamação por verificação da excepção dilatória insuprível da ilegitimidade processual passiva do autor do acto reclamado e da correcção da petição inicial, que determinam a absolvição da instância sem possibilidade de substituição da petição inicial, nos termos do art. 88º, n.ºs 1, 2 e 4, do CPTA”.*

3. Como se lê, o despacho recorrido indeferiu liminarmente a petição inicial da reclamação judicial que foi interposta de um despacho do órgão de execução fiscal, com fundamento em que o reclamante, após ter sido convidado, não indicou o executado como contra-interessado.

Aplicou à forma processual prevista no artigo 276º do CPPT a regra do artigo 57º do CPTA segundo a qual, nas acções administrativas especiais, para além da entidade autora do acto impugnado, «são obrigatoriamente demandados os contra-interessados a quem o provimento do processo impugnatório possa directamente prejudicar ou que tenham legítimo interesse na manutenção do acto impugnado e que possam ser identificados em função da relação material em causa ou dos documentos contidos no processo administrativo».

A recorrente discorda da aplicação desta regra porque “na eventual procedência da reclamação do acto da notificação omitida, não há, nem pode haver qualquer projecção na esfera jurídica do executado”, pelo que este “nunca poderá ser directamente prejudicado ou terá legítimo interesse na manutenção do acto omitido e impugnado”.

Efectivamente, por esta e por outras razões, assim é.

A reclamação para o juiz dos actos praticados pelo órgão de execução fiscal é um meio processual *sui generis* que se destina a garantir a defesa jurisdicional em situações lesivas de direitos e interesses legítimos do executado ou de terceiros ocorridos no âmbito da execução fiscal.

Assim o diz expressamente o n.º 2 do art. 103º da LGT: «é garantido aos interessados o direito de reclamação para o juiz das execuções fiscais dos actos materialmente administrativos praticados por órgãos da administração tributária».

A forma de exercer este direito corresponde a uma “fase jurisdicional” do próprio processo de execução fiscal. Do ponto de vista formal, a reclamação judicial deve ser incorporada no processo de execução, tal como resulta literalmente da alínea d) do art. 101º da LGT, da alínea n) do n.º 1 do art. 97º e do n.º 1 do art. 278º do CPPT. Como aí se diz, a reclamação é efectuada «no próprio processo» e o tribunal só a conhecerá quando, depois de realizada a penhora e a venda, «o processo lhe for remetido a final». Deste modo, a lei configura-a como uma “questão incidental”, com fins limitados à apreciação da legalidade de um acto do órgão de execução fiscal, que surge no decurso do processo executivo, sem autonomia processual.

Esta circunstância suscita dificuldades na determinação da natureza jurídica da reclamação, designadamente se é um «recurso jurisdicional», como por vezes se qualifica na lei (cfr. arts. 97º, n.º 1 alínea e) do CPPT), ou se trata de uma «acção de impugnação», com também por outras vezes a ela se refere a lei (cfr. art. 49º, n.º 1, alínea a), subalínea iii) do ETAF). Perante o equívoco gerado por esta terminologia, bem considera Joaquim Freitas da Rocha que esta reclamação «tem um misto de recurso contencioso – pois trata-se do controlo de um acto de um órgão administrativo por parte do tribunal – e de recurso jurisdicional – na medida em que o acto a ser controlado pelo tribunal é um acto praticado num processo» (cfr. *Lições de Procedimento e de Processo Tributário*, 2ª ed. pág. 297).

Para a questão da legitimidade passiva, em litisconsórcio necessário, dos contra-interessados, não é indiferente conhecer a natureza jurídica da reclamação, na medida em que a sua intervenção só se justifica para tutela de direitos e interesses legalmente protegidos que sejam contrapostos aos do reclamante.

Se a reclamação estiver estruturada de forma objectiva, como um *processo feito a um acto*, que visa apenas controlar a legalidade e regularidade do acto reclamado, não há qualquer necessidade daquela intervenção, pois não está em causa reconhecer qualquer direito subjectivo dos interessados perante a administração tributária, mas apenas emitir um juízo de confirmação ou de anulação de um acto reclamado.

Se a reclamação estiver estruturada como *processo entre duas partes*, na qual se reconhece a existência ou inexistência de direitos subjectivos ou interesses legalmente protegidos, pese embora o processo tenha por objecto um acto do órgão de execução fiscal, na verdade do que se trata é dirimir um litígio emergente de uma relação jurídico-processual. E assim sendo, a tramitação do processo desenvolve-se tendo por partes, por um lado, o *reclamante*, que sustenta que o acto é lesivo dos seus interesses, por outro, a *administração tributária*, que defende o interesse público que a levou a praticar aquele acto, e também os *contra-interessados*, que defendem interesses contrapostos ao reclamante.

O CPPT parece estruturar a reclamação de uma forma *mista* ou *híbrida*, onde se podem encontrar elementos justificadores duma posição objectiva e elementos que sustentam uma posição subjectiva.

Em favor da tese objectivista, pode argumentar-se o seguinte: (i) a lei concede ao órgão de execução fiscal, autor do acto, um prazo de 10 dias para revogar ou confirmar o acto reclamado, acentuando que o objecto imediato da reclamação é sempre o acto prévio e não o direito lesado (cfr. art. 277º, n.º 2 do CPPT); (ii) prevê-se apenas a «notificação» do representante da fazenda pública para «responder» e não a «citação» para «contestar», o que sugere que a administração tributária está em juízo mais como autoridade pública do que como parte processual (cfr. n.º 2 do art. 278º); (iii) a reclamação é incorporada e tramitada na própria execução, numa concepção monista da execução fiscal, que incorpora duas fases distintas: uma *administrativa*, na qual o órgão de execução fiscal promove e define unilateralmente os actos da execução; e outra *contenciosa*, na qual se impugna a legalidade desses actos, com vista a obter uma decisão de segundo grau, tomada por um órgão jurisdicional.

Em favor da tese subjectiva, pode argumentar-se o seguinte: (i) a lei configura a reclamação como um direito de acesso à justiça tributária, a fim de se obter a fiscalização contenciosa dos actos do órgão de execução fiscal, garantia esta que aparece mais para solucionar um litígio entre partes do que para sindicar o acto reclamado (cfr. n.º 2 do art. 102º da LGT); (ii) a reclamação só existe relativamente às decisões que no processo afectem os direitos e interesses legítimos do executado ou de terceiro, mostrando que o fundamental é que a protecção jurisdicional funcione como um meio de tutela dos seus direitos e interesses legítimos, portanto, uma garantia predominantemente subjectiva (art. 276º

do CPPT); (iii) em situações de prejuízo irreparável, a reclamação tem efeito suspensivo da execução, que apenas tem justificação na garantia da tutela judicial efectiva dos direitos afectados pelo acto (cfr. n.º 3 do art. 278º).

Sob o ponto de vista da tese objectiva, não há que chamar o executado ao incidente processual, pois ele iniciou-se e desenvolveu-se apenas entre a reclamante e o órgão de execução fiscal. Como vimos, o n.º 2 do art. 278º do CPPT prevê que o contraditório seja efectuado apenas pelo representante da Fazenda Pública, que é quem representa em juízo a administração tributária. Estando em causa apreciar a conformidade do acto reclamado com as normas processuais aplicáveis, é irrelevante que nessa discussão intervenham terceiros, pois a sua presença não é estruturalmente necessária ao fim específico da existência do processo, não sendo sequer admissível que possam defender a manutenção de um acto potencialmente ilegal.

E se porventura se vislumbresse qualquer interesse do executado em contradizer a pretensão do reclamante, uma vez que já tem o estatuto de parte no processo, a sua participação no incidente teria que ocorrer ao abrigo das normas que lhe concedem o direito processual de se pronunciar, designadamente o n.º 3 do artigo 3º do CPC. Como já é parte no processo executivo, se tivesse que intervir seria sempre como executado e não como contra-interessado. Nesse caso, a omissão da notificação para intervir não só poderia ser arguida pelo próprio executado (art. 201º do CPC), como deveria ser corrigida oficiosamente pelo juiz (cfr. arts. 288º, n.º 3 e 265º, n.º 2 do CPC).

Sob o ponto de vista subjectivo, admite-se que em certas situações haja pessoas com interesse na manutenção do acto reclamado. Configurando-se o incidente de reclamação como uma acção de impugnação enertada no processo de execução fiscal, pode admitir-se que, «nos casos omissos, quando não seja de aplicar analogicamente normas do CPPT, sejam aplicadas as normas do CPTA que regulam a acção administrativa especial, que são as adequadas à impugnação de actos administrativos praticados pelas autoridades administrativas» (cfr. Jorge de Sousa, *Código de Procedimento e de Processo Tributário*, Vol. IV, 6ª ed. pág. 311). Portanto, havendo “titulares de interesses contrapostos ao autor” (cfr. art. 10º, n.º 1 do CPTA), parece que a legitimidade passiva da administração tributária apenas estará assegurada se esses titulares forem chamados a responder à pretensão formulada na reclamação, aplicando-se então a regra do artigo 57º do CPTA.

Nos termos desta norma, o juízo prévio de determinação do universo dos contra-interessados deve ser formulado a partir do conteúdo do acto reclamado e da inerente projecção subjectiva dos seus efeitos, fazendo-se uma estimativa de como uma eventual decisão judicial relativamente ao acto e a inerente execução da sentença atingirão directamente posições jurídicas subjectivas de terceiros fundadas no acto reclamado. Isto sem prejuízo da atenção que se deve prestar aos termos como o próprio reclamante formulou a sua petição inicial, designadamente à projecção sobre terceiros dos fundamentos invocados para anulação do acto reclamado.

Havendo pessoas a quem a procedência da reclamação possa prejudicar ou que tenham interesse na manutenção da situação contra a qual se insurge o reclamante, e que possam ser identificadas em função da relação material em causa ou dos documentos contidos no processo de execução, o reclamante tem o ónus de os fazer intervir no processo como partes principais, em litisconsórcio necessário com a administração tributária.

Tem que se reconhecer que a figura dos contra-interessados foi sobretudo pensada para as relações administrativas materiais, de natureza multilateral, que implicam o envolvimento de diferentes particulares e autoridades administrativas, situados em pólos diferenciados dessa ligação no âmbito do mesmo procedimento administrativo. Nessas situações, o chamamento a juízo de todos os titulares da relação material controvertida, ainda que não directamente envolvidos, é imperativa para poder fazer coincidir a relação processual com a substantiva. A sua intervenção tem assim uma função essencialmente subjectivista, destinando-se, em primeiro lugar, a defender a sua posição jurídica material em face da acção em litígio, em concretização do direito à tutela jurisdicional efectiva (art.s 20º e 268º, n.º 5, CRP).

Todavia, ainda que se admita que no desenvolvimento da relação processual também se praticam actos materiais que afectam interesses particulares contrapostos, no caso dos autos não se está perante uma situação que implique a obrigatoriedade de chamar o executado ou qualquer outra pessoa a defender interesses contrários ao do reclamante.

Nenhuma dos critérios identificadores dos contra-interessados, enunciados no artigo 57º do CPTA colocaria o executado nessa posição.

Segundo o critério do *acto reclamado*, que consiste na identificação dos contra-interessados pelo acto que atribui uma vantagem ao terceiro, não se vê em que é o executado beneficiou ou foi favorecido com um acto que recusa dar conhecimento ao credor reclamante da liquidação do julgado efectuada após a sentença de verificação e reclamação de créditos. Se o objecto da reclamação fosse tal liquidação, ainda se poderia admitir que, nos termos em que a mesma foi feita, resultaram benefícios para o executado e por isso mesmo poderia ter interesses contrapostos aos do reclamante. Mas o que está em causa é apenas uma nulidade processual derivada da omissão da notificação da liquidação ao

credor reclamante e por isso mesmo o conflito circunscreve-se exclusivamente entre o reclamante e a administração tributária, não se prognosticando que interesse pode ter o executado na conservação do acto reclamado.

Segundo o *critério da posição substantiva do terceiro*, que defende que o contra-interessado tem de ter um interesse pessoal, directo e actual, também não se descortina que o executado possa ser directamente desfavorecido, nos seus direitos ou interesses, pela procedência da reclamação instaurada, do mesmo modo em que o reclamante possa sair favorecido. O executado não foi beneficiado pelo acto reclamado, nem a ele se encontra ligado por razões especiais e juridicamente tuteladas. O que está documentado nos autos é que a reclamante, após ser notificado da sentença de verificação e graduação do crédito reclamado, com indicação que a liquidação seria efectuada pelos serviços de finanças, solicitou a estes serviços que fosse notificado da liquidação efectuada, o que não lhe foi concedido. Por isso, os efeitos do acto projectam-se exclusivamente na esfera jurídica do reclamante que pretende ser notificado da liquidação do julgado.

Segundo o *critério dos efeitos da sentença*, que determina os contra-interessados através dos efeitos da sentença, recorrendo a um juízo de prognose sobre quais as esferas jurídicas que serão directamente afectadas pela sentença, também não se entende como é que a sentença que anule o acto reclamado possa projectar efeitos sobre o executado. A eventual sentença anulatória imporá ao órgão de execução a notificação ao reclamante da liquidação do julgado, mas não gera quaisquer efeitos na esfera jurídica do executado.

Em suma: desconhecendo-se o interesse que o executado tem em que o credor reclamante não tenha conhecimento da liquidação do julgado, não pode ser considerado contra-interessado na reclamação, o que conduz à procedência do recurso.

4. Pelo exposto, acordam os juizes da Secção Tributária do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogar a decisão recorrida e ordenar a baixa do processo para prosseguimento, se nada mais obstar.

Sem custas.

Lisboa, 14 de Fevereiro de 2013. — *Lino Ribeiro* (relator) — *Dulce Neto* — *Isabel Marques da Silva*.

## Acórdão de 14 de Fevereiro de 2013.

### Assunto:

*Reclamação de acto praticado pelo órgão da execução fiscal. Taxa de justiça.*

### Sumário:

*Não exercendo o solicitador de execução qualquer actividade quer no âmbito do processo de execução fiscal quer no âmbito da reclamação prevista no art. 276º do CPPT, cuja tramitação é integralmente assegurada no Serviço de Finanças, pelo OEF e pelos respectivos funcionários e no tribunal pelo juiz e pelos oficiais de justiça, não é aplicável a taxa de justiça de 0,5 UC prevista na Tabela II anexa ao RCP, sob a rubrica «Quando as diligências de execução não forem realizadas por oficial de justiça».*

Processo n.º 116/13-30.

Recorrente: A.....

Recorrido: Fazenda Pública.

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

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

### RELATÓRIO

1.1. A....., com os demais sinais dos autos, recorre da decisão que, proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada, em processo de reclamação de acto do órgão de execução fiscal, determinou a sua notificação “para juntar aos autos o comprovativo do pagamento do complemento da taxa de justiça, e multa de igual montante, sob pena de rejeição da pe-

tição inicial”, por considerar ser aplicável a taxa prevista na Tabela II-A – Execução igual ou superior a € 30.000,01, do Regulamento das Custas Processuais.

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

1<sup>a</sup>) - A recorrente liquidou a taxa de justiça e a multa nos termos da TABELA II – EXECUÇÕES – do Código das Custas Processuais;

2<sup>a</sup>) - gerando para o efeito dois documentos únicos de cobrança de montante igual, seja, de €: 51,00 (cinquenta e um euros);

3<sup>a</sup>) - juntou em tempo ao processo os respectivos comprovativos;

4<sup>a</sup>) - acha-se liquidada a taxa de justiça e a multa, por não pagamento atempado daquela, e reunidos os pressupostos para apreciação quanto ao mérito da causa.

5<sup>a</sup>) - A taxa de justiça a liquidar em caso de reclamação de despacho do órgão de execução fiscal segue o regime para a liquidação da taxa de justiça em execuções, mas estas envolvem sempre diligências que devem ser levadas a cabo por oficiais de justiça ou por agentes de execução, nomeadamente actos de penhora e notificações;

6<sup>a</sup>) - assim não ocorre neste tipo de processado que é a reclamação jurisdicional de ato do órgão de execução fiscal.

7<sup>a</sup>) - Por isso se entendendo que o valor a liquidar, tendo em conta ainda o valor atribuído à causa (€: 30.000,01) é de €: 51,00 (cinquenta e um euros) e não de €: 408,00 (quatrocentos e oito euros), como pretende o Tribunal *a quo*.

Termina pedindo a procedência do recurso e a revogação do despacho recorrido a ser substituído por outro que julgue os montantes já liquidados pela recorrente conformes (taxa de justiça e multa) nada mais restando liquidar a tal título.

1.3. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.4. O MP emite parecer no sentido da improcedência do recurso nos termos seguintes:

«Recurso interposto por A.....:

Foi junto requerimento de apoio judiciário que apresentou na Segurança Social, para efeitos de recurso, nada obstando a que se conheça, sem mais, do mesmo.

*1. Matéria controvertida:*

- qual a taxa aplicável à reclamação apresentada nos termos do art. 276º do C.P.P.T. do acto praticado pelo órgão de execução fiscal (O.E.F.), de acordo com o previsto na Tabela II anexa ao Regulamento de Custas Judiciais (R.C.J.).

No despacho recorrido julgou-se ser a prevista quanto a “*execuções igual ou superior a 30.000,01 €*”, 4 UCs, acrescida de multa de igual montante.

Defende a recorrente a aplicação da taxa de justiça prevista nessa Tabela para “*incidente/procedimento/execução quando as diligências não forem efectuadas por oficial de justiça*” - 0,5 UC, acrescida de multa de igual montante.

*2. Fundamentação.*

Não é de acolher a solução que se defende no recurso interposto, a qual diz respeito aos actos avulsos previstos no art. 9º do R.C.P., em que a dita reclamação manifestamente não se insere.

Não se encontrando previsto um enquadramento directo para a “*reclamação*” nas Tabelas anexas ao R.C.J. para a reclamação apresentada, nos termos dos arts. 276º e ss. do C.P.P.T., há-de procurar-se uma solução dentro do que terá sido o pensamento legislativo, em que, segundo o previsto no art. 9º do C. Civil, implica ter de se recorrer à unidade do sistema jurídico, às circunstâncias em que a lei foi elaborada e às condições específicas em que é aplicada, tarefa que não resulta fácil.

Com efeito, o anteriormente previsto no art. 73º n.º 1 alínea e) do C.C.J., quanto a “*questões*” relativas a execuções fiscais que fossem da competência dos tribunais tributários de 1ª instância, em que as ditas reclamações se enquadravam, era ocorrer a redução a metade das custas, o que se inseria na linha do anteriormente previsto no Regulamento das Custas dos Tribunais Administrativos e Fiscais, podendo suscitar-se a dúvida, legítima, quanto a se um entendimento não é de manter, considerando a dita “*reclamação*” como um “*procedimento ou incidente anómalo*” da lide executiva, que é, sendo que, segundo o previsto ainda na dita Tabela, tal conduziria à aplicação de uma taxa menor, de 1 a 3 U.C, mais aproximada da metade que anteriormente se encontrava prevista como aplicável.

Contudo, tal disposição desapareceu do R.C.P., o que não pode deixar de ser entendido como uma alteração do regime que tradicionalmente era aplicável.

Do preâmbulo do Dec.-Lei n.º 34/08, de 26/2 que aprovou o dito R.C.P., já entretanto rectificado, bem como das alterações introduzidas pela Lei n.º 7/12, de 13/2, refere-se, a propósito, que se “*procurou concentrar as regras quantitativas e de procedimento sobre custas devidas em qualquer processo*”, e “*mantendo algumas regras fundamentais de carácter substantivo, nas leis de processo*”.

Manifesta-se ainda o legislador preocupação com o elevado n.º de litígios existentes, circunstância que entretanto não desapareceu, e que procurou combater por várias formas sem que directamente se alcance ser com o aumento das custas aplicáveis que visava alcançar tal objectivo.

Ainda que o enquadramento em “*procedimento*” referente a “*execuções*” não seja totalmente coincidente com a regra fundamental constante da lei de processo que considera a “*reclamação*” como uma das formas de “*processo judicial tributário*” previstas no C.P.P.T. – assim, no seu art. 97º n.º 1 alínea n) - tal não será impeditivo a que assim se considere ainda que imperfeitamente expresso.

Com efeito, nesta disposição refere-se também a “*recursos*” de actos proferidos pelo P.E.F., e não a “*reclamações*”, o que se terá devido à necessidade de harmonização com o previsto no art. 103º n.º 2 da L.G.T., o que se não terá sentido já nos arts. 276º e ss., em que se optou por manter a designação tradicional, o que, a ser assim, não será especialmente de relevar.

Certo é que tal foi o argumento utilizado pela jurisprudência do S.T.A. para afastar a sua consideração como mero incidente da execução, do qual será anómalo, por estranho ao normal desenvolvimento da lide executiva – assim, acórdãos de 20-1-10 e de 30-11-10, proferidos nos recs. 1077/09 e 0641/10, acessíveis em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

E a solução adoptada está ainda de acordo com o decidido no acórdão do S.T.A. de 1/8/12, proferido no rec. 766/12, acessível também em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), embora do mesmo conste ter-se admitido também tal por não ter sido oportunamente impugnado.

### 3. Conclusão.

O Recurso parece ser de improceder.»

1.5. Com dispensa de vistos, atenta a natureza urgente do processo, cabe apreciar.

### FUNDAMENTOS

2. O despacho recorrido é do seguinte teor:

«Fls. 39 e 40:

Atento o valor da presente acção bem como o pagamento da taxa de justiça e multa junto a fls. 39 e 40, verifica-se que os montantes pagos não se mostram correctos.

O valor da taxa de justiça é de **4 UC** como resulta do Regulamento das Custas Processuais – tabela II-A – Execução igual ou superior a € 30.000,01 sendo a **multa devida de igual valor**.

Considerando que nos termos do n.º 2 do art. 150º-A do Código de Processo Civil, aplicável ex vi da alínea e) do art. 2º do Código de Procedimento e Processo Tributário, a junção de comprovativo do pagamento de taxa de justiça de valor inferior ao devido nos termos do Regulamento das Custas Processuais equivale à falta de junção, notifique a reclamante para juntar aos autos o comprovativo do pagamento do complemento da taxa de justiça, e multa de igual montante, sob pena de rejeição da petição inicial.»

3.1. A presente reclamação foi deduzida, nos termos do disposto no art. 276º do CPPT, do despacho do OEF, proferido em 24/9/2012, que, considerando que a execução fiscal não se encontra garantida, determinou que os autos prosseguissem com a venda do bem.

Tal reclamação subiu, imediatamente, ao TAF de Almada, tendo ali sido proferido o despacho ora recorrido.

Do qual a recorrente discorda, por entender que o valor da taxa de justiça (e da multa) a liquidar, tendo em conta o valor da causa (€ 30.000,01) é o de € 51,00, como ela liquidou e não de o de € 408,00, como decidiu o Tribunal a quo.

3.2. Sendo certo, por um lado, que a recorrente, alegando que procedeu à liquidação da taxa de justiça e da multa segundo o que a lei prescreve, está a questionar não apenas os montantes liquidados mas, também, os próprios fundamentos do despacho recorrido (onde se entende que os montantes liquidados e pagos não estão de acordo com o previsto na lei) e que, por outro lado, se tem entendido que no contencioso tributário, para efeitos de recorribilidade, em função da alçada releva o valor atribuído ao processo e não o valor da sucumbência, <sup>(1)</sup> então, no caso presente, é admissível o recurso.

E a questão a decidir é a de saber qual a taxa de justiça (e multa) aplicável à reclamação de acto praticado pelo órgão da execução fiscal (art. 276º do CPPT), considerando o previsto na Tabela II anexa ao Regulamento de Custas Judiciais (RCJ): se é a taxa de 4 UC prevista quanto se trate de execução de valor igual ou superior a 30.000,01 Euros ou, como sustenta a recorrente, é a taxa de 0,5 UC prevista nessa mesma Tabela quando as diligências de execução não forem efectuadas por oficial de justiça.

### 4. Vejamos, pois.

De acordo com o disposto no n.º 4 do art. 7º do Regulamento das Custas Processuais (RCP), a taxa de justiça devida pelas execuções, é determinada de acordo com a Tabela II anexa a tal Regulamento.

E a jurisprudência do STA tem vindo a entender que, dada a estrutural dependência da reclamação prevista no art. 276º do CPPT, em relação à execução fiscal na qual é praticado o acto potencialmente lesivo “reclamável”, a tributação daquela mesma reclamação deverá ser feita pela Tabela II do Regulamento das Custas Processuais, que prevê expressamente, como se disse, a taxa de justiça na execução (cfr., entre outros, os acs. de 20/1/2010, 17/11/2010, 30/11/10 e 1/8/2012, proferidos nos recs. 1077/09, 0656/10, 0641/10 e 0766/12).

Porém, nos termos da dita Tabela II a taxa de justiça é de 4 UC nas execuções iguais ou superiores a 30.000,01 Euros e de 0,5 UC quanto se trate de execução de valor igual ou superior a 30.000,00 Euros quando as diligências de execução não forem efectuadas por oficial de justiça.



É esta última taxa de justiça (0,5 UC) a que a recorrente entende ser aplicável no presente caso. Sem razão legal, porém.

Na verdade, conforme se realça no Parecer do Conselho Consultivo da PGR, n.º 0003109, de 1/7/2010, a ratio da distinção operada, em matéria tributária, relativamente às execuções em que o agente de execução é um solicitador de execução, assenta, como o legislador claramente exprimiu no preâmbulo do DL n.º 204/2003, de 12/9 <sup>(2)</sup> na circunstância de, com a intervenção do solicitador de execução, se haver procedido a uma desjudicialização de grande parte do processo executivo, deixando um significativo número de actos processuais de ser praticados pelo juiz e pelos oficiais de justiça para passarem a ser efectuados directamente por tal agente de execução; daí a razoabilidade de uma tributação mais favorável dessas acções executivas.

É que, «*uma vez que a remuneração da actividade do solicitador de execução e as despesas correspondentes são directamente suportadas pelo exequente, integrando embora as custas de parte que este tem direito a exigir do executado, não faria qualquer sentido manter a anterior tributação da acção executiva, pois tal equivaleria a onerar duplamente, através da taxa de justiça, a actividade processual daquele agente de execução já objecto de pagamento em separado.*

*Daí que o legislador tenha consagrado, desde então, a solução de taxar mais benevolmente as acções executivas em que há lugar à intervenção de solicitador de execução, já que é no âmbito dessas acções que a actividade deste tem lugar.*

*As razões que determinaram esse tratamento tributário mais favorável não se verificam, todavia, relativamente às ocorrências da acção executiva objecto de tributação autónoma e no decurso das quais o solicitador de execução não tem qualquer intervenção, uma vez que a respectiva tramitação se mantém integralmente judicializada.»*

Ora, retornando ao caso dos autos, o solicitador de execução não exerce qualquer actividade quer no âmbito do processo de execução fiscal quer no âmbito da reclamação prevista no art. 276º do CPPT, cuja tramitação é integralmente assegurada no Serviço de Finanças, pelo OEF e pelos respectivos funcionários e no tribunal pelo juiz e pelos oficiais de justiça.

Daí que, neste entendimento e ao invés do sustentado pela recorrente, não seja, no caso, aplicável a pretendida e questionada taxa de justiça de 0,5 UC (bem como multa de igual montante).

O despacho recorrido que assim decidiu deve, portanto, ser confirmado, improcedendo, consequentemente, o recurso.

#### DECISÃO

Nestes termos acorda-se em negar provimento ao recurso e confirmar o despacho recorrido.

Custas pela recorrente, sem prejuízo do apoio judiciário.

Lisboa, 14 de Fevereiro de 2013. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Francisco Rothes* — *Fernanda Maçãs*.

<sup>(1)</sup> Cfr. Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado e comentado, 6ª ed., 2011, Vol. IV, anotações 9 e 10 ao art. 280º, pp. 418 e ss.

<sup>(2)</sup> Diploma que estabelece o regime especial das custas judiciais nas acções executivas, designadamente no que respeita ao montante da taxa de justiça inicial, ao montante da taxa de justiça das execuções, aos encargos das execuções e à prática de actos avulsos pelo solicitador de execução.

## Acórdão de 14 de Fevereiro de 2013.

### Assunto:

*Fundamentos de oposição à execução fiscal. Ilegalidade em abstracto/ilegalidade em concreto. Isenção de Imposto.*

### Sumário:

*I — A existência de uma isenção constitui fundamento de ilegalidade do acto tributário e, por isso, só pode ser invocada como causa de pedir da respectiva anulação no processo de impugnação judicial e não como fundamento de oposição à execução fiscal.*

*II — A oposição só pode ter por fundamento a ilegalidade da liquidação da dívida exequenda, quando a lei não assegure meio judicial de impugnação ou recurso contra o acto de liquidação.*

Processo n.º 600/12-30.

Recorrente: A....., S.A.

Recorrida: Fazenda Pública.

Relatora: Ex.<sup>ma</sup> Sr.<sup>a</sup> Cons.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Isabel Marques da Silva.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- Relatório -

1 – A....., S.A., com os sinais dos autos, recorre para este Supremo Tribunal da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Aveiro, de 13 de Janeiro de 2012, que julgou improcedente a oposição à execução fiscal n.º 0094200701015400, instaurada no Serviço de Finanças de Santa Maria da Feira 1, para cobrança coerciva de dívidas relativas a imposto especial sobre o álcool dos anos de 2003 e 2004, juros compensatórios, juros moratórios e custas, no valor total de €376 702,56, apresentando para tal as seguintes conclusões:

I. A dita sentença recorrida violou a alínea a), do art. 204.º do CPPT alínea a) e o n.º 3, do art. 49.º do CIEC, aprovado pelo Dec. Lei n.º 566/99, de 22 de Dezembro.

II. A recorrente isenta do respectivo pagamento, não pode exigir-se coercivamente o pagamento de qualquer quantia relacionada com o Imposto Especial sobre o Consumo.

III. Pelo que a Recorrente não é devedora de qualquer imposto e, como tal, a execução instaurada enferma de ausência de obrigação tributária e, como tal, de título executivo.

IV. A oposição à execução apresentada pela Recorrente tem como fundamento a inexistência do imposto.

V. No caso vertente inexistente qualquer obrigação tributária, pelo que o título executivo incorpora uma obrigação inexistente e, como tal, inexistente título executivo para a cobrança coerciva da quantia exequenda.

*Sem prescindir e ad cautelam,*

VI. A Recorrente não violou nenhum dos pressupostos inerentes à concessão da isenção e nunca utilizou indevidamente o álcool para a produção dos produtos químicos que comercializa.

VII. Por duto despacho proferido pelo Exmo. Senhor Director da Alfândega de Aveiro, datado de **03.12.2003**, foi concedido à Recorrente o deferimento do pedido (de isenção) de imposto sobre o álcool para fins industriais, nos termos e condicionalismos previstos na alínea a), do n.º 3, do art. 49.º do CIEC, aprovado pelo Dec. Lei n.º 566/99, de 22 de Dezembro.

VIII. Tal aprovação (e deferimento) consta do documento emitido pela Alfândega de Aveiro, decretado ao abrigo do processo n.º NIEC/IABA/398, de 04.12.2003, destinado sem qualquer condicionante ao seguinte produto:

*- Álcool Etílico ..... NC 22071000100.*

IX. A Recorrente ficou autorizada e isentada do I.S.A., desde 03.12.2003, para – **sem qualquer condicionante** – utilizar álcool etílico desnaturado para fim industrial, ao abrigo do disposto no art. 49.º, n.º 3, alínea a) do Dec. Lei n.º 566/99 de 22.12.

X. A Recorrente estava autorizada, como está, a utilizar álcool não desnaturado ou álcool puro a 100%, para fins industriais sem qualquer condicionante ou limitação, nos produtos que comercializa e que desde sempre foram relatados aos organismos e entidades oficiais e, bem como, se encontra isentada do pagamento do imposto sobre o álcool e bebidas alcoólicas.

XI. Posteriormente, a Recorrente foi forçada a proceder a alterações na composição química do produto fabricado e comercializado no sentido de aumentar a percentagem de álcool e diminuir qualquer outro reactivo que fosse prejudicial ao fim em causa.

XII. Daí a necessidade de se proceder à alteração da composição do produto comercializado “Diluyente Suber”, passando a utilizar uma concentração de álcool de 100% em vez da inicialmente utilizada de 90%.

XIII. Uma vez que a autorização e isenção concedida à Recorrente não impunha – como não impõe – qualquer condicionante ou qualquer obrigação, a Recorrente, ao proceder à alteração da composição do produto nada comunicou, pois desconhecia em absoluto tal obrigatoriedade, pois caso assim não fosse o fazia imediatamente e sem demoras pois é assim pautada a sua actuação, conforme se verifica e constata dos seus registos e cumpridora integral e religiosa das suas obrigações fiscais, pessoais, aduaneiras e outras.

XIV. A Recorrente está autorizada pela isenção do I.S.A., que lhe foi concedida e está em vigor, nos termos da alínea a) do n.º 3, do art. 49.º, do C.I.E.C., aprovado pelo DL n.º 566/99, de 22.12, que, como se sabe, remete para os art.ºs 50.º e 51.º, do mesmo diploma e assim lhe dá permissão para a utilização de álcool desnaturado (puro) para fins industriais, como é o caso.

XV. O “Diluyente Suber” é um produto químico destinado à utilização industrial para lavagem e desinfecção de rolas e artigos de cortiça.

XVI. Não podem ser utilizados e aplicados no processo de limpeza e desinfecção de cortiça e das rolas, todos e quaisquer produtos que coloquem em risco a saúde pública.

XVII. Um desses produtos é a **CETRIMIDA**.

XVIII. No entanto, ao contrário do que foi mencionado pela Direcção-Geral das Alfândegas, a cetrimida não é recomendada para utilização na lavagem e desinfectação das rolhas.

XIX. A própria ASAE confirma que a “CETRIMIDA é um produto com sabor amargo e que ao ser utilizado como desinfectante facilmente pode migrar para o género alimentício e consequentemente transformá-lo em não próprio para consumo humano”.

XX. Pelo que, em conformidade com tudo o exposto, é forçoso concluir que a recorrente não cometeu a infracção fiscal aduaneira que lhe é imputada devendo, em consequência, ser revogada a douda sentença em apreço e a oposição á execução fiscal apresentada ser julgada procedente.

***Nestes termos e nos demais que Vossas Excelências mui doutamente suprirão, dando provimento ao recurso, julgando-o procedente em conformidade com as presentes conclusões e revogando a douda sentença recorrida, farão, como de costume, inteira e sã JUSTIÇA.***

2 – Não foram apresentadas contra-alegações.

3 – O Exmo. Senhor Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal emitiu parecer nos seguintes termos:

(...)

*A nosso ver o recurso não merece provimento.*

*A questão controversa consiste em saber se a alegada isenção do tributo exequendo consubstancia ilegalidade concreta ou abstracta da liquidação.*

*A recorrente alega, em síntese, que a liquidação exequenda está eivada de ilegalidade abstracta, uma vez que está isenta de pagamento de IBA, nos termos do estatuído no artigo 49.º/3/a) do CIEC, pelo que inexistente obrigação exequenda e o título executivo incorpora uma obrigação inexistente, e como tal, inexistente título executivo.*

*Como ensina o Exmo. Juiz Conselheiro Jorge Lopes de Sousa (Código de procedimento e de Processo Tributário, anotado e comentado, 6.ª edição 2011, página 443, nota 4 ao artigo 204.º) “Na alínea a) do n.º 1 deste artigo prevê-se como fundamento de oposição à execução fiscal a inexistência do tributo nas leis em vigor à data dos factos a que respeita ou não estar autorizada a sua cobrança à data da liquidação, se se tratar de um tributo relativamente ao qual ela dependa de autorização.*

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

*Ora, o alegado pelo recorrente reconduz-se, obviamente, não à ilegalidade abstracta do tributo (IBA), que nem é, de facto, questionada, mas sim à discussão da legalidade concreta da liquidação.*

*Ora, a ilegalidade concreta da dívida só poderá servir de fundamento à oposição, quando a lei não assegure meio judicial de impugnação ou recurso contra o acto de liquidação, o que não acontece na situação em análise (Acórdãos do STA de 20/10/2010 – P. 01089/09; 24/11/2010 – P. 0597/10 e de 23/02/2012 – P. 0956/11, todos eles disponíveis no sítio da internet [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)).*

*Efectivamente, o oponente poderia, nos prazos legalmente estabelecidos, ter intentado reclamação graciosa, recurso hierárquico ou impugnação judicial (o que já fez, como resulta do probatório), cujos fundamentos se encontram estatuídos nos artigos 70.º, 76.º e 99.º do CPPT.*

*Seria no âmbito de tais meios processuais que a oponente poderia e deveria discutir as questões, ora, suscitadas.*

*Não pode é, com fundamento na ilegalidade concreta da dívida, vir opor-se à execução fiscal, porquanto os fundamentos de oposição à execução estão, taxativamente, previstos no artigo 204.º do CPPT e a pretensa ilegalidade invocada não constitui fundamento de oposição à execução.*

*Uma vez que o recorrente já fez uso dos meios contenciosos para impugnar a liquidação em causa (impugnação judicial) não se coloca a questão da eventual necessidade e possibilidade de convalidação dos autos em impugnação judicial, nos termos do estatuído nos artigos 97.º/3 da LGT e 98.º/4 do CPPT.*

*A sentença recorrida fez uma correcta interpretação e aplicação do direito à factualidade apurada, pelo que não merece censura.*

*Termos em que deve ser negado provimento ao recurso, mantendo-se a sentença recorrida na ordem jurídica.*

4 – Notificadas as partes do parecer do Ministério Público (fls. 253 a 255 dos autos), nada vieram dizer.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

- Fundamentação -

5 – Questão a decidir

É a de saber se a alegada isenção de Imposto sobre o Álcool e Bebidas Alcoólicas (IABA) concedida à ora recorrente constitui fundamento de oposição à execução fiscal que lhe foi movida para cobrança coerciva desse imposto relativo aos anos de 2003 a 2005 ou se, como decidido, constitui, ao invés, fundamento de impugnação judicial (também deduzida pela ora recorrente).

6 – Na sentença objecto do presente recurso foram dados como provados os seguintes factos:

A) Com base em certidão de dívida emitida pela Alfândega de Aveiro em 03/04/2007 para pagamento da quantia exequenda relativa liquidações de imposto especial sobre o álcool do ano de 2003 a 2005 (€341 205,00) juros compensatórios (€23 582,37), no montante global de € 364 787,37 e acrescidos, foi instaurado contra a aqui Oponente no Serviço de Finanças da Feira 1 o processo de execução n.º 0094200701015400 (fls. 76 a 79 dos Autos);

B) Acompanham a certidão identificada em A) os seguintes documentos:

- **Requerimento executivo fundamentando a utilização da execução fiscal ao abrigo dos artigos 488 do Regulamento das Alfândegas e 88.º e 148.º do CPPT;**

- **Fotocópia de impresso de liquidação;**

- **Fotocópia da notificação ao devedor;**

- **Fotocópia de parecer do serviço (fls. 77 a 82 dos autos)**

C) A Oponente foi citada por carta registada com aviso de recepção assinado em 18/05/2007, para proceder ao pagamento do imposto especial sobre o álcool dos anos de 2003 a 2005 (€341 205,00) juros compensatórios (€23 582,37), acrescidas de juros moratórios (€10 943,61) e custas (€707,46), tudo no montante global de €376 702,56, ou querendo deduzir oposição (fls. 29 e 83 dos autos);

D) A presente Oposição deu entrada no Serviço de Finanças da Feira 1 em 18/06/2007 (fls. 3 dos Autos);

E) A Oponente apresentou na Alfândega de Aveiro em 21/06/2007, ulteriormente remetida ao Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu e entretanto transferida para este Tribunal, a Impugnação Judicial a correr termos sob n.º 1054/07.4BEVIS, requerendo a anulação da liquidação referida em A) (fls. 103 a 132 dos Autos, admitido e SITAF);

7 – Apreciando

#### **7.1 Da inadmissibilidade de oposição com fundamento na ilegalidade das liquidações por alegada isenção do imposto exequendo**

A sentença recorrida, a fls. 206 a 212 dos autos, julgou improcedente a oposição deduzida pela ora recorrente, por ter julgado, relativamente à alegada *inexistência de imposto nos termos do artigo 204.º, n.º 1 alínea a) do CPPT*, que *toda a argumentação expandida é reconduzível à apreciação em concreto da legalidade da dívida exequenda, não se configurando qualquer situação de inexistência de imposto enquadrada na alínea a) do artigo 204.º do CPPT, como de resto nem sequer foi alegada, por referência à inexistência de prévia previsão legal ou de falta de autorização de cobrança à data em que tiver ocorrido a respectiva liquidação* (cfr. sentença recorrida, a fls. 210/211) e quanto à alegada *inexistência de título executivo*, que *face ao que vem documentalmente comprovado e considerado assente em A) o título executivo emitido pela Alfândega de Aveiro e que suporta a presente execução existe, e não padece de qualquer dos elementos referidos no artigo 163.º do CPPT determinantes da nulidade consagrada no artigo 165.º n.º 1, alínea b) do CPPT* (cfr. sentença recorrida, a fls. 211 dos autos).

Discorda do decidido a recorrente, alegando, em síntese, que estando isenta do imposto objecto de cobrança coerciva no processo de execução fiscal *inexiste qualquer obrigação tributária, pelo que o título executivo incorpora uma obrigação inexistente e, como tal, inexistente título executivo para a cobrança coerciva da quantia exequenda.*

Vejam os.

A alegação da recorrente, invocando a *inexistência do imposto* e a do título executivo que serve de base à execução fiscal, fundamenta-se no facto de lhe ter sido reconhecida isenção de Imposto sobre o Álcool, daí que, segundo entende, estando isenta de imposto, inexistente este e bem assim o título executivo que serve de base à execução.

Não lhe assiste, porém, qualquer razão.

O fundamento invocado pela recorrente como alegadamente fundando a inexistência do imposto e do título executivo – o facto de lhe ter sido concedida isenção de imposto sobre o álcool, alegadamente não condicionada -, envolve a apreciação em concreto da legalidade do acto de liquidação – pois que este será ilegal se, de facto, se confirmar que a recorrente beneficiava de isenção do imposto que lhe foi liquidado e não incumpriu eventuais condições a que estivesse sujeita determinantes da caducidade desta -, e não a ilegalidade em abstracto ou absoluta a que se refere a alínea a) do n.º 1, do artigo 204.º do CPPT, ilegalidade esta da própria lei (por violação de norma de hierarquia superior) e não no acto que a aplica, sendo esta ilegalidade em concreto, e não aquela ilegalidade abstracta, a que se verifica quando é liquidado imposto a quem dele está alegadamente isento (cfr. os Acórdãos deste Tribunal de 7 de Fevereiro de 1996, rec. n.º 019077, onde se sumaria: *A existência de uma isenção constitui*

*fundamento de ilegalidade do acto tributário e, por isso, só pode ser invocada como causa de pedir da respectiva anulação no processo de impugnação judicial*, e de 24 de Novembro de 2010, rec. n.º 0597/10).

A questão de saber se o imposto “existe ou não”, em concreto, para a ora recorrente – ou seja, se lhe foi ou não legalmente liquidado, atento ao facto de lhe ter sido concedida isenção – haverá de ser apreciada na impugnação judicial que deduziu já (cfr. a alínea E) do probatório fixado) contra as liquidações que lhe foram efectuadas pela Alfândega de Aveiro, não podendo proceder a oposição deduzida com esse fundamento salvo nos casos, que não é o dos autos em que há até impugnação judicial pendente, em que *a lei não assegure meio judicial de impugnação ou recurso contra o acto de liquidação* (cfr. a alínea h) do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT).

Improcedem, deste modo, as alegações da recorrente, estando o recurso votado ao insucesso.

- Decisão -

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

Custas pela recorrente.

Lisboa, 14 de Fevereiro de 2013. — *Isabel Marques da Silva* (relatora) — *Lino Ribeiro* — *Dulce Neto*.

### Acórdão de 14 de Fevereiro de 2013.

#### Assunto:

*Oposição. Indeferimento liminar.*

#### Sumário:

*Se os fundamentos invocados pela recorrente na sua petição de oposição se reconduzem, um deles, à discussão da legalidade do acto administrativo do qual emerge a dívida exequenda, e o outro, alegadamente enquadrável na alínea i) do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT, se revela manifestamente improcedente, justifica-se o indeferimento liminar da petição de oposição (artigo 209.º, n.º 1, alíneas b) e c) do CPPT).*

Processo n.º 639/12-30.

Recorrente: A....., Lda.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relatora: Ex.<sup>ma</sup> Sr.<sup>a</sup> Cons.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Isabel Marques da Silva.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- Relatório-

1 – A....., LDA, com os sinais dos autos, recorre para este Supremo Tribunal da decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria, de 21 de Outubro de 2011, que, nos termos do artigo 209.º n.º 1 alíneas b) e c) do CPPT, rejeitou liminarmente a petição inicial de oposição por si apresentada contra a execução fiscal n.º 2009201101075810, instaurada no Serviço de Finanças de Santarém para cobrança coerciva de dívida ao Instituto de Emprego e Formação Profissional IP – Delegação Regional de Lisboa e Vale do Tejo – Centro de Emprego de Santarém resultante de *conversão de subsídio não reembolsável em reembolsável* no montante de € 57.168,55.

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

*1º Por regra o interessado não está admitido a discutir em sede de oposição à execução a legalidade do acto de liquidação, em virtude da existência de fase processual e prazo para tanto, quanto a isso a douta sentença andou bem e não merece reparo.*

*2º Mas essa regra comporta excepções, sendo uma delas a imputação de que o acto padece de vício qualificável como nulidade, a oponente fez essa imputação na sua petição, porquanto esta era invocável a todo o tempo, conforme previsão do artigo 134.º do CPA e artigo 102.º do CPPT, como bem refere Jorge Lopes de Sousa em CPPT Anotado 4ª Edição 2003 pág. 907, nota de rodapé (1473).*

*3.º Também a falta de notificação da liquidação do acto, ou notificação qualificável como nula, que afectem a sua eficácia e exigibilidade, devem ser tidas como excepções e ser enquadráveis na*

*alínea i) do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT, Jorge Lopes de Sousa em CPPT Anotado II Vol. 2007 pág. 369*

*4.º Apesar da natureza não tributária do acto notificado, as consequências da inexistente ou incorrecta notificação, não diferem do que se encontra previsto no n.º 9, do art. 39.º do CPPT, confrontar a este propósito os artigos 66.º, 68.º, 132.º do CPA e ainda o artigo 60.º da CPTA, no sentido referido na última norma indicada, Mário Aroso de Almeida, Carlos Alberto Fernandes Cadilha em Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos, 3.ª Edição Revista, 2010, pág. 409.*

*5.º Assim, nos sobreditos termos e fundamentos não deveria ter sido rejeitada liminarmente a petição inicial em virtude de ser invocada a nulidade do acto e de se ter pugnado que o mesmo seria inoponível ao interessado.*

*Nestes termos, e com o douto suprimento de V. Exas., deve a sentença recorrida ser revogada, e ordenado o que esse Venerando Tribunal tiver por conveniente, assim se fazendo JUSTIÇA.*

2 – Contra-alegou a recorrida, concluindo nos seguintes termos:

1. Conforme resulta do teor das alegações de recurso e respectivas conclusões, a Recorrente não imputa directamente à decisão recorrida qualquer vício ou nulidade de que a mesma padeça, limitando-se a alegar a ilegalidade da liquidação da dívida exequenda, o que constitui fundamento de oposição se a lei não assegurar meio judicial de impugnação ou recurso contra o acto de liquidação.

2. Porém, sem conceder, sempre defenderemos a mesma, entendendo que a sua pretensão será a de invocar a nulidade da sentença, porquanto rejeitou liminarmente a PI, por entender não ser esta acção o meio próprio para defesa dos interesses da Recorrente.

3. Na PI, alicerçou a Recorrente a eventual verificação de omissão da qualidade do Director do Centro de Emprego de Santarém para a prática do acto que pretende pôr em crise, por falta de delegação de competências no seu subscritor, e suscitou a nulidade do título executivo por falta de fundamentação do mesmo.

4. Ora, afere-se da sentença recorrida resulta inequivocamente fundamentada a decisão de rejeição da PI, quer de facto quer de direito, encontrando-se cristalina e inequivocamente fundamentada no âmbito daqueles dois segmentos.

5. Acresce que, é a própria Recorrente que no articulado da PI, faz alusão às possibilidades de defesa que lhe foram comunicadas pelo officio 12422 de 1/7/2010, apresentado como Doc. 1, onde no seu último parágrafo se pode ler: “Na confrontação da notificação do acto administrativo recebida pela requerente e o despacho supra referido, podemos verificar que o Sr. Director do CE...” e “Na parte final da referida notificação, foi ainda feita a referência às possibilidades de reacção à comunicação da decisão, a saber:

*- Reclamar para o autor do acto, no prazo de 15 dias úteis nos termos do art. 158º, nº2, alínea a) e 162.º do Código de Procedimento Administrativo (CPA).*

*- Interpor recurso hierárquico facultativo para a Sra. Delegada Regional de Lisboa e Vale do Tejo no prazo de 3 meses, nos termos do art. 150.º n.º 2 alínea b) e 168.º n.º 2 CPA.*

*- Ou reagir contenciosamente através dos tribunais competentes.”*

*6. Pelo que, é irrefutável o facto de que a Recorrente foi efectivamente notificada dos meios de defesa gratuitos e contenciosos ao seu dispor para impugnar o acto de liquidação e não os utilizou.*

*7. Não constituindo a invocada omissão de delegação de poderes de quem o subscreveu qualquer obstáculo à sua discussão em juízo por se considerar na jurisprudência tratar-se de uma mera irregularidade supável.*

*8. Logo, tornou-se a presente oposição no último reduto possível de salvaguarda de defesa da Recorrente, mas que, não pode servir para a defesa da recorrente quanto à pretendida impugnação do acto de liquidação que a mesma invoca.*

*9. Assim, bem andou a sentença proferida ao rejeitar a PI com os cristalinos fundamentos na mesma aduzidos.*

*10. Logo, rebatidos que ficam os argumentos apresentados pela Recorrente, deverá ser negado provimento ao presente recurso.*

*Termos em que, deverá ser negado provimento ao recurso, mantendo-se a decisão recorrida, nos precisos termos em que foi prolatada nos presentes autos. Assim se fazendo JUSTIÇA.*

3 – O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal emitiu o parecer de fls. 154/156 dos autos no sentido de que *deve ser negado provimento ao presente recurso jurisdicional, mantendo-se a decisão recorrida na ordem jurídica.*

4 – Notificadas as partes do parecer do Ministério Público (fls. 157 a 159 dos autos) nada vieram dizer.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

- Fundamentação -

5 – Questão a decidir

É apenas a de saber se bem andou a decisão recorrida ao indeferir liminarmente a petição de oposição.

#### 6 – Matéria de facto

Na decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria objecto do presente recurso foram dados como provados os seguintes factos, tidos como relevantes para a prolação do despacho liminar:

1. A presente Oposição foi deduzida contra os processos de execução fiscal n.º 2009201101075810 instaurados no SF de Santarém, contra A....., LDA., por dívidas de apoio financeiro do ano de 2008 – cfr. inf.96 dos autos.

2. A Oponente tomou conhecimento da instauração da execução, em 01/08/2011 - cfr. inf.96 dos autos.

3. A Oponente tomou conhecimento de que, em face do incumprimento das obrigações em que se encontrava adstrita, foi autorizada a resolução do contrato de incentivos e foi declarado o imediato vencimento da dívida (conversão de subsídio não reembolsável em reembolsável), por ofício que lhe foi remetido pelo Centro de Emprego de Santarém n.º 12422, que diz ter recebido em 06/07/2010 – cfr. fls. 10 a 15 dos autos.

4. Da informação supra consta a indicação dos meios de defesa (graciosos e judiciais) – cfr. fls. 11 e 12 dos autos.

5. O prazo de pagamento voluntário do imposto (sic) que constitui a dívida exequenda era de 60 dias após a notificação referida no ponto 3. deste probatório (06/07/2010) – cfr. fls. 11 e 12 dos autos.

#### 7 – Apreciando.

##### **7.1 Do indeferimento liminar da petição de oposição**

A decisão recorrida, a fls. 101 a 104 dos autos, rejeitou liminarmente a oposição deduzida pela ora recorrente, com fundamento no disposto nas alíneas b) e c) do n.º 1 do artigo 209.º do CPPT, ***uma vez que o circunstancialismo descritos não se enquadram em nenhuma das alíneas do art. 204.º do CPPT***, porquanto ***a Oponente vem esgrimir fundamentos que nos conduzem à discussão da legalidade da liquidação da dívida exequenda e esta só é susceptível de constituir fundamento de oposição se a lei não assegurar meio judicial de impugnação ou recurso contra o acto de liquidação***, o que não é o caso dos autos (cfr. decisão recorrida a fls. 103 dos autos).

O decidido merece inteira concordância do Excelentíssimo Procurador-Geral adjunto junto deste Supremo Tribunal e da recorrida Fazenda Pública.

Quem não se conforma é a recorrente, alegando que ***não deveria ter sido rejeitada liminarmente a petição inicial em virtude de ser invocada a nulidade do acto e de se ter pugnado que o mesmo seria inoponível ao interessado***.

Manifesto é, porém, que não lhe assiste razão.

Não se vê que o acto administrativo que determinou a conversão do subsídio não reembolsável em reembolsável, mesmo que alegadamente praticado por quem não tinha delegação de competências para o efeito, seja, por essa razão, nulo.

Como a própria recorrente reconhece na sua petição inicial de oposição (a fls. 5), citando Freitas do Amaral, e confirma o Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste Supremo Tribunal, citando o mesmo autor, tal vício gerará mera irregularidade do acto, e não a sua nulidade, sendo, porém, igualmente verdade que a via de obter a declaração judicial de nulidade do acto sempre seria a acção (administrativa especial) a intentar para o efeito, e não a oposição à execução fiscal, que apenas pode ter por fundamento a ***ilegalidade da liquidação da dívida exequenda***, quando ***a lei não assegure meio judicial de impugnação ou recurso contra o acto de liquidação*** (cfr. a alínea h) do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT).

A nulidade do acto administrativo que está na origem da dívida exequenda, mesmo que se verificasse, não teria por efeito, ao contrário do que parece alegado, que essa nulidade pudesse constituir, em si mesma, fundamento de oposição à execução, pois que os fundamentos desta estão taxativamente previstos no n.º 1 do artigo 204.º do CPPT, como igualmente não resulta da impugnabilidade ***a todo o tempo*** do acto nulo (artigos 134.º do CPA e 102.º do CPPT).

No que respeita à alegada nulidade da notificação do acto, pretensamente geradora da inexigibilidade da dívida exequenda (fundamento de oposição enquadrável na alínea i) do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT), é manifesto que a ***alegada falta de clareza*** desta quanto à indicação dos meios de defesa não se verifica, pois que lhe foi indicado na notificação da decisão que podia, se assim o entendesse:

«- Reclamar para o autor do acto, no prazo de 15 dias uteis nos termos do art. 158º, n.º2, alínea a) e 162.º do Código de Procedimento Administrativo (CPA).

- Interpor recurso hierárquico facultativo para a Sra. Delegada Regional de Lisboa e Vale do Tejo no prazo de 3 meses, nos termos do art. 150.º n.º 2 alínea b) e 168.º n.º 2 CPA.

- Ou reagir contenciosamente através dos tribunais competentes.» (cfr. fls. 12 dos autos e n.º 4 do probatório).

Em face do teor da notificação quanto aos meios de defesa, a recorrente, quando muito, pode invocar alguma imprecisão na indicação dos meios contenciosos ao seu dispor, que poderia, porém,

suprir requerendo à entidade que proferiu o acto a notificação das indicações em falta ou a passagem de certidão que as contivesse, ao abrigo do disposto no artigo 60.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA).

É, pois, manifesta a improcedência deste fundamento, mesmo admitindo a sua subsunção na alínea i) do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT, o que se afigura pelo menos muito duvidoso.

A decisão de indeferimento liminar da petição de oposição encontra-se, pois, plenamente justificada, não merecendo censura o decidido, que deve confirmar-se.

O recurso não merece provimento.

- Decisão -

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

Custas pela recorrente.

Lisboa, 14 de Fevereiro de 2013. — *Isabel Marques da Silva* (relatora) — *Lino Ribeiro* — *Dulce Neto*.

## Acórdão de 14 de Fevereiro de 2013.

### Assunto:

*Acto de reversão. Fundamentação de direito.*

### Sumário:

- I — Deve considerar-se fundamentado de direito um acto de reversão da execução fiscal quando ele se insere num quadro jurídico-normativo perfeitamente cognoscível.*
- II — A responsabilidade dos gerentes que se mantiveram na gerência da sociedade executada desde o seu início e até à sua extinção, conforme decorre do documento do registo comercial que instruiu o procedimento para reversão da execução fiscal e no qual se apoia o despacho de reversão, não pode deixar de ser aquela a que se refere a alínea b) do n.º 1 do art. 24º da LGT, e que encontra expressão na afirmação feita nesse despacho de que “foram gerentes no período a que as dívidas respeitam”.*
- III — Não podendo ser diverso o quadro jurídico configurável, o despacho de reversão encontra-se fundamentado de direito apesar de o seu texto não indicar expressamente a alínea do artigo 24º da LGT em que se apoia e fundamenta.*

Processo n.º 642/12-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: B..... e Outro.

Relatora: Ex.<sup>ma</sup> Sr.<sup>a</sup> Cons.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Dulce Neto.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. A FAZENDA PÚBLICA recorre da decisão proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel que julgou procedente a oposição que A..... e B..... deduziram à execução fiscal n.º 1759-2006/01021982 e apensos, instaurada pelo Serviço de Finanças de Amarante contra a sociedade C....., Lda., por dívidas de IVA, IRC e Coimas, referentes aos exercícios de 2001 a 2006, no montante de total de € 6.667,90, e que contra eles reverteu.

Terminou as suas alegações de recurso com as seguintes conclusões:

A. Vem o presente recurso interposto da sentença proferida em 21.03.2012 pelo Douto Tribunal a quo, que julgou procedente a oposição deduzida por apenso à execução fiscal n.º 1759200601021982 e Apensos, que corre termos no Serviço de Finanças de Amarante.

B. Na douda sentença recorrida, a Mm<sup>a</sup> Juiz a quo deu como provado entre outros a seguinte factualidade:

“8º - O Oponente B..... foi citado da reversão em 16.06.2008.”

“9º - O Oponente A..... foi citado da reversão em 23.06.2008.”



“10º - Em cumprimento do despacho de 06.02.2009, do Chefe do Serviço de Finanças, procedeu-se novamente à citação dos executados por reversão, ora Oponentes, visto que conforme alegado por esses na sua petição de Oposição, das citações referidas não constava a fundamentação.”

“11º - Assim, em 10.02.2009 foi citado o Oponente B..... dos termos da reversão.”

“12º - Em 11.02.2009 foi citado o Oponente A..... da reversão.”

“21º - O despacho de reversão da execução junto a fls. 44 dos autos, fundamentou-se nos termos do art. 24º da LGT, sem referência a se a reversão se fazia nos termos da alínea a) do n.º 1 ou da alínea b), do mesmo número”.

C. Na douta sentença recorrida, a Mmª Juiz a quo ficou-se pela apreciação da questão da falta de fundamentação e não passou à análise em substância das restantes questões suscitadas na oposição, concluindo que:

*“Do exposto, resulta que o despacho de reversão não está devidamente fundamentado, quer de facto, quer de direito, uma vez que não distingue quem devia provar a culpa na ausência dos bens da executada originária ou quem era responsável por essa ausência de bens para o pagamento das dívidas tributárias.*

*Se os Oponentes exerceram a gerência efectiva da executada no período de pagamento das dívidas tributárias, a reversão da execução devia ter-se fundamentado no disposto na alínea b) do art. 24º, n.º 1, da LGT.*

*Nesse caso, recaía sobre os ora Oponentes o ónus de provar que não tinham tido culpa na insuficiência dos bens da executada originária para o pagamento das dívidas tributárias.*

*Do exposto, resulta que, o despacho de reversão, ao não conter explicitamente essa fundamentação, fez induzir em erro os Oponentes quanto à responsabilidade do ónus da prova da culpa ou da sua ausência em redacção à insuficiência dos bens da executada primitiva. Pelo que o mesmo de verã ser anulado...”*

D. Com o assim entendido não pode a Fazenda Pública conformar-se, ressalvado o respeito devido, que é muito, atentas as razões que de imediato passa a expor.

E. Embora efectivamente não conste do despacho de reversão de 19/05/2008 do Órgão de Execução Fiscal em que alínea do n.º 1 do art.º 24º da LGT se suportou a reversão, do mesmo consta:

*“Foram gerentes **no período a que as dívidas respeitam** B..... e A.....”*

F. Referência clara à alínea b) do n.º 1 do art.º 24 da LGT.

G. Acresce o facto de que não ocorreu qualquer alteração na gerência da devedora originária, tendo os oponentes sido gerentes nos dois momentos preceituados na alínea a) e na b) do art.º24º da LGT.

H. Além disso, é entendimento jurisprudencial que por vezes a omissão do normativo legal, neste caso apenas da alínea, não é invalidante do acto, conforme se extrai (entre outros) do douto acórdão proferido no processo n.º 05007/11 do Tribunal Central Administrativo do Sul de 22/11/2011:

*“Note-se que a fundamentação do acto administrativo é suficiente se, no contexto em que foi praticado, e atentas as razões de facto e de direito nele expressamente enunciadas, forem capazes ou aptas e bastantes para permitir que um destinatário normal apreenda o itinerário cognoscitivo e valorativo da decisão.*

*É contextual a fundamentação quando se integra no próprio acto e dela é contemporânea.*

*A fundamentação é clara quando tais razões permitem compreender sem incertezas ou perplexidades qual foi iter cognoscitivo-valorativo da decisão, sendo congruente quando a decisão surge como conclusão lógica e necessária de tais razões.*

*Quanto à fundamentação de direito, tem sido entendimento do S.T.A. que na fundamentação de direito dos actos administrativos não se exige a referência expressa aos preceitos legais, bastando a referência aos princípios jurídicos pertinentes, ao regime legal aplicável ou a um quadro normativo determinado (neste sentido, os Acs. do S.T.A. de 28-02-02 Rec. n.º 48071, de 28-10-99, Rec. n.º 44051, de 08-06-98, Rec. n.º 42212, de 07-05-98, Rec. n.º 32694, e do Pleno de 27-11-96, Rec. n.º 30218).*

*Mais do que isto, tem sido dito que em sede de fundamentação de direito, dada a funcionalidade do instituto da fundamentação dos actos administrativos, ou seja, o fim meramente instrumental que o mesmo prossegue, se aceita um conteúdo mínimo traduzido na adução de fundamentos que, mau grado a inexistência de referência expressa a qualquer preceito legal ou princípio jurídico, possibilitem a referência da decisão a um quadro legal perfeitamente determinado - Ac. do S.T.A. (Pleno) de 25- 05-93, Rec. n.º 27387, de 27-02-97, Rec. n.º 36197.*

*Esta jurisprudência passa, assim, da suficiência de uma referência aos princípios jurídicos pertinentes, ao regime legal aplicável ou a um quadro normativo determinado, para a suficiência de uma completa ausência explícita de referência normativa, se se puder concluir que o destinatário do acto pôde ou pode perceber o concreto regime legal tido em conta.”*

I. Nos presentes autos verifica-se que os Oponentes tentaram afastar a presunção de culpa que sobre eles impendia.

J. Compreenderam perfeitamente o itinerário cognoscitivo e valorativo da decisão ínsita no despacho de reversão.

K. Donde se conclui que a Mm<sup>a</sup> Juiz a quo errou na aplicação do direito ao factos concatenados nos presentes autos,

L. tendo conseqüentemente incorrido em erro de julgamento.

M. Mais se acrescenta que, na mera hipótese de não se considerar que os oponentes interpretaram correctamente em que alínea do n.º 1 do art. 24º da LGT se fundamentava a reversão,

N. entende a Fazenda Pública que a melhor solução de direito no caso sub judice seria de, no máximo, considerar-se que a reversão teria sido fundamentada nos termos da alínea a) do n.º 1 do art. 24º da LGT,

O. atribuindo-se o ónus da prova da culpa à Administração Fiscal, situação já por si deveras gravosa.

P. Deveria por conseguinte o tribunal a quo prosseguir com a análise material da oposição no tocante aos restantes vícios.

Q. Incorreu pois a Mm<sup>a</sup> Juiz a quo em erro de direito ao ter decidido tout court pela falta de fundamentação do despacho de reversão.

R. Termos em que deverá o presente recurso ser julgado precedente, revogando-se a decisão judicial recorrida.

**1.2.** Não foram apresentadas contra-alegações.

**1.3.** O Exm.º Magistrado do Ministério Público emitiu duto parecer no sentido de ser concedido provimento ao recurso, com o conseqüente conhecimento, por substituição, das questões de que o tribunal recorrido não conheceu por via da decisão proferida. Entende, em suma, que o acto de reversão se encontra suficientemente fundamentado, de acordo com jurisprudência deste STA, contida em diversos arestos, que identifica, considerando, designadamente, que «a) o despacho de reversão proferido em 19 maio 2008 (fls.44) indica o art. 24º LGT como fundamento normativo da responsabilidade subsidiária dos revertidos por todas as contribuições e impostos relativos ao período da sua gerência;

b) no despacho afirma-se, igualmente, que os revertidos foram gerentes no período a que as dívidas respeitam;

c) estas expressões devem ser interpretadas:

- em sentido restrito, como significando que os oponentes exerceram o cargo de gerentes no período de verificação dos factos constitutivos das dívidas tributárias (art.24º n.º 1 alínea a) LGT);

- em sentido amplo, como significando que o exercício da gerência abrangeu igualmente os períodos em que se inscreveram os prazos legais de pagamento ou entrega das dívidas tributárias (art.24º n.º 1 alínea b) LGT)

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

- é irrelevante para o exercício do direito de defesa, se considerarmos que os oponentes exercem o cargo de gerentes, sem interrupção, desde a constituição da sociedade, devedora principal, em 23.11.1992 (certidão do teor de matrícula fls.38; sentença fls. 147); e) os revertidos compreenderam o quadro legal definido no art. 24º LGT e reagiram à imputação de responsabilidade subsidiária constante do despacho de reversão, alegando na petição de oposição à execução a inexistência de culpa na insuficiência do património da devedora principal para satisfação da dívida, para contrariar a subsunção da sua situação à previsão constante da norma constante do art. 24º n.º1 alínea a) LGT (cf. arts. 13º e sgs)».

**1.4.** Colhidos os vistos dos Exm<sup>os</sup> Juízes Conselheiros Adjuntos, cumpre decidir.

**2. Na decisão recorrida constam como assentes os seguintes factos:**

1º Pelo Serviço de Finanças de Amarante foi instaurado contra a sociedade “C....., Ld<sup>da</sup>” o processo de execução fiscal n.º 1759200601021982Aps, por dívidas de IVA, IRC e Coimas de diversos anos, que totalizam o montante de 6.667,90 euros.

2º Todos os bens pertencentes à sociedade executada: “um balancé de corte, com designação ARTES MACHINE, MODELO F/40; uma máquina de picotar com motor RABOR; uma máquina de costura SINGER, uma máquina de costura eléctrica marca SANUM; uma máquina de timbrar eléctrica, com a referência MINCALI; uma prensa hidráulica, um compressor de marca EFACEC; uma máquina registadora com a designação MAQUINFOR”, encontram-se penhorados noutro processo executivo - cfr. teor da Informação do Serviço de Finanças de Amarante a fls.50 dos autos.

3º A venda desses bens não se realizou. O valor dos bens é inferior aos custos que traria a realização da sua venda - cfr. teor da Informação do Serviço de Finanças de Amarante a fls. 50 dos autos.

4º Dos Serviços de Finanças de Amarante não contava a apresentação de qualquer declaração de cessação de actividade em nome da firma executada - cfr. teor da Informação do Serviço de Finanças de Amarante a fls.50 dos autos.

5º Com fundamento na insuficiência de património da firma executada, o referido Serviço de Finanças procedeu à preparação dos processos para a reversão contra os responsáveis subsidiários.

6º Em cumprimento do despacho de 02.04.2008, do Chefe do Serviço de Finanças de Amarante, os ora Oponentes foram notificados para, querendo, exercerem o direito de audição prévia com referência à reversão que se pretendia efectuar.

7º Por despacho de 19.05.2008, do Chefe do Serviço de Finanças, foi mandado reverter a execução contra os gerentes B..... e A....., na qualidade de responsáveis subsidiários relativamente às referidas dívidas.

8º O Oponente B..... foi citado da reversão em 18.06.2008.

9º O Oponente A..... foi citado da reversão em 23.06.2008.

10º Em cumprimento do despacho de 06.02.2009 do Chefe do Serviço de Finanças, procedeu-se novamente à citação dos executados por reversão, ora Oponentes, visto que, conforme alegado por esses na sua petição de Oposição, das citações referidas não constava a fundamentação.

11º Assim, em 10.02.2009 foi citado o Oponente B..... dos termos da reversão.

12º Em 11.02.2009 foi citado o Oponente A..... da reversão.

13º Os ora Oponentes trabalhavam com material de calçado - cfr. prova testemunhal.

14º Os Oponentes tinham uma firma, que fazia reparação e comercialização de comercialização - cfr. prova testemunhal.

15º Começaram por ter um estabelecimento, onde reparavam e comercializavam o calçado na ....., em ..... - cfr. prova testemunhal.

16º No ano de 2001 ocorreram umas graves cheias em ....., que, se repetiram por quatro vezes - cfr. prova testemunhal.

17º Por volta do ano de 2002/2003, os Oponentes trabalhavam por cedência do cunhado do Sr. B....., numas instalações que esse tinha em ....., ....., ....., sobretudo durante a noite, onde confeccionavam o calçado que comercializavam e aí tinham os artefactos para tal - cfr. prova testemunhal.

18º Durante as cheias o material armazenado perdeu-se e deteriorou-se - cfr. prova testemunhal.

19º A partir dessa altura, os Oponentes deixaram de trabalhar nessa actividade - cfr. prova testemunhal.

20º A presente Oposição deu entrada no Serviço de Finanças de Amarante via fax em 22.07.2008, tendo o original entrado um dia depois.

21º O despacho de reversão da execução junto a fls.44 dos autos, fundamentou-se nos termos do art. 24º da LGT, sem referência a se a reversão se fazia nos termos da alínea a) do n.º 1 ou da alínea b) do mesmo número - doc. cujo teor aqui se dá por reproduzido.

22º Os ora Oponentes foram sócios e gerentes da sociedade executada - cfr. certidão de teor da matrícula emitida pela Conservatória do Registo Comercial, ínsita nos autos a fls.44 e segs..

23º Em 07.07.2005, o Ministério Público apresentou contra a devedora principal, acção constitutiva, com forma sumária, de processo para dissolução de sociedade que correu termos sob o n.º 2068/05.4TBAMT, pelo 1º Juízo do Tribunal Judicial da Comarca de Amarante - cfr.doc. de fls. 121 a 123 dos autos.

24º Em 18.10.2005 foi proferida sentença, já transitada em julgado, que decretou a dissolução da devedora originária, “C....., Lda”- cfr.doc. de fls.121 a 123 dos autos.

3. Vem o presente recurso interposto da sentença que julgou procedente a oposição que A..... e B..... deduziram à execução fiscal n.º 1759-2006/01021982 e apensos, instaurada contra a sociedade “C....., Lda.” por dívidas de IVA, IRC e Coimas, referentes aos exercícios de 2001 a 2006, e que contra eles reverteu.

A oposição vem alicerçada, em termos de causa de pedir, na falta de fundamentação do despacho de reversão, na nulidade da citação, na ilegitimidade dos oponentes por não estar demonstrada a insuficiência do património da sociedade executada para satisfação das dívidas e ausência de culpa sua na falta de pagamento das dívidas, na inexistência/ilegalidade das dívidas exequendas por resultarem de liquidações officiosas realizadas quando a sociedade já tinha cessado existência jurídica, na ilegalidade da cobrança de coimas e juros de mora através da execução fiscal instaurada contra a sociedade e revertida contra os gerentes,

A sentença recorrida, depois de apreciar a questão da nulidade da citação e da ilegitimidade dos oponentes na óptica da sua qualidade de gerentes da sociedade executada e demonstração pelo órgão de execução fiscal da insuficiência do património societário para satisfação das dívidas exequendas, julgou procedente a oposição por falta de fundamentação do acto de reversão, enunciando, para o efeito, a seguinte argumentação:

*«Acontece que, o despacho de reversão da execução junto a fls.44 dos autos, fundamentou-se nos termos do art. 24º da LGT, sem qualquer referência a se a reversão se fazia nos termos da alínea a) do n.º 1 ou da alínea b), do mesmo número.*

*O art. 24º, n.º 1, alínea a), da LGT aplica-se quando as dívidas tributárias se constituem no período de exercício do cargo de gerente, mas que são postas à cobrança depois da cessão dessas funções ou quando o prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado depois desse exercício.*

*A alínea b) é aplicável quando o prazo legal de pagamento ou entrega das dívidas tenha terminado no período de exercício do cargo, o que implica que existe neste caso um concurso entre o facto constitutivo e a cobrança.*

*Neste caso, o ónus da prova dessa ausência de culpa pelo não pagamento recai sobre o recorrido.*

*No caso da alínea a) o ónus da prova recai sobre a administração tributária.*

*Assim, não se sabe se recaía sobre os Oponentes o ónus de prova de que não tinham tido culpa na insuficiência dos bens da executada originária para pagamento das dívidas tributárias ou se esse ónus de prova recaía sobre a administração tributária.(...)*

*Do exposto, resulta que, o despacho de reversão, ao não conter explicitamente essa fundamentação, fez induzir em erro os Oponentes quanto à responsabilidade do ónus da prova da culpa ou da sua ausência em relação à insuficiência dos bens da executada primitiva. Pelo que, o mesmo deverá ser anulado (...).».*

Insurge-se a Fazenda Pública, ora Recorrente, contra o assim decidido, defendendo, em suma, que: apesar de o despacho de reversão não indicar expressamente em que alínea do art.º 24º da LGT se suporta a reversão, do mesmo consta que os revertidos foram gerentes no período a que a dívida respeita, o que constitui clara referência à alínea b) do n.º 1 desse preceito legal; é entendimento jurisprudencial pacífico que a omissão do normativo pode não ser invalidante do acto e que, não tendo havido alteração da gerência, os oponentes foram necessariamente gerentes nos dois momentos a que se referem as duas alíneas do n.º 1 do art. 24º, pelo que, no limite, a melhor solução de direito seria a de considerar que a reversão se fundamentou na alínea a), atribuindo, conseqüentemente, o ónus da prova à ora Recorrente, pelo que se devia passar ao conhecimento *de meritis* dos demais vícios invocados.

Perante as conclusões da alegação do recurso, que delimitam o seu âmbito e objecto, a única questão que cumpre apreciar é a de saber se a decisão recorrida incorreu em erro de julgamento na aplicação do direito ao ter julgado que o despacho que determinou a reversão da execução contra os Oponentes, ora Recorridos, não se encontra suficientemente fundamentado, tendo em conta que de tal despacho não consta a concreta alínea da norma jurídica que sustenta a reversão.

Vejamos.

É inquestionável que a Administração tem o dever de fundamentar os actos que afectem os direitos ou os legítimos interesses dos administrados – em harmonia com o princípio plasmado no artigo 268.º da CRP e acolhido nos artigos 124.º do CPA e 77.º da LGT. Aliás, quanto ao acto de reversão da execução fiscal, a lei é expressa a determinar, no n.º 4 do art.º 23.º da LGT, que: «A reversão, mesmo nos casos de presunção legal de culpa, é precedida de audição do responsável subsidiário nos termos da presente lei e da declaração fundamentada dos seus pressupostos e extensão, a incluir na citação».

É, porém, também incontestável que as exigências de fundamentação não são rígidas, variando de acordo com o tipo de acto e as circunstâncias concretas em que este foi proferido. A determinação do âmbito da declaração fundamentadora pressupõe, portanto, a busca de um conteúdo adequado, que há-de ser, num sentido amplo, o suficiente para suportar formalmente a decisão administrativa.

Deste modo, o acto estará suficientemente fundamentado quando o administrado, colocado na sua posição de destinatário normal - o *bonus pater familiae* de que fala o artigo 487.º, n.º 2, do C.Civil – possa ficar a conhecer as razões factuais e jurídicas que estão na sua génese, de modo a permitir-lhe optar, de forma esclarecida, entre a aceitação do acto ou o accionamento dos meios legais de impugnação.

Todavia, em relação à fundamentação de direito, a jurisprudência deste Supremo Tribunal tem decidido que, para que a mesma se considere suficiente, não é sempre necessária a indicação dos preceitos legais aplicáveis, bastando a referência aos princípios pertinentes, ao regime jurídico ou a um quadro legal bem determinado, devendo considerar-se o acto fundamentado de direito quando ele se insira num quadro jurídico-normativo perfeitamente cognoscível.

Conforme se dá nota no acórdão da Secção do Contencioso Administrativo proferido em 27/05/2003, no proc. n.º 1835/02, «*tem sido entendimento deste Supremo Tribunal Administrativo que, na fundamentação de direito dos actos administrativos não se exige a referência expressa aos preceitos legais, bastando a referência aos princípios jurídicos pertinentes, ao regime legal aplicável ou a um quadro normativo determinado - cf. p. ex., os acºs. de 28.02.02, rec. 48.071, de 28.10.99, rec. 44.051 (respeccivo apêndice ao Diário da República, pág. 6103), de 8.6.98, rec. 42.212 (Apêndice, pág. 4263), de 7.5.98, rec. 32.694 (Apêndice, pág. 3223) e do pleno de 27.11.96, rec. 30.218 (Apêndice, pág. 828). Mais do que isto, tem sido dito que em sede de fundamentação de direito, dada a funcionalidade do instituto da fundamentação dos actos administrativos, ou seja, o fim meramente instrumental que o mesmo prossegue, se aceita um conteúdo mínimo traduzido na adução de fundamentos que, mau grado a inexistência de referência expressa a qualquer preceito legal ou princípio jurídico, possibilitem a referência da decisão a um quadro legal perfeitamente determinado - cf. Ac. Pleno de 25.5.93, rec. 27.387 (Apêndice, pág. 309) e acºs. em subsecção de 27.2.97, rec. 36.197 (Apêndice pág. 1515) e supra citados acºs. de 7.5.98, rec. 32.694 e de 28.10.99, rec. 44.051)».*

Orientação que, aliás, foi acolhida pelo Pleno dessa Secção, no acórdão de 25/03/93, no proc. n.º 27387, no qual se afirma que o dever de fundamentação fica assegurado sempre que, mau grado a inexistência de referência expressa a qualquer preceito legal ou princípio jurídico, a decisão se situe num determinado e inequívoco quadro legal, perfeitamente cognoscível do ponto de vista de um destinatário normal, concluindo-se, assim, que haverá fundamentação de direito sempre que, face ao texto do acto, forem perfeitamente inteligíveis as razões jurídicas que o determinaram.

Donde decorre que, mesmo perante esta corrente jurisprudencial, que sufragamos sem reservas, só em casos muito particulares (como eram, afinal, os analisados nos arestos citados) se pode concluir que um acto se encontra fundamentado de direito apesar de nenhuma referência legal directa existir no texto do acto. E tal só acontece quando, como se explica naquele acórdão de 27/05/2003, se mostrem verificadas duas condições:

«- *A primeira é a de que se possa afirmar, inequivocamente, perante os dados objectivos do procedimento, qual foi o quadro jurídico tido em conta pelo acto;*

- *A segunda é a de que se possa concluir que esse quadro jurídico era perfeitamente conhecido ou cognoscível pelo destinatário, hipotizando-se que o seria por um destinatário normal na posição em concreto em que aquele se encontra.*

*A segunda condição não funciona sem a primeira, pois esta integra-a. Se não se sabe qual o quadro jurídico efectivamente tido em conta pelo acto, jamais pode ser realizada; e, por isso, é irrelevante que o destinatário possa saber, e até saiba qual, o quadro jurídico que deveria ter sido considerado.»*

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

Com efeito, da certidão do teor de matrícula da sociedade devedora originária, emitida pela Conservatória do Registo Comercial - referenciada no ponto 22º do probatório e que instruiu o procedimento de reversão da execução contra os Oponentes - consta que estes foram os seus únicos gerentes, o que levou a que se julgasse na sentença recorrida que «(...) a legitimidade dos Oponentes resulta do facto de serem sócios com funções de gerência atribuídas na sociedade executada desde a sua constituição em 23.11.1992. Ora, não consta dos autos que, no período em causa, tivessem sido impedidos de exercer a gerência ou que não soubessem ou devessem saber das responsabilidades inerentes ao exercício dos seus cargos.»

Por conseguinte, não subsiste qualquer dúvida de que os Oponentes exerceram a gerência da executada nos dois momentos a que se referem as alíneas a) e b) do n.º 1, do art. 24º, da LGT, o que, aliás, estes nunca negaram ou questionaram.

Ora, tendo em conta que o acto de reversão afirma, expressamente, que os revertidos foram gerentes da sociedade “no período a que as dívidas respeitam” e referencia como quadro legal o art.º 24º da LGT, torna-se inequívoco que tal expressão, no contexto em que foi proferida, não pode deixar de ser interpretada em sentido amplo, significando que o exercício da gerência pelos revertidos abrangeu tanto o período de verificação dos factos constitutivos das dívidas como o período em que estas foram postas a pagamento, mau grado a falta de indicação expressa das alíneas do art.º 24º da LGT.

Deste modo, e sabido que a *alínea a)* do n.º 1 do art. 24º abrange apenas as situações em que o gerente à data da constituição das dívidas já não o era na altura em que estas deviam ter sido pagas (razão por que só responderá se tiver sido por culpa sua que o património da sociedade se tornou insuficiente para esse posterior pagamento, competindo à FP o ónus da prova dessa culpa), e que a *alínea b)* abrange a responsabilidade dos gerentes que exerceram o cargo à data do pagamento das dívidas, independentemente de o terem exercido ou não no período da constituição da dívida (razão por que lhe caberá provar que não lhe é imputável essa falta de pagamento) <sup>(1)</sup>, conclui-se, de forma inequívoca, que os Oponentes não podem deixar de estar a ser responsabilizados por esta *alínea b)* do art.º 24º.

Podendo conhecer-se, de forma inequívoca, o quadro jurídico tido em conta pelo órgão decisor, o qual que era perfeitamente conhecido pelos oponentes já que não podiam deixar de estar cientes de que haviam exercido, de forma ininterrupta, a gerência da sociedade desde a sua constituição até à sua dissolução - tendo, aliás, reagido à imputação de responsabilidade com a alegação de inexistência de culpa para contrariar a subsunção à previsão constante da alínea b) do art. 24º - não podemos deixar de concluir que o acto de reversão se encontra suficientemente fundamentado de facto e de direito.

Pelo que não pode manter-se a sentença recorrida no que toca à procedência deste vício do acto de reversão.

Perante a revogação da sentença proferida em 1ª instância, e dado que havia ficado prejudicado, pela solução dada ao pleito, o conhecimento das demais questões suscitadas na oposição, designadamente a questão da ilegitimidade dos oponentes por ausência de culpa na falta de pagamento das dívidas exequendas, cumpriria passar ao conhecimento de todas essas restantes questões.

Todavia, não podendo este Supremo Tribunal conhecer da mencionada questão da culpa dos oponentes, porquanto tal implica apreciação de matéria de facto e este tribunal de revista carece de poderes de cognição em sede de facto, torna-se indispensável que os autos baixem à 1ª instância para

conhecimento desse e de todos outros fundamentos da oposição que ainda não foram apreciados e decididos, após a fixação do pertinente quadro factual.

4. Termos em que acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida na parte em que julgou procedente a oposição com base em insuficiente fundamentação do despacho de reversão, ordenando-se a baixa dos autos ao tribunal recorrido para apreciação das restantes questões suscitadas na oposição.

Sem custas no recurso, por os Recorridos não terem contra-alegado.

Lisboa, 14 de Fevereiro de 2013. — *Dulce Manuel Neto* (relatora) — *Isabel Marques da Silva* — *Lino Ribeiro*.

(<sup>1</sup>) (Esta diferença no regime do ónus da prova compreende-se quando se atenta que no caso da alínea *a*) o gerente não pode ser responsabilizado pela falta de pagamento, dado que enquanto exerceu o cargo a dívida não fora posta a pagamento, pelo que só poderá ser responsabilizado caso a exequente prove que ele teve culpa na insuficiência do património societário. E, no caso da alínea *b*), quando se atenta que o pagamento da prestação tributária constitui uma obrigação do gerente, pelo que tem de ser este a provar que não lhe é imputável a falta de pagamento das dívidas vencidas durante o período do exercício do cargo, designadamente pela demonstração de que foram os gerentes que exerceram o cargo durante o período do nascimento da dívida que praticaram os actos lesivos do património da executada impeditivos do pagamento das dívidas posteriormente postas à cobrança.)

## Acórdão de 14 de Fevereiro de 2013.

### Assunto:

*Impugnação judicial. Juros compensatórios. Fundamentação da liquidação. Taxa de juro legal.*

### Sumário:

*Não se encontram insuficientemente fundamentados os actos de liquidação de juros compensatórios dos quais consta a referência ao período de tempo sobre o qual incidem os juros, e não o concreto número de dias tidos em conta do cálculo destes, e que, quanto à taxa de juro aplicável ao período, refere que é “a equivalente à taxa dos juros legais fixada nos termos do n.º 1 do artigo 559.º do Código Civil”*

Processo n.º 645/12-30.

Recorrente: A....., Lda.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relatora: Ex.<sup>ma</sup> Sr.<sup>a</sup> Cons.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Isabel Marques da Silva.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- Relatório-

1 – A....., Lda., com os sinais dos autos, recorre para este Supremo Tribunal da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, de 24 de Janeiro de 2012, que julgou improcedente a impugnação por si deduzida contra liquidações de juros compensatórios no valor total de €6.962,37, apresentando as seguintes conclusões:

A) O presente recurso é deduzido contra a decisão proferida no processo supra referenciado, onde o Meritíssimo Juiz do tribunal a quo julgou improcedente a impugnação, mantendo as liquidações em causa.

B) Em síntese, a recorrente alegou, na petição inicial, que nas liquidações não constavam a taxa de juros aplicada pela Administração Tributária.

C) E conseqüentemente a falta de tal requisitos acarretava a anulação das presentes liquidações.

D) O meritíssimo Juiz do Tribunal a quo concluiu, na dita sentença, que as liquidações se encontravam devidamente fundamentadas.

E) Salvo devido respeito por opinião em contrário, a Recorrente entende que através da fundamentação plasmada nas liquidações não se consegue saber qual a fórmula de cálculo matemático que foi utilizada pela Administração Tributária para chegar ao montante de juros compensatórios a que chegou e que lhe imputa.

F) Na verdade, nas liquidações, aqui colocadas em crise, falta a indicação da taxa ou taxas de juros aplicadas e o n.º de dias.

G) Pelo que a fundamentação do(s) ato(s) é insuficiente para que a recorrente conheça as razões que levaram à prática do ato e assim compreender o “iter cognoscitivo” que determinou a liquidação do tributo apurado.

H) Segundo o Acórdão do STA de 21 de Abril de 2010, proc. n.º 743/10, a “mínima fundamentação exigível em matéria de atos de liquidação de juros compensatórios terá de ser constituída pela indicação da quantia sobre que incidem os juros, o período de tempo considerado para a liquidação e a taxa aplicada, para além da indicação das normas legais em que assenta a liquidação desses juros e que esses elementos devem ser indicados na liquidação, directamente ou por remissão para algum documento anexo”.

I) Também a jurisprudência mais recente do STA vai no sentido que o conteúdo mínimo da declaração fundamentadora deverá fazer referência ao montante de imposto sobre o qual foram liquidados os juros compensatórios, à taxa ou taxas aplicáveis e ao período de tempo em que tais juros são exigíveis (Acórdão do STA de 30 de Novembro de 2011, Proc. 619/11, e acórdão do STA de 29 de Fevereiro de 2012, proc. n.º 0928/11).

J) No caso sub judice, a fundamentação das liquidações não dá a conhecer à Recorrente a taxa aplicada, nem o número de dias que foram imputados para o seu cálculo.

K) Pelo que a Recorrente não pode conhecer o (iter) cognoscitivo e valorativo percorrido pela Administração Tributária.

L) Nestes termos, a Administração Tributária não preencheu os requisitos previstos no artigo 35.º da LGT, pelo que as presentes liquidações deverão ser anuladas.

***Nestes termos e nos demais em Direito permitidos, deverão V. Exas. proferir douto Acórdão, julgando o presente recurso procedente, por provado, anulando-se a douta sentença recorrida e consequentemente, anulando as liquidações dos juros compensatórios colocadas em crise.***

2 - Não foram apresentadas contra-alegações.

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

***Objecto do recurso: sentença declaratória da improcedência da impugnação judicial deduzida contra liquidação de juros compensatórios de IVA (anos 2005 a 2008) no montante global de €6 962,37***

#### **FUNDAMENTAÇÃO**

1. O princípio constitucional da fundamentação dos actos administrativos (art. 268.º n.º 3 CRP) foi densificado nos arts. 124.º e 125.º do CPA e no art. 77.º n.ºs 1 e 2 LGT (acto administrativo tributário)

***Especificamente, a fundamentação dos actos tributários pode ser efectuada de forma sumária, devendo sempre conter as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo (art. 77.º n.º 2 LGT)***

***O dever legal de fundamentação do acto administrativo cumpre uma dupla função:***

***- endógena, ao exigir ao decisor a expressão dos motivos e critérios determinantes da decisão, assim contribuindo para a sua ponderação e transparência***

***- exógena, ao permitir ao destinatário do acto uma opção esclarecida entre a conformação e a impugnação graciosa ou contenciosa***

***A jurisprudência do STA-SCT tem consolidado o entendimento de que a mínima fundamentação exigível para os actos de liquidação de juros deve indicar a quantia sobre a qual incidem os juros, o período de tempo considerado para a liquidação e a taxa ou taxas aplicáveis, com menção desses elementos no próprio acto de liquidação ou por remissão para documento anexo (acórdãos STA-SCT 21.04.2010 processo n.º 743/09; 16.19.2010 processo n.º 830/10; 30.11.2011 processo n.º 619/11, 29.02.2012 processo n.º 928/11)***

2. No caso concreto estão verificados os requisitos exigíveis para a validade do acto de liquidação, onde constam os elementos supra assinalados, necessários ao cumprimento da dupla função do dever legal de fundamentação, ainda que a indicação das taxas de juro aplicadas seja feita por remissão para a taxa dos juros legais fixados nos termos do art. 559.º n.º 1 CCivil por sucessivas portarias conjuntas dos Ministros da Justiça e das Finanças

#### **DECISÃO**

***O recurso não merece provimento.***

***A sentença impugnada deve ser confirmada.***

4 – Notificadas as partes do parecer do Ministério Público (fls. 89 a 91 dos autos) nada vieram dizer.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

- Fundamentação -

5 – Questão a decidir

É a de saber se, como decidido, as liquidações de juros compensatórios impugnadas se encontram suficientemente fundamentadas ou se, como alega a recorrente, enfermam do vício de falta de fundamentação por não darem *a conhecer à Recorrente a taxa aplicada, nem o número de dias que foram imputados para o seu cálculo.*

6 – Matéria de facto

Na sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto objecto de recurso foram dados como provados os seguintes factos:

1 – *Em 03.11.2009 a impugnante foi notificada para proceder ao pagamento das liquidações adicionais respeitantes a juros compensatórios/IVA provenientes dos quatro trimestres dos anos de 2005, 2006, 2007 e 2008.*

2 – *As notas de liquidação referidas em 1), encontram-se a fls. 19 a 34 destes autos e dão-se aqui por integralmente reproduzidas.*

3 – *Nas liquidações em causa, encontra-se em resumo a seguinte fundamentação: “(...) Juros compensatórios liquidados nos termos do n.º 1 do artº 96º do Código do IVA e do art. 35.º da Lei Geral Tributária, por ter sido retardada a liquidação de parte ou da totalidade do imposto, por facto imputável ao sujeito passivo, (...) Período a que se aplica a taxa de juros de 2005/05/31 a 2009/09/15, (...) Taxa de juro aplicável ao período - a equivalente à taxa dos juros legais fixada nos termos do n.º 1 do art. 559.º do Código Civil (...) Valor dos juros 408,77 (...)”*

4 – *A petição inicial foi apresentada no Serviço de Finanças do Porto, 5, em 31.03.2010, cfr. fls. 7 destes autos.*

7 – **Apreciando**

**7.1 Da suficiência da fundamentação dos actos de liquidação de juros compensatórios impugnados**

A sentença recorrida, a fls. 59 a 62 dos autos, considerou inverificado o vício falta de fundamentação dos actos de liquidação de juros compensatórios impugnados, pois que *das referidas notas de liquidação consta o período a que se refere a liquidação adicional, o número de dias para efeitos de apuramento do valor em dívida, o valor do imposto, o valor dos juros e a fundamentação legal que esteve na base na liquidação*, concluindo, pois, *que a liquidação em causa, embora considerada uma liquidação meramente acessória da do imposto, contém uma fundamentação suficiente que permite à impugnante, um esclarecimento cabal acerca da imputabilidade do comportamento que lhe é assacado, designadamente no que respeita à culpa no retardamento da liquidação* (cfr. sentença recorrida, a fls. 61 dos autos).

Discorda do decidido a recorrente, alegando que *nas liquidações, aqui colocadas em crise, falta a indicação da taxa ou taxas de juros aplicadas e o n.º de dias*, pelo que a *fundamentação do(s) ato(s) é insuficiente para que a recorrente conheça as razões que levaram à prática do ato e assim compreender o “iter cognoscitivo” que determinou a liquidação do tributo apurado, não tendo a Administração Tributária preenchido os requisitos previstos no artigo 35.º da LGT, pelo que as presentes liquidações deverão ser anuladas.*

Vejamos.

As notas de liquidação de juros compensatórios sindicadas nos presentes autos (juntas a fls. 19 a 34) - a primeira das quais reproduzida no n.º 3 do probatório fixado na sentença recorrida -, incluem todas elas, sob a epígrafe “Fundamentação”, um quadro padronizado donde constam as seguintes referências:

- *Imposto em falta sobre o qual incidem juros;*
- *Período a que se aplica a taxa de juro;*
- *Taxa de juro aplicável ao período;*
- *Valor dos juros.*

O montante do *imposto em falta sobre o qual incidem juros* e o *valor dos juros* variam de nota demonstrativa para nota demonstrativa.

No que respeita ao *período a que se aplica a taxa de juro*, os termos iniciais são diversos de nota para nota, sendo o termo final sempre o mesmo (2009/09/15).

No que respeita à *taxa de juro aplicável ao período*, as notas demonstrativas das liquidações contêm a seguinte referência: «a equivalente à taxa dos juros legais fixada nos termos do n.º 1 do artigo 559.º do Código Civil».

Alega o recorrente que a suficiência da fundamentação exigiria que se indicasse concretamente o número de dias sobre os quais são calculados os juros, pressupondo-se que retira tal exigência do facto de o n.º 3 do artigo 35.º da Lei Geral Tributária (LGT) estabelecer que “os juros compensatórios contam-se dia a dia” e bem assim que se impunha a expressa e directa indicação da taxa de juro efectivamente aplicada, não sendo suficiente a indicação de que esta é a *equivalente à taxa dos juros legais fixada nos termos do n.º 1 do artigo 559.º do Código Civil*, pois que este artigo também a não fixa directamente, antes remete a sua fixação para portaria conjunta do Ministro da Justiça e das Finanças.

Não nos convence, contudo, a alegação da recorrente.



Nem a lei, nem também a jurisprudência deste Supremo Tribunal, exige que da fundamentação da liquidação dos juros compensatórios conste o número de dias sobre que incidem os juros, antes exigindo a referência ao *período de tempo considerado para a liquidação* dos mesmos, sendo possível, por operação meramente aritmética, extrair da referência ao período de tempo o número de dias considerado na liquidação.

No que à taxa de juro aplicada respeita, entendeu já este Supremo Tribunal, em Acórdão que subscrevemos como adjunta – Acórdão de 21 de Abril de 2010, proferido no recurso n.º 0743/09 -, que *está devidamente fundamentado o acto de liquidação que, quanto ao valor da taxa de juros compensatórios, refere que é a equivalente à taxa de juros legais fixada nos termos do art. 559.º, n.º 1 do Código Civil*, porquanto *explicitado fica perante o impugnante qual a taxa que serviu para o cálculo dos juros (...) taxa esta, aliás, facilmente cognoscível para uma empresa, como a impugnante, que exerce uma actividade económica lucrativa e que, para além disso, dela pode tomar conhecimento através de uma simples leitura do boletim oficial* e que corresponde a *um parâmetro de fundamentação objectivo, e claro, suficiente para responder às necessidades de esclarecimento do contribuinte e, por isso, facilmente sindicável*.

Ora, reconhecendo embora que a fundamentação da liquidação dos juros se tornaria imediatamente mais esclarecedora se contivesse não a remissão para a taxa de juro legal, mas a expressa e directa indicação desta - actualmente 4% ao ano, desde a Portaria n.º 291/03, de 8 de Abril -, não nos convence a alegação da recorrente de que a remissão para a taxa de juro legal constante das notas de liquidação a tenha impedido de *conhecer o (iter) cognoscitivo e valorativo percorrido pela Administração Tributária* no cálculo dos juros compensatórios e menos ainda que tenha de algum modo obstaculizado os seus direitos de defesa, razão pela qual não procede a invocação do vício de falta de fundamentação da liquidação dos juros compensatórios, que se não verifica.

A lei tributária, na concretização a que procede do direito constitucionalmente garantido à fundamentação dos actos administrativos (artigo 268.º n.º 3 da Constituição da República), admite especificamente que esta se faça de *forma sumária*, desde que contenha *as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria colectável e do tributo*, admitindo-se igualmente que seja efectuada por remissão (cfr. os n.ºs 1 e 2 do artigo 77.º da LGT), sendo este dever o mais das vezes cumprido pela Administração tributária de forma “padronizada” e “informatizada”, atenta a natureza de “processo de massa” da moderna gestão dos impostos (cfr. J.L. Saldanha Sanches/João Taborda da Gama, «Audição-Participação-Fundamentação: a co-responsabilização do sujeito passivo na decisão tributária», *in Homenagem José Guilherme Xavier de Basto*, Coimbra, 2006, pp. 290/297 e J.L. Saldanha Sanches, *A Quantificação da Obrigação Tributária: Deveres de Cooperação, Autoavaliação e Avaliação Administrativa*, Lisboa, 1995, pp. 189/202).

Essencial é que se não frustrem os fins últimos tidos em vista com a exigência de fundamentação: racionalidade da decisão e criação das condições materiais para o adequado exercício dos direitos de defesa por parte dos contribuintes, e não se crê que estes tenham sido frustrados pela forma como, no caso dos autos, o dever de fundamentação das liquidações de juros compensatórios foi cumprido.

Conclui-se, pois, que o recurso não merece provimento.

- Decisão -

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

Custas pela recorrente.

Lisboa, 14 de Fevereiro de 2013. — *Isabel Marques da Silva* (relatora) — *Lino Ribeiro* — *Dulce Neto*.

## Acórdão de 14 de Fevereiro de 2013.

### Assunto:

*Objecto do recurso jurisdicional. Questão nova.*

### Sumário:

*I — O recurso jurisdicional visa apreciar a decisão recorrida, revogando-a, modificando-a ou confirmando-a, estando vedado ao tribunal de recurso conhecer de questão nova, que nela não tenha sido apreciada, salvo se a mesma for de conhecimento oficioso.*

*II — Não é de conhecimento oficioso e, por isso, não pode ser suscitada no recurso jurisdicional da sentença proferida em 1ª instância, o vício de violação de lei por ofensa do art.º 106º da Lei das Comunicações Electrónicas (Lei 5/2004, de 10 de Fevereiro).*

Processo n.º 763/12-30.

Recorrente: A....., S.A.

Recorrida: Município de Ansião.

Relatora: Ex.<sup>ma</sup> Sr.<sup>a</sup> Cons.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Dulce Neto.

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

1. A....., S. A., com os demais sinais dos autos, recorre para o Supremo Tribunal Administrativo da sentença proferida pelo TAF de Leiria que julgou improcedente a impugnação judicial que deduziu contra o acto de indeferimento tácito da reclamação graciosa que apresentara contra a liquidação da taxa que lhe foi efectuada pela CÂMARA MUNICIPAL DE ANSIÃO pela instalação de infra-estruturas de suporte a estação de radiocomunicações, no montante de € 1.000,00.

Terminou a sua alegação de recurso enunciando as seguintes conclusões:

A. A Lei das Comunicações Electrónicas procede à transposição de directivas comunitárias (cfr. o seu artigo 1.º) que procuram a “criação de um quadro jurídico que garanta a liberdade de oferta de serviços e rede de comunicações electrónicas, apenas sujeitos às condições previstas na presente Directiva e a restrições de acordo com o n.º. 1 do artigo 46.º do Tratado (...)” — cfr. o considerando (3) da Directiva 2002/20/CE.

B. Foi pois intenção do legislador - português e europeu - promover e incentivar o desenvolvimento de redes de comunicações electrónicas, para tal assegurando que não fosse possível onerar tributariamente a actividade dos respectivos operadores para lá do que se revelasse estritamente necessário. Por essa razão, na Lei das Comunicações Electrónicas, mais concretamente nos artigos 105º e 106º, foi expressamente previsto um catálogo fechado de taxas que podem incidir sobre a actividade dos operadores.

C. Quanto à instalação de infra-estruturas de suporte à actividade das empresas de comunicações electrónicas, prevê-se apenas a possibilidade de aplicação de uma taxa de direitos de passagem, quando em causa estejam, tão-só, a implantação, a passagem ou atravessamento de sistemas, equipamentos e demais recursos das empresas do sector dos domínio público e privado municipal.

D. Esta orientação foi entretanto mantida no Decreto-Lei n.º 123/2009, de 21 de Maio, que estabelece o regime jurídico aplicável à construção de infra-estruturas aptas à actividade das comunicações electrónicas (cfr. os artigos 12º, 13º e 34º).

E. Ora: resulta do enquadramento jurídico vigente que, relativamente às infra-estruturas de suporte à actividade de comunicações electrónicas, a lei permite apenas a aplicação de uma taxa que seja a remuneração ou contrapartida dos direitos de passagem sobre o domínio público e privado municipal, sendo que essa taxa tem de revestir concretamente o figurino da taxa municipal de direitos de passagem sujeita aos princípios elencados e desenvolvidos no artigo 106º da Lei das Comunicações Electrónicas.

F. Aliás, uma vez que o que a lei estatui é que a única taxa que pode ser cobrada é uma taxa de direitos de passagem (só uma e só nesse figurino legal específico), o facto de a taxa de direitos de passagem ter ou não sido liquidada é totalmente irrelevante para a aplicação do direito: se a taxa que tiver sido liquidada não é uma taxa de direitos de passagem conforme com o regime do artigo 106º da Lei das Comunicações Electrónicas, a mesma é ilegal.

Termos em que deve ser por V. Exas. ser dado provimento ao presente recurso, com a anulação da Sentença recorrida.

1.2. A Recorrida não apresentou contra-alegações.

1.3. O Exmo. Procurador-Geral-Adjunto junto do Supremo Tribunal Administrativo emitiu parecer no sentido de que o recurso deve improceder pelos fundamentos constantes da sentença recorrida, que subscreve na íntegra.

1.4. Colhidos os vistos dos Exm<sup>os</sup> Juizes Conselheiros Adjuntos, cumpre decidir em conferência.

2. A sentença recorrida deu por assente a seguinte factualidade:

A) Em 25/06/2007, a impugnação apresentou o pedido de autorização municipal para a instalação de infra-estrutura de suporte de estação de radiocomunicações de fls 22 a 23, que se dá por integralmente reproduzido.

B) Com referência ao pedido referido na alínea antecedente, no dia 04/07/2007, a impugnante foi notificada para, em 30 dias, proceder ao pagamento da taxa prevista no art. 18º do Regulamento de Urbanização e Edificação, em vigor no Município, no montante de 1.000€ - fls 24.

C) A impugnante procedeu ao pagamento da referida taxa no dia 03/08/2007 - fls. 35.

D) Contra a liquidação da referida taxa, a impugnante deduziu reclamação graciosa, conforme requerimento de fls. 36 a 40, que também se dá aqui por reproduzido.

3. Como se viu, a presente impugnação judicial foi deduzida contra o acto de indeferimento da reclamação graciosa que a sociedade A....., S.A. deduziu contra a liquidação da taxa que lhe foi efectuada com referência à instalação de infra-estruturas de suporte a estação de radiocomunicações, prevista no art. 18º do Regulamento de Urbanização e Edificação do concelho de Ansião.

Na impugnação judicial, a sociedade impugnante invocou como fundamentos invalidante do acto impugnado e com vista a obter a sua anulação, a inconstitucionalidade e ilegalidade da liquidação, por, no seu entender, não bastar uma contrapartida individualizada pela administração para estarmos perante uma *taxa*, antes se exigindo proporção entre o montante liquidado e o serviço prestado, e sendo a desproporção visível no presente caso, em que o valor cobrado não se encontra em relação sinalagmática com a natureza do serviço prestado, o tributo desligou-se da prestação pública e tornou-se uma receita abstracta, ou seja, um *imposto*, não podendo, por isso, ser objecto de regulamento administrativo.

A sentença recorrida julgou improcedente a impugnação judicial por inverificação dos aludidos vícios.

Neste recurso, a Impugnante, ora Recorrente, sem atacar a sentença no que toca à apreciação e decisão dos referidos vícios, invoca que a taxa impugnada é ilegal por violação do artigo 106º da Lei das Comunicações Electrónicas (Lei 5/2004 de 10/2). Isto porque, na sua perspectiva, a lei, no que respeita às infra-estruturas de suporte à actividade de comunicações electrónicas, permite apenas a aplicação de uma taxa que seja a contrapartida dos *direitos de passagem sobre o domínio público e privado municipal*, a qual tem de revestir o figurino de *taxa municipal de direitos de passagem* sujeita aos princípios elencados e desenvolvidos no artº 106º da Lei das Comunicações Electrónicas, norma essa que teria sido violada pela Câmara Municipal de Ansião ao liquidar a taxa impugnada. Razão por que pugna pela anulação do acto de liquidação com base neste vício de violação de lei.

Trata-se, inquestionavelmente, de questão que não foi suscitada perante o Tribunal “*a quo*” e que não foi, por isso, enfrentada ou conhecida na sentença recorrida, só tendo sido invocada no presente recurso jurisdicional.

Ora, como é sabido e constitui jurisprudência uniforme, os recursos jurisdicionais destinam-se a reapreciar as decisões proferidas pelos tribunais inferiores e não a decidir questões novas, não colocadas a esses tribunais (cfr. art. 676º n.º 1 do Código de Processo Civil). Isto porque os recursos são meios específicos de impugnação de decisões judiciais e visam unicamente, revogar, modificar ou confirmar essas decisões e não criar decisões sobre matéria nova que não foi submetida ao veredicto do Tribunal da 1ª Instância, salvo se o seu conhecimento pelo tribunal “*ad quem*” for imposto por lei ou se estiver em causa matéria de conhecimento oficioso (art. 676º n.º 1, 680º n.º 1 e 690º, do Código de Processo Civil), ficando, assim, vedado ao Tribunal de recurso conhecer de questões que podiam e deviam ter sido suscitadas antes e o não foram.

Resulta daqui que a Recorrente não pode pretender, no recurso, ir além do que fora na petição inicial da impugnação, levantando questões que aí não suscitara, salvo quanto a questões de conhecimento oficioso.

Ora, o vício de violação ora invocado, gerador de mera anulabilidade do acto, não é de conhecimento oficioso, tendo de ser arguido pela parte nos termos e prazos previstos na lei, e não a todo o tempo como acontece com os actos feridos de nulidade. Com efeito, no domínio do direito administrativo, do qual o direito tributário constitui área especial, rege o princípio geral da anulabilidade, só sendo feridos de nulidade, invocável a todo o tempo, «*os actos a que falte qualquer dos elementos essenciais ou para os quais a lei comine expressamente essa forma de invalidade*», sendo anuláveis todos «*os actos administrativos praticados com ofensa dos princípios ou normas jurídicas aplicáveis para cuja violação se não preveja outra sanção*», tudo em conformidade com o preceituado nos artigos 133.º e 135.º do Código de Procedimento Administrativo.

Nestes termos, não estando em causa matéria de conhecimento oficioso, não podia o Tribunal “*a quo*” ter conhecido, como efectivamente não conheceu, da aludida questão. E não pode, igualmente, o Tribunal “*ad quem*” dela conhecer, pelo que o presente recurso não pode obter provimento.

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

Custas pela recorrente.

Lisboa, 14 de Fevereiro de 2013. — Dulce Manuel Neto (relator) — Isabel Marques da Silva — Lino Ribeiro.

**Acórdão de 14 de Fevereiro de 2013.****Assunto:**

*Aclaração de acórdão.*

**Sumário:**

- I — Nos termos dos artigos 669.º e 732.º do CPC, pode qualquer das partes requerer no tribunal que proferiu o acórdão o esclarecimento de alguma obscuridade ou ambiguidade que ele contenha.*
- II — Só pode aclarar-se ou esclarecer-se um acórdão se ele contiver alguma obscuridade ou ambiguidade, sendo que ele será obscuro se contiver alguma passagem cujo sentido não se compreende e ambíguo quando permita interpretações diferentes.*

Processo n.º 847/12-30.

Recorrente: A.....

Recorrido: Fazenda Pública.

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

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

**1** – A....., com os sinais dos autos, vem requerer a aclaração do acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo, de fls. 226 a 235, que negou provimento ao recurso que havia interposto da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel, nos termos que constam do requerimento de fls. 241 e segs., que aqui se dão por inteiramente reproduzidos para todos os efeitos legais.

Notificada de tal requerimento a Fazenda Pública nada disse.

Com dispensa de vistos vêm os autos à conferência.

Cumpre apreciar e decidir.

**2** – De harmonia com o disposto nos art.º 669º, nº1, alínea a) e 732º do Código de Processo Civil qualquer das partes pode requerer no tribunal que proferiu a sentença “o esclarecimento de alguma obscuridade ou ambiguidade que ela contenha”.

Como vem afirmando a jurisprudência desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo só pode aclarar-se ou esclarecer-se um acórdão se ele contiver alguma obscuridade ou ambiguidade, sendo que ele será obscuro se contiver alguma passagem cujo sentido não se compreende e ambíguo quando permita interpretações diferentes (vide, por todos, Acs. de 01.07.2009, recurso 866/08, de 12/1/00, in rec. n.º 13.491 e de 10/5/00, in rec. n.º 22.648, todos in [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)).

A doutrina, por sua vez, acolhe idêntico ensinamento. Como ensina o Prof. Alberto dos Reis, no seu Código de Processo Civil anotado, vol. V, pág. 151 e 153, “a sentença é obscura quando contém algum passo cujo sentido seja ininteligível; é ambígua, quando alguma passagem se preste a interpretações diferentes. Num caso, não se sabe o que o Juiz quis dizer; no outro, hesita-se entre dois sentidos diferentes e porventura opostos... Para poder ser entendido o requerimento de aclaração, é necessário que se aponte, concretamente, a obscuridade ou ambiguidade, cujo esclarecimento se pretende, e que se trate realmente de vício que prejudique a compreensão das sentença... Quando o que se pede não é uma alteração, mas um aditamento, deve indeferir-se o requerimento, embora o aditamento interesse à sequência do recurso”.

**3** – No caso em apreço a requerente sustenta que a decisão proferida no acórdão equivale a uma absolvição da instância, por procedência de uma excepção dilatória, o que permitirá à executada, considerada parte legítima, a dedução de novo recurso, nos termos do art.º 289º, n.º 2 do Código de Processo Civil.

E, “para que não se coloquem dúvidas desnecessárias” a esse respeito, requer que na parte decisória do Acórdão se mencione expressamente que a negação de provimento ao recurso ocorreu por ilegitimidade da recorrente e, portanto, com os efeitos próprios duma típica absolvição da instância.

Salvo o devido respeito, não se nos afigura que, quanto a esta questão, o acórdão seja ininteligível ou padeça de ambiguidade, que determine diferentes interpretações ou requeira o pretendido esclarecimento.

Com efeito no acórdão de 17 de Outubro de 2012 considerou-se que a recorrente/fiel depositária requereu a dispensa da entrega e apreensão dos documentos de identificação dos veículos penhorados, com o fundamento de que «a efectiva apreensão acarretará profundos danos e avultados encargos à sociedade «B....., Lda, que assim se verá impedida de poder cumprir as suas responsabilidades e os seus compromissos comerciais e, conseqüentemente, de regularizar, entre outras, as suas obrigações tributárias»- cf. requerimento de fls. 173 e segs..

Mais se ponderou que esta decisão do órgão de execução fiscal que indefere tal pretensão contende com os interesses da executada «B....., Ld<sup>a</sup>», mas não com os interesses da recorrente, enquanto fiel depositária.

Por isso se entendeu, dando provimento à questão prévia da legitimidade do fiel depositário para deduzir reclamação para o juiz do tribunal tributário competente de decisão do órgão de execução fiscal, suscitada pelo Ministério Público, que tal decisão não constituía acto lesivo, com repercussão negativa imediata na esfera jurídica da depositária, e que, conseqüentemente, a mesma era parte ilegítima nos termos e para os efeitos do disposto no artº 276º do Código de Procedimento e Processo Tributário, o que, para todos os efeitos, constituía também fundamento de indeferimento liminar (arts. 234º.A e 484º do Código de Processo Civil).

E mais se consignou que a ilegitimidade de alguma das partes constitui excepção dilatória de conhecimento officioso nos termos dos arts. 494º, alínea e) e 495º do Código de Processo Civil.

Ora o sentido decisório do Acórdão, que não se pronunciou quanto às questões de fundo suscitadas pela recorrente por a considerar parte ilegítima nos termos e para os efeitos do artº 276º do Código de Procedimento e Processo Tributário, foi perfeitamente percebido pela ora requerente, como o demonstra nos considerandos que, a seu respeito, tece no requerimento que agora apresentou – cf. fls. 241.

Sendo que, como é sabido, e resulta do artº 288º, al.d) do Código de Processo Civil, a ilegitimidade integra caso de absolvição da instância.

Daí que se entenda que do acórdão não resulta qualquer obscuridade ou ambiguidade susceptível de tornar menos claro o seu sentido decisório ou a fundamentação que lhe subjaz.

Termos em que os Juízes que compõem este Tribunal acordam em considerar que o Acórdão de fls. 226 a 235 não contém ambiguidades ou obscuridades que importe esclarecer e, por isso, indeferem o requerido.

Custas pela requerente.

Lisboa, 14 de Fevereiro de 2012. — *Pedro Delgado* (relator) — *Ascensão Lopes* — *Valente Torrão*.

### **Acórdão de 14 de Fevereiro de 2013.**

Processo n.º 928/11-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A.....

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

A..... (A.....), contribuinte n.º ....., com demais sinais nos autos, deduziu impugnação judicial do indeferimento da reclamação graciosa relativa à liquidação de juros compensatórios n.º 2001 642 000 2925, no valor de Esc. 36.394.556\$00.

Por sentença de 21 de Janeiro de 2011, o Tribunal Tributário de Lisboa, julgou a impugnação procedente, condenando a Fazenda Pública no pedido de anulação do acto impugnado. Reagiu a ora recorrente Fazenda Pública, com a interposição de recurso jurisdicional para o Tribunal Central Administrativo Sul, que por decisão de 20 de Setembro de 2011, se declarou incompetente em razão da hierarquia entendendo ser competente este Supremo Tribunal Administrativo para onde os autos foram remetidos.

Neste STA por acórdão de 29/02/2012 foi decidido negar provimento ao recurso, confirmando a decisão recorrida. Quanto a custas decidiu-se ali: “Sem Custas”.

Não satisfeita com o assim decidido vem a Fazenda Pública através da sua peça de fls. 176 a 179, requerer a reforma do acórdão. Por decisão de 9/01/2013 foi decidido indeferir o pedido de reforma do acórdão supra referido e ali se decidiu “Custas pela recorrente”.

É com esta decisão de condenação em custas que a Fazenda Pública não se conforma e que motiva o seu pedido de rectificação deste último acórdão quanto a custas.

Assiste-lhe inteira razão. Só por lapso se inseriu no acórdão a sua condenação em custas já que a presente impugnação judicial foi interposta em 01/01/2004 ou seja no domínio do Código das Custas Judiciais aprovado pelo D.L. 224-A/96 de 26/11. Por atenção ao disposto na alínea a) do n.º 1 do artº 2º do CCJ o Estado (onde se inclui a Fazenda Pública) está isento de custas.

Assim sendo deve ser rectificado o acórdão de 09/01/2013 no sentido pretendido pela Fazenda Pública.

**4 – DECISÃO:**

Pelo exposto acordam os Juízes deste STA em rectificar o acórdão 09/01/2013 pela seguinte forma: Onde se lê: “Custas pela recorrente” deverá doravante ler-se: “Sem custas”.

Proceda-se à rectificação e notificação.

Lisboa, 14 de Fevereiro de 2013. — *Ascensão Lopes* (relator) — *Lino Ribeiro* — *Casimiro Gonçalves*.

**Acórdão de 14 de Fevereiro de 2013.****Assunto:**

*Oposição à execução fiscal. Insolvência. Devedor originário. Reversão. Insolvência com carácter limitado.*

**Sumário:**

- I — Tendo sido declarada insolvência com carácter limitado, atento o disposto no artigo 39.º, n.º 7, do CIRE, e não tendo sido requerido o complemento da sentença, o devedor não fica privado dos poderes de administração e disposição do seu património, nem se produzem quaisquer dos efeitos que normalmente correspondem à declaração de insolvência, não tendo lugar a apreensão de bens e reclamação de créditos.*
- II — Assim sendo, nenhum obstáculo legal existia à prossecução da execução contra a devedora originária e, na falta de bens desta, é legal a reversão contra a responsável subsidiária.*

Processo n.º 1011/12-30.

Recorrente: A.....

Recorrido: Fazenda Pública.

Relatora: Ex.<sup>ma</sup> Sr.<sup>a</sup> Cons.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Fernanda Maçãs.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

**I-RELATÓRIO**

**1.** A..... deduziu oposição, na qualidade de executada revertida, na execução fiscal n.º 3565-2007/01033387, instaurada pelo Serviço de Finanças de Valongo – 2, Ermesinde, contra B....., L.da, por dívidas provenientes de IVA, IRC e COIMAS, no valor de € 7.851,05, que correu termos no Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel que, por sentença proferida em 15 de Maio de 2012, julgou a oposição improcedente quanto às dívidas de IRC de 2005 e 2006.

**2.** Não se conformando com tal decisão, A..... inter pôs recurso para a secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, apresentando as suas **Alegações**, com as seguintes **Conclusões**:

*“1 — Nos termos do artigo 88º n.º. 1 do D.L. 53/04 de 18/03 a decisão de falência/insolvência obsta à instauração ou, ao prosseguimento do processo executivo contra o falido.*

*2 — Nos presentes autos, a instauração do processo fiscal, é posterior à declaração de insolvência, razão pela qual não poderia tal processo ser instaurado.*

*3 — Pelo que é nula a reversão efectuada, contra a Opoente.*

*4 — Face à declaração de insolvência, deveriam os autos, objecto do presente recurso, ser sus-tados, nos termos do n.º. 1 do artigo 180º do C.P.P.T., o que não aconteceu.*

*5 — A Fazenda Pública não demonstrou a verificação dos requisitos exigidos pelo n.º. 5 do artigo 180º do C.P.P.T.*

*6 — A Devedora originária e a Opoente, não exerceram qualquer actividade comercial, após a propositura do processo de insolvência, de que resultassem os tributos objecto dos autos, pelo que são os mesmos inexistentes.*

*7 — Não se encontram verificados os pressupostos previstos no n.º. 1 alinea a) da L.G.T., uma vez que, não foi por culpa da Oponente que o património da Devedora Originária se tornou insuficiente para a satisfação das eventuais dividas tributárias.*

*Nestes termos e nos mais de direito, cujo douto suprimento de V. Exas., Senhores Juizes Conselheiros, se pede, deve o presente recurso ser admitido e, a final, ser proferido douto acórdão que anule a decisão recorrida, com as legais consequências, assim se fazendo como sempre inteira e sã Justiça.”*

**3.** Não foram apresentadas **Contra-alegações.**

**4.** O Digno Representante do Ministério Público, junto do STA, emitiu douto parecer, no sentido de que “... a decisão proferida fez uma correcta aplicação do previsto no art. 24.º n.º 1 alínea b) da L.G.T., de que resulta a legitimidade da recorrente, bem como que a execução podia prosseguir com base no disposto no art.º 180.º n.º 6 do CPPT, por estarem em causa apenas dívidas vencidas posteriormente à declaração de insolvência. Nestes termos, parece que é de julgar o recurso improcedente.”

## **II- FUNDAMENTOS**

### **1- DE FACTO**

A Sentença, sob recurso, deu como provada a seguinte matéria:

*“A) O Serviço de Finanças de Valongo —2, Ermesinde, instaurou contra a executada originária o PEF 3565-2007/01033387 e apensos, em 27/7/2007, 25/3/2009 e 23/6/2009, pelas dívidas de IRC de 2005 e 2006 e IVA de 2007, identificados e discriminados, a fls. 50 dos autos, cujo teor aqui se dá por reproduzido, no valor global de € 4.171,35, cujas datas limite de pagamento voluntário terminaram em 4/7/2007, 4/3/2009 e 28/5/2009 (fls. 50).*

*B) Por despacho de 30/9/2010, o órgão de execução fiscal determinou a reversão desses PEF contra a oponente, tendo a oponente sido citada para o PEF e do despacho de reversão que consta da nota de citação, junta aos autos de fls. 51 a 52, cujo teor aqui se dá por reproduzido (fls. 51 a 52).*

*C) A executada originária foi declarada insolvente por sentença de 15/3/2005, transitada em julgado em 14/4/2005 (fls. 23).*

*D) A executada originária foi declarada insolvente com carácter limitado (fls. 29 a 32).*

*E) As liquidações das dívidas exequendas de IRC de 2005 e 2006 foram notificadas à executada originária, na pessoa da oponente, em 4/6/2007 e 30/1/2008, respectivamente, datas em que foram assinados os avisos de recepção das respectivas notificações (fls. 63 a 64, 71 e verso e 113 a 122).*

*F) A liquidação da dívida exequenda de IRC de 2005 foi remetida ao administrador da insolvência que a devolveu ao Serviço de Finanças (fls. 65 verso).*

*G) A liquidação de IVA de 2007 foi remetida em nome e para o domicílio fiscal da executada originária, por carta registada que foi devolvida pelos CTT em 1/12/2008, com a anotação, “Mudou-se”.*

### **2- DE DIREITO**

#### **2.1.** Das questões a apreciar e decidir

A ora recorrente executada revertida, no processo de execução fiscal n.º 3565-2007/01033387, em que é executada originária B....., Ldª, por dívidas de IRC de 2005 e 2006 e IVA de 2007, no valor global de € 4.171,35, deduziu oposição no Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel.

Por sentença proferida em 15/5/2012, o Mmº Juiz “a quo” julgou a oposição improcedente quanto às dívidas de IRC de 2005 e de 2006.

Para tanto, ponderou o Mmº Juiz, entre o mais, que:

“(...) a executada originária foi declarada insolvente com carácter limitado (art. 39.º do CIRE), pelo que a devedora, a executada originária, não fica privada dos poderes de administração e disposição do seu património, mantendo a sua gerente, ora oponente, os poderes de gerência.

“(...) A oponente alegou ainda que as dívidas exequendas são inexistentes porquanto não exerceu actividade comercial que fundamentasse a liquidação das dívidas exequendas.

(...) Estes factos contendem com a legalidade da liquidação.

O digno Magistrado do Ministério Público invoca ainda a ilegalidade do despacho de reversão, porquanto as dívidas foram constituídas e venceram-se depois da insolvência e o despacho de reversão foi proferido sem que se tivesse apurado a existência de bens.

Porém, não tem razão.

As dívidas exequendas foram constituídas depois da declaração de insolvência, uma vez que as datas limite de pagamento das dívidas ocorreram em data posterior à declaração da insolvência.

Logo, por força do disposto no art. 180º, n.º 6, do CPPT, nada obstava à instauração e prosseguimento dos respectivos processos de execução.

Acresce que a executada originária foi declarada insolvente com carácter limitado, pelo que não havia lugar à suspensão e avocação dos PEF (art. 39º, n.º 1, do CIRE), pelo que também não era aplicável ao caso em apreço o art. 180º, n.º 6, do CPPT. (...).”

A recorrente insurge-se contra este entendimento argumentando, entre o mais, que a reversão é nula e que face à declaração de insolvência, deveriam os autos, objecto do presente recurso, ser sustados, nos termos do n.º 1 do art. 180º do CPPT.

Argumenta ainda que a FP não demonstrou a verificação dos requisitos exigidos pelo n.º 5 do artigo 180º do CPPT e que “A Devedora originária e a Oponente, não exerceram qualquer actividade comercial, após a propositura do processo de insolvência, de que resultassem os tributos objecto dos autos, pelo que são os mesmos inexistentes”.

E, finalmente, alega que “não foi por culpa da Oponente que o património da Devedora originária se tornou insuficiente para a satisfação das eventuais dívidas tributárias”.

Em face das conclusões, que delimitam o âmbito e objecto do presente recurso, nos termos do disposto nos arts. 684º, n.º 3, e 685º/1, do CPC, a questão que cumpre apreciar e decidir é a de saber se o Mmº Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel fez correcto julgamento quando julgou improcedente a oposição quanto às dívidas de IRC de 2005 e de 2006, por entender essencialmente que decretada a insolvência nada impede que a execução seja revertida contra a oponente - responsável subsidiária.

## 2. 2. Da análise do alegado erro de julgamento

O art.180.º do CPPT <sup>(1)</sup>, sob a epígrafe, “Efeito do processo de recuperação da empresa e de falência na execução fiscal”, dispõe que:

*«1 - Proferido o despacho judicial de prosseguimento da acção de recuperação da empresa ou declarada falência, serão sustados os processos de execução fiscal que se encontrem pendentes e todos os que de novo vierem a ser instaurados contra a mesma empresa, logo após a sua instauração.*

*2 - O tribunal judicial competente avocará os processos de execução fiscal pendentes, os quais serão apensados ao processo de recuperação ou ao processo de falência, onde o Ministério Público reclamará o pagamento dos respectivos créditos pelos meios aí previstos, se não estiver constituído mandatário especial.*

*3 - Os processos de execução fiscal, antes de remetidos ao tribunal judicial, serão contados, fazendo-se neles o cálculo dos juros de mora devidos.*

*4 - Os processos de execução fiscal avocados serão devolvidos no prazo de 8 dias, quando cesse o processo de recuperação ou logo que finde o de falência.*

*5 - Se a empresa, o falido ou os responsáveis subsidiários vierem a adquirir bens em qualquer altura, o processo de execução fiscal prossegue para cobrança do que se mostre em dívida à Fazenda Pública, sem prejuízo das obrigações contraídas por esta no âmbito do processo de recuperação, bem como sem prejuízo da prescrição.*

*6 - O disposto neste artigo não se aplica aos créditos vencidos após a declaração de falência ou despacho de prosseguimento da acção».*

Por sua vez, o art. 88.º, do CIRE, na redacção original, que é a aplicável <sup>(2)</sup>, determina:

*“1 - A declaração de insolvência determina a suspensão de quaisquer diligências executivas ou providências requeridas pelos credores da insolvência que atinjam os bens integrantes da massa insolvente e obsta à instauração ou ao prosseguimento de qualquer acção executiva intentada pelos credores da insolvência; porém, se houver outros executados, a execução prossegue contra estes.*

*2 - Tratando-se de execuções que prossigam contra outros executados e não hajam de ser apensadas ao processo nos termos do n.º 2 do artigo 85.º, é apenas extraído, e remetido para apensação, traslado do processado relativo ao insolvente”.*

Dos mencionados preceitos decorre, como tem decidido este Supremo Tribunal que, declarada que seja a insolvência, devem ser sustadas as execuções fiscais pendentes contra o insolvente e remetidas para apensação ao processo de insolvência, em ordem ao pagamento dos créditos exequendos pelo produto da venda dos bens da massa insolvente, ao lado dos demais, como resulta da natureza do processo como execução universal [cfr. art. 1.º do CIRE <sup>(3)</sup>].

Constitui igualmente jurisprudência deste Supremo Tribunal que se verifica uma contradição entre os referidos preceitos legais: enquanto o art. 88.º, n.º 1, do CIRE, não admite a instauração ou prosseguimento de execuções contra o insolvente após a declaração de insolvência, o art. 180.º do CPPT, quer no seu n.º 1, quer no seu n.º 6, admite-as <sup>(4)</sup>.

A mencionada aparente contradição exige a sua harmonização segundo as regras de hermenêutica jurídica, procurando harmonizar os preceitos em causa, tendo nomeadamente em conta a unidade do sistema jurídico, elemento primacial da interpretação jurídica [art. 9.º, n.º 1, do Código Civil <sup>(5)</sup>].

A este propósito, o ensinamento de JORGE LOPES DE SOUSA <sup>(6)</sup> indica-nos a melhor interpretação, a saber:

*«Os novos processos relativos a dívidas vencidas antes da prolação do despacho de prosseguimento da acção de recuperação de empresa ou de declaração de falência ou insolvência deverão ser também avocados pelo tribunal competente e enviados pelos tribunais fiscais.*

*O mesmo não sucede, porém, com os processos de execução relativos a créditos vencidos após a declaração de falência ou despacho de prosseguimento da acção de recuperação da empresa, que, nos termos do n.º 6 deste art. 180.º, do CPPT, seguirão os termos normais até à extinção da execução.*

*No entanto, quanto a estes processos, apesar de aqui se referir o seu seguimento nos termos normais, deverá entender-se este seguimento em consonância com as normas do CPEREF e do CIRE, sob pena de se abrir a porta à possibilidade de se inutilizar todo o esforço de recuperação da empresa e de satisfação equilibrada dos direitos dos credores que se visa com estes processos especiais, o que*



seria uma solução manifestamente desacertada, atentos os fins de interesse público e social estão subjacentes àqueles», pelo que:

«[...] a interpretação razoável daquele n.º 6, que se compagina com a unidade do sistema jurídico, que é o elemento primacial da interpretação jurídica (artigo 9.º, n.º 1 do Código Civil), é a de que só será viável o prosseguimento dos processos de execução fiscal por créditos vencidos após a declaração de falência ou insolvência ou do despacho de prosseguimento da acção de recuperação da empresa se forem penhorados bens não apreendidos naqueles processos de falência ou recuperação ou insolvência».

Em face do exposto, constitui doutrina uniforme e reiterada deste Supremo Tribunal Administrativo <sup>(7)</sup>, que é assim possível a instauração de novas execuções fiscais após a declaração de insolvência, sendo que,

– se para cobrança de créditos vencidos antes da declaração de insolvência, deverá a execução fiscal ser imediatamente sustada e avocada pelo tribunal judicial para apensação àquele processo, ao qual deverá ser enviada pelo tribunal tributário;

– se para cobrança de créditos vencidos após a declaração de insolvência, a execução prosseguirá, mas apenas se forem penhorados bens não apreendidos no processo de insolvência.

Acontece que, no caso em apreço, esta doutrina não tem aplicação, como passamos a demonstrar.

Como ficou dito, as dívidas em execução respeitam a liquidações oficiais de IRC dos anos de 2005 e 2006, cujas datas limite de pagamento voluntário terminaram em 4/7/2007 e 4/3/2009, respectivamente, tendo a execução revertido contra a ora recorrente por despacho do órgão de execução fiscal de 30/9/2010.

Por outro lado, a executada originária foi declarada insolvente por sentença de 15/3/2005, transitada em julgado em 14/4/2005.

Assim sendo, as dívidas exequendas foram constituídas depois da declaração de insolvência, uma vez que as datas limite de pagamento das dívidas ocorreram em data posterior àquela declaração.

No entanto, verifica-se que a executada originária foi declarada insolvente com carácter limitado, nos termos do disposto no art. 39.º do CIRE, não tendo sido requerido o complemento da sentença.

Nos termos do n.º 1 deste preceito, “Concluindo o juiz que o património do devedor não é presumivelmente suficiente para a satisfação das custas do processo e das dívidas previsíveis da massa insolvente e não sendo essa satisfação por outra forma garantida, faz menção desse facto na sentença de declaração de insolvência e dá nela cumprimento apenas ao preceituado nas alíneas a) a d) e h) do artigo 36º, declarando aberto o incidente de qualificação com carácter limitado”.

Sobre o sentido e alcance deste preceito, ficou consignado no Acórdão deste Supremo Tribunal de 28 de Novembro de 2012, proc n.º 810/12, que em caso de declaração de insolvência com carácter limitado, nos termos do art. 39º do CIRE e “não tendo sido requerido o complemento da sentença, resulta do n.º 7 do citado art. 39º que o devedor não fica privado dos poderes de administração e disposição do seu património, nem se produzem quaisquer dos efeitos que normalmente correspondem à declaração de insolvência”.

Ora, um dos efeitos da declaração da insolvência é o da apreensão de bens (art. 36º, alínea g) do mesmo diploma), ocorrendo também posteriormente a reclamação de créditos.

No caso concreto dos autos, não tendo havido apreensão de bens, não poderia existir reclamação dos créditos executados.

Concluimos então que nenhum obstáculo legal existia à instauração e prossecução da execução contra a devedora originária e, na falta de bens desta, a reversão contra o responsável subsidiário é legal”.

O caso *sub judice* versa precisamente sobre situação em tudo idêntica, estando em causa a mesma recorrente com a única diferença em que as dívidas objecto da oposição dizem respeito a IRC.

Aplicando aqui a jurisprudência do mencionado Acórdão, improcedem os argumentos da recorrente, em especial no que se referem à ilegalidade do prosseguimento da execução.

Assiste desta forma razão ao Mmº Juiz “a quo” quando pondera que “(...) a executada originária foi declarada insolvente com carácter limitado (art. 39.º do CIRE), pelo que a devedora, a executada originária, não fica privada dos poderes de administração e disposição do seu património, mantendo a sua gerente, ora oponente, os poderes de gerência. O administrador de insolvência limita a sua actividade à elaboração do parecer sobre a qualificação da insolvência (art. 39º, n.º 7, do CIRE)”.

A oponente alegou ainda que as dívidas exequendas são inexistentes porquanto não exerceu actividade comercial que fundamentasse a liquidação das dívidas exequendas.

No entanto, como bem pondera o Mmº Juiz “a quo”, tais argumentos dizem respeito à legalidade da liquidação e o meio adequado para reagir contra os mesmos seria “a impugnação judicial ou recurso contra o acto de liquidação (arts. 99.º e 102.º do CPPT, 97.º e seguintes do CIVA e 128.º e seguintes do CIRC),” pelo que “a oponente não pode invocar tais factos como fundamento de oposição (art. 204º, n.º1, alínea h), do CPC).”

E na sentença recorrida conclui-se e bem pela impossibilidade de convolação, porquanto “Nesta parte a oposição tem de improceder por falta de fundamento, não podendo sequer ponderar-se a convolação deste processo em processo de impugnação judicial, porquanto a oponente invocou factos e

fundamentos de oposição, pelo que não é legalmente admissível o aproveitamento simultâneo da petição inicial para um processo de oposição e para um processo de impugnação judicial”.

Com efeito, constitui jurisprudência deste Supremo Tribunal, vazada, entre outros, no Acórdão de 15/2/2012, proc n.º 383/11, que “No caso de haver erro na forma de processo quanto a algum dos fundamentos mas não quanto a outros, não há lugar a convolação”.

Em face do exposto, conclui-se que nenhum obstáculo legal existia à instauração e prossecução da execução contra a devedora originária e, na falta de bens desta, é legal a reversão contra a responsável subsidiária.

Assim sendo, a sentença que assim decidiu não merece qualquer censura, im procedendo as alegações da recorrente.

Deve, desta forma, manter-se a sentença recorrida com a consequente improcedência do presente recurso.

### III- DECISÃO

Termos em que os Juizes Conselheiros da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, julgar improcedente o recurso.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 14 de Fevereiro de 2013. — *Fernanda Maçãs* (relatora) — *Casimiro Gonçalves* — *Francisco Rotheres*.

(<sup>1</sup>) (Embora o preceito se refira à falência ou recuperação de empresa, “[o] mesmo regime deverá aplicar-se à declaração de insolvência, por força do redireccionamento das remissões imposto pelo art. 11.º do DL n.º 53/2004” (cfr. JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado*, Áreas Editora, 6.ª edição, volume III, anotação 7 ao art. 180.º, pág. 323).)

(<sup>2</sup>) (O artigo veio a conhecer nova redacção, dada pela Lei n.º 16/2012, de 20 de Abril.)

(<sup>3</sup>) (Nos termos do n.º 1 do art. 1.º do CIRE, “[o] processo de insolvência é um processo de execução universal que tem como finalidade a satisfação dos credores pela forma prevista num plano de insolvência, baseado, nomeadamente, na recuperação da empresa compreendida na massa insolvente, ou, quando tal não se afigure possível, na liquidação do património do devedor insolvente e a repartição do produto obtido pelos credores”.)

(<sup>4</sup>) (Também a admite no n.º 5, mas aí a situação é diferente, pois o processo de falência já estará findo. A possibilidade prevista no n.º 5 – de continuação das execuções fiscais já instauradas contra o falido ou responsáveis subsidiários ou de instauração de novas execuções fiscais – tem aí como pressuposto a ulterior aquisição de bens pelo falido ou pelos responsáveis subsidiários.)

(<sup>5</sup>) (Diz o n.º 1 do art. 9.º do CC: «A interpretação não deve cingir-se à letra da lei, mas reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico, em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada».)

(<sup>6</sup>) (Cfr. *ob. cit.*, anotação 7 ao art. 180.º, p. 324.)

(<sup>7</sup>) (Cfr., entre outros, os Acórdãos da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo: de 12 de Novembro de 2009, proc n.º 102/09; de 14 de Abril de 2010, proc n.º 51/10; e de 6 de Abril de 2011, proc n.º 981/10.)

## Acórdão de 14 de Fevereiro de 2013.

### Assunto:

*Recurso jurisdicional de revista. artigo 150.º do CPTA. Pressupostos de admissibilidade.*

### Sumário:

- I — *O recurso de revista consagrado no artigo 150º do CPTA tem natureza absolutamente excepcional. Daí que apenas seja admissível nos precisos e estritos termos em que o legislador o consagrou.*
- II — *Destina-se a viabilizar a reapreciação pelo Supremo Tribunal Administrativo de questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito.*
- III — *Não assume aquela relevância fundamental nem se apresenta como clara a necessidade de admissão deste recurso, no quadro factual fixado pelas instâncias, a reapreciação da questão atinente a reparações efectuadas por força da “garantia de bom funcionamento “de bens de consumo e a sua tributação em IVA. Em especial... a tributação, dos créditos e débitos ocorridos entre as entidades responsáveis pela garantia (vendedor, intermediários e produtor) para reembolso dos encargos e despesas decorrentes das ditas reparações. “*

Processo n.º 1046/12-30.  
 Recorrente: Fazenda Pública.  
 Recorrida: A....., S.A.  
 Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Alfredo Madureira.

**Apreciação preliminar sumária de admissibilidade – cfr. art.º 150º n.º 5 do CPTA-**

Em conferência, acordam os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

A Autoridade Tributária e Aduaneira inconformada agora com o acórdão do TCANorte que, concedendo provimento ao recurso jurisdicional ordinário oportunamente interposto da sentença do TT de 1ª Instância do Porto pela Impugnante e ora Requerida, A....., Ld.ª, em substituição, julgou antes precedente aquela impugnação e, em consequência, *anulou as impugnadas liquidações, com todas as consequências legais, incluindo a restituição das quantias paga, com direito aos peticionados juros indemnizatórios*, dele veio requerer revista, nos termos do art.º 150º do CPTA.

Sustenta, em síntese e fundamentalmente, que se verificam os requisitos legais de admissibilidade do recurso de revista para eventual reapreciação da questão emergente do questionado julgado e que enunciou pela forma seguinte:

*“... estão em causa as reparações efectuadas por força da “garantia de bom funcionamento “de bens de consumo e a sua tributação em IVA. Em especial mostra-se controvertida a tributação, dos créditos e débitos ocorridos entre as entidades responsáveis pela garantia (vendedor, intermediários e produtor) para reembolso dos encargos e despesas decorrentes das ditas reparações. “*

Uma vez que, alega,... *se mostra necessária uma definição clara e definitiva por esse Venerando Tribunal do regime jurídico-tributário aplicável àquelas reparações em sede de IVA. “*

Pois *“... entende também que o presente recurso é a via processual adequada para a obter, uma vez que a questão controvertida nos autos preenche inequivocamente os requisitos e condicionalismos previstos no art.º 150º do CPTA. ”*

Nesta sede, invoca ainda que *“... as dificuldades e dívidas suscitadas pelo caso vertente não são privativas deste... “uma vez que “... a questão respeita a todos os fornecedores de bens de consumo e não apenas a um ou outro setor específico. “,*

Para adiante concluir *pela inequívoca possibilidade de expansão da controvérsia para lá dos limites do caso concreto e pela relevância social da questão controvertida.*

Alega ainda, intentando demonstrar a necessária relevância jurídica da questão suscitada a *“Complexidade que resulta, no entender da Fazenda Pública, da circunstância do enquadramento em IVA das operações e movimentos decorrentes das reparações de garantia obrigar à análise do respectivo conteúdo económico e, não raras vezes, ao alheamento da sua efetiva natureza jurídica.(...) dificuldade... patente no acórdão em recurso, em que o julgador, afirmando embora que o conceito de prestação de serviços “é uma daqueles conceitos cujo sentido haverá que encontrar, em última análise, na substância económica do facto tributário “, acaba por privilegiar a natureza jurídica da operação, ao fazer depender o enquadramento da mesma do “título “mediante a qual a B..... AG assume a responsabilidade pela operação”.*

Adiante e no mais, persiste em manifestar a sua discordância com o sentido decidido perseguindo, em última análise, a revogação do sindicado julgado e a sua eventual substituição por outro que, porventura, dê acolhimento ao entendimento que sufraga.

A Impugnante e ora Requerida contra-alegou oportunamente sustentando a não verificação dos pressupostos de admissão do presente recurso excepcional de revista, mediante invocação de acórdão desta formação e Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo que convenientemente identifica.

Alega, em síntese e fundamentalmente, que

*“nestes autos do que verdadeiramente se trata é de um caso de reparações de garantia concedida aos adquirentes de viaturas automóveis, garantia esta concedida nas condições específicas ou particulares estabelecidas para o caso concreto do relacionamento da ora recorrida, os seus concessionários (vendedores ao público) e a empresa alemã construtora das viaturas da marca B..... (a designada B..... AG), e da qualificação ou não como prestação de serviços sujeitas e tributadas em IVA das quantias pelas quais a recorrida foi reembolsada pela B.....AG. “,*

Que *“... o que está em causa não é uma relação de garantia da viatura alienada pelo vendedor (concessionário) ao consumidor final (cliente) mas sim e tão só o relacionamento entre o produtor (a B.....AG), o importador (a recorrida) e o vendedor (concessionário). O consumidor final da viatura é absolutamente estranho a esta relação... “*

E daí que a questão suscitada não possa assumir, assim, a invocada *relevância social e jurídica excepcional, que exige o art.º 150º do CPTA... “,*

Pois, ao contrário do alegado pela Requerente, o questionado *relacionamento pode assumir diversos contornos ou realidades que as partes livremente contratualizaram e que, por isso, não reveste*

*a natureza de um relacionamento uniforme nem muito menos igual... que exija uma pronúncia uniformizadora deste Supremo Tribunal...*

E que também se não justifica a requerida intervenção deste Tribunal Superior “... para a melhor aplicação do direito pois não vemos ou conhecemos que haja controvérsia que justifique tal intervenção, até porque não nos parece que, in casu, se esteja em presença de tarefa de complexidade jurídica “superior ao comum” ou, ainda, “da necessidade de compatibilizar diferentes regimes potencialmente aplicáveis.”

Salientando a final que “o douto acórdão recorrido não violou disposição legal alguma, pelo que deve manter-se na ordem jurídica. Aliás, ..., o que se nos afigura é que a Fazenda Pública veio lançar mão deste recurso de revista, que é excepcional, porque, simplesmente, não foi do seu agrado o que doutamente decidiu o Tribunal Central Administrativo Norte....

O Ex.mo Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal Administrativo, chamado a pronunciar-se - cfr. parecer de fls. 288 e 289 -, opinou pela admissão do requerido recurso de revista pois, em seu esclarecido entender, a questão decidenda parece revestir relevância jurídica e social, de importância fundamental.

Uma vez que... o tipo de reparações em causa nos autos é frequente e habitual e contende, com todos os ramos de actividade económica e não apenas com o ramo automóvel e daí a capacidade de expansão da controvérsia de modo a ultrapassar os limites da situação singular; havendo um interesse jurídico, no plano prático, na definição tributária deste tipo de situações.

Concluindo, a final, que “a admissão do recurso parece claramente necessária para uma melhor aplicação do direito, pois verifica-se a possibilidade real de repetição de um número indeterminado de casos futuros e a consequente uniformização do direito.”

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

Vejamos então, como cumpre - cfr. art.º 150º n.º 5 do CPTA -, se, in casu, se verificam ou não os pressupostos de admissibilidade.

A jurisprudência das duas Secções deste Supremo Tribunal Administrativo (contencioso Administrativo e Contencioso Tributário) perante o disposto no n.º 1 daquele preceito da lei adjectiva “Das decisões proferidas em 2ª instância pelo Tribunal Central Administrativo pode haver, excepcionalmente, revista para o Supremo Tribunal Administrativo quando esteja em causa a apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para a melhor aplicação do direito.”, vem acentuando repetida, uniforme e pacificamente o carácter estritamente excepcional deste recurso jurisdicional de revista,

Pois que se não trata de recurso ordinário de revista, mas antes, como de resto o legislador cuidou de sublinhar na Exposição de Motivos das Propostas de Lei n.º 92/VII e 93/VIII, de uma “válvula de segurança do sistema” a utilizar apenas e só nos estritos pressupostos que definiu,

Quer dizer, quando esteja em causa a apreciação de uma questão que pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para a melhor aplicação do direito.

E, no preenchimento dos conceitos indeterminados acolhidos pelo legislador, a saber: *relevância jurídica ou social de importância fundamental* da questão suscitada e a *clara necessidade* da admissão do recurso para *uma melhor aplicação do direito*, a jurisprudência deste Supremo Tribunal vem doutrinando e sublinhando que apenas se verifica ocorrer aquela relevância jurídica ou social quando *a questão a apreciar seja de complexidade superior ao comum em razão da dificuldade das operações exegéticas a efectuar, de enquadramento normativo especialmente complexo, ou da necessidade de compatibilizar diferentes regimes potencialmente aplicáveis*”.

Já no que concerne à *clara necessidade da admissão deste recurso para a melhor aplicação do direito* a jurisprudência sublinha, concordante e uniformemente, que há-de resultar da *capacidade de expansão da controvérsia de modo a ultrapassar os limites da situação singular; designadamente quando o caso concreto revele seguramente a possibilidade de ser visto como um tipo, contendo uma questão bem caracterizada, passível de se repetir em casos futuros e cuja decisão nas instâncias seja ostensivamente errada ou juridicamente insustentável*,

*Ou quando suscite fundadas dúvidas, nomeadamente por se verificar divisão de correntes jurisprudenciais ou doutrinais, gerando incerteza e instabilidade na resolução dos litígios....*

(Neste sentido, os acórdãos de 31.03.2011 processos n.º 232/11, da 1ª Secção e de 30.12.2012, e processo n.º 182/12, desta Secção de Contencioso Tributário).

Esta jurisprudência, que vem sendo reiterada, pacífica e uniformemente acolhida por esta formação da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, não poderá deixar de, aqui e mais uma vez, lograr acolhimento, designadamente, no que concerne ao preenchimento dos conceitos indeterminados utilizados pelo legislador.

Ora, neste domínio e no caso presente, não pode deixar de acolher-se o entendimento sufragado pela Requerida que, com o apoio jurisprudencial que convoca e perante a situação processual subja-

cente, conclui antes pela não verificação dos necessários requisitos legais de admissão do requerido recurso de revista excepcional e, conseqüentemente, pela sua não admissão, assim se mantendo o duto acórdão recorrido.

Com efeito e mau grado o apoio que logrou recolher do Ilustre Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal é antes seguro que, não só a Requerente não logrou demonstrar a verificação daqueles requisitos legais, tal como os vem caracterizando e definindo a jurisprudência, como os mesmos se não verificam ocorrer no ajuizado caso dos presentes autos.

O questionado acórdão do TCANorte, proferido em recurso jurisdicional oportunamente interposto pela Impugnante e agora Requerida, A....., SA, da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, pelas razões de facto e de direito que bem discriminadamente aponta, houve por bem conceder provimento ao recurso que apreciava e, em consequência, revogar a decisão recorrida e, em substituição, anular as liquidações impugnadas, com todas as consequências legais.

Fê-lo, importa sublinhá-lo, por unanimidade dos seus julgadores e no declarado pressuposto de que a AT não lograra *reunir, como lhe competia, indicadores suficientes de que subjacentes às referidas notas de crédito estariam verdadeiras prestações de serviços, efectuados pela ora Recorrente, por si ou através dos seus concessionários, à B..... AG.*

*Assim sendo, as liquidações impugnadas estão viciadas de erro sobre a existência de pressupostos suficientes para qualificar estas operações como verdadeiras prestações de serviços.*

E, para assim decidir, operou bem perfunctória apreciação/ponderação da factualidade subjacente e conseqüente subsunção desta e da situação singular apurada ao direito aplicável - art.º 4º do CIVA -, convocando, ainda e com oportunidade, a jurisprudência uniforme do Tribunal de Justiça das Comunidades e a opinião concordante de dois bem conceituados autores.

Assim, ao contrário do sustentado pela Requerente e à míngua de alegação conveniente, não pode deixar de concluir-se que as questões jurídicas concretamente dirimidas pelo tribunal *a quo* se lhe apresentaram isentas das invocadas dúvidas e/ou dificuldades e sem integrar ou consubstanciar qualquer controvérsia jurisprudencial ou doutrinária,

Controvérsia que os autos não evidenciam, nem a alegação da Requerente demonstra.

É porém certo que o sentido do questionado julgado é diverso daquele que o tribunal *a quo* sindicava e jurisdicionalmente revogou.

E os autos mostram também que o Ex.mo Magistrado do Ministério Público junto do Tribunal de 1ª Instância, ali recorrido, sustentara também opinião/parecer diverso – cfr. fls. 221 e 222 -.

E mostram mais, agora, também a discordância da Administração Tributária.

Nada disto porém pode surpreender. Essa é antes a bem salutar característica da controvérsia processual que sempre se desenvolve no domínio das questões submetidas a apreciação e decisão judiciária.

E a discordância com o sentido do decidido, por si só, embora susceptível de legitimar/motivar recurso jurisdicional ordinário, se e quando admissível, revela-se antes e para o efeito jurídico processual que cumpre - admissibilidade da revista excepcional

(que o legislador quis bem contido nos estritos limites que lhe definiu – art.º 150º do CPTA -) - manifesta e processualmente ineficaz.

Acresce que, bem ao contrário do invocado pela Requerente, compulsado o controvertido aresto, se não vislumbra que os Senhores Juizes Desembargadores que o subscreveram tivessem tido, para decidir, de efectuar operações de natureza lógica e actividade exegética de dificuldade superior à comum,

Nem se vê como a concreta situação factual dos autos, tal como se mostra definida, agora de forma definitiva e insindicável – art.º 150º n.º 3 e 4 do CPTA -, possa, como sustenta a Requerente, com apoio, aliás, do Ilustre Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal, revelar-se susceptível de capacidade de expansão para além daqueles seus estreitos limites,

Assim se revelando, antes, bem fantasiosas e porventura inconsequentes as invocadas referências a repetições em todos os ramos da actividade económica ou, nas palavras da Requerente, “... *a questão respeita a todos os fornecedores de bens de consumo e não apenas a um ou outro setor específico.*”

Acresce, para o efeito que cumpre - admissão da requerida revista - que a invocada capacidade de expansão da controvérsia, se controvérsia houvesse, ainda assim, só relevaria efeito útil e legitimador se a apontada decisão judicial se revelasse *ostensivamente errada* ou *juridicamente insustentável*, em termos de poder qualificar-se como susceptível de integrar “*erro grosseiro ou decisão descabidamente ilógica e infundada ...*”, ou, no mínimo, passível de suscitar *dúvidas fundadas* emergentes de *divisões de correntes jurisprudenciais ou doutrinárias*.

Ora, como vem de demonstrar-se, nada disto se verifica ocorrer no ajuizado caso dos presentes autos.

Não é, assim, caso de lançar mão da *válvula de segurança do sistema* viabilizado pelo requerido, especial e extraordinário meio processual de recurso jurisdicional de revista consagrado pelo invocado art.º 150º do CPTA.

Pelo exposto, acordam os Juízes desta formação – art.º 150º n.º 5 do CPTA – da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em não admitir a requerida revista.

Custas pela Recorrente Administração Tributária.

Lisboa, 14 de Fevereiro de 2013. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Dulce Neto* — *Valente Torrão*.

## Acórdão de 14 de fevereiro de 2013.

### Assunto:

*Coligação de oponentes. Requisitos. Consequências da ilegal coligação.*

### Sumário:

- I — Nos termos do disposto no art.º 30º do CPC, subsidiariamente aplicável em processo tributário “ex vi” art.º 2º, alínea e) do CPPT, é permitida a coligação de oponentes quando seja a mesma e única a causa de pedir, quando os pedidos estejam entre si numa relação de prejudicialidade ou de dependência, ou quando a procedência dos pedidos principais dependa essencialmente da apreciação dos mesmos factos ou da interpretação e aplicação das mesmas regras de direito.*
- II — Não ocorre a existência da mesma e única causa de pedir quando ambos os oponentes invocam a inexistência de culpa na insuficiência do património da executada originária, mas um deles invoca ainda a ausência de gerência de facto no período a que se reportam as dívidas.*
- III — Deste modo, violando essa coligação de oponentes o art.º 30º do CPC, ocorre exceção dilatória, nos termos da alínea f) do art.º 494º do CPC, pelo que o juiz deve abster-se de conhecer do pedido e absolver a Fazenda Pública da instância (al. e) do n.º 1 do art.º 288º do CPC).*

Processo n.º 1067/12-30.

Recorrente: A..... e Outra.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

**I** – A..... e mulher B....., melhor identificados nos autos, vêm recorrer da decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga que indeferiu liminarmente a petição inicial de oposição à execução fiscal, instaurada contra a devedora originária “C....., Ld<sup>sa</sup>” e contra eles revertida para cobrança coerciva de dívidas de IVA de 2006 e 2007 e de IRC referente ao ano de 2007, no montante global de € 29.115,70, apresentando para o efeito, alegações nas quais concluem:

- a) A coligação pressupõe a existência de uma pluralidade de pedidos, diferentes entre si.
- b) No presente caso existe apenas um pedido, comum a ambos os Oponentes.
- c) A Fazenda Pública profere um único despacho de reversão para ambos os oponentes e estes, em conjunto, pedem a sua revogação.
- d) A questão da coligação não se coloca, não se exigindo que estejam preenchidos os requisitos do artigo 30º do Código de Processo Civil.
- e) A questão deve ser tratada à luz do litisconsórcio e não da coligação.
- f) De acordo com o artigo 27º, n.º 1 do Código de Processo Civil, não existe qualquer impedimento a que ambos os oponentes deduzam conjuntamente a oposição à execução.
- g) Se a Fazenda Nacional pode instaurar uma só execução contra ambos os oponentes, estes também podem deduzir uma só oposição a essa mesma execução.
- h) No caso concreto, devem aplicar-se as normas do Código de Processo Civil relativas ao processo executivo.
- i) A Fazenda Nacional observou as regras do litisconsórcio, considerando que a relação material controvertida dizia respeito a ambos os Oponentes e proferiu um único despacho de reversão.
- j) De acordo com as regras do processo civil, a apreciação dos pressupostos do litisconsórcio ou da coligação faz-se relativamente à instauração da execução e não à dedução de oposição.

k) A dita decisão do Tribunal a quo viola o disposto nos artigos 3º-A, 27º, n.º 1, 30º, n.º 1 e 813 e seguintes do Código de Processo Civil, todos aplicáveis por força do artigo 2º, alínea e) do Código de Procedimento e de Processo Tributário

TERMOS em que,

Deverá ser dado provimento ao presente recurso, alterando-se a sentença recorrida, no sentido proposto e defendido nas presentes alegações.

II. A Fazenda Pública não contra alegou.

III. O MP emitiu parecer a fls. 111/113, no sentido que o presente recurso merece provimento, devendo convidar-se os oponentes a apresentarem, querendo, oposições em separado.

IV. Colhidos os vistos legais cabe agora decidir.

V. A única questão a conhecer nos presentes autos é a de saber se os oponentes podiam ter deduzido uma única oposição, ou por outras palavras, se é admissível a coligação de oponentes.

V.1. Os recorrentes entendem não existir obstáculo legal à coligação louvando-se na seguinte argumentação:

A coligação pressupõe a existência de uma pluralidade de pedidos, diferentes entre si, sendo certo que, no caso dos autos, existe apenas um pedido, comum a ambos os oponentes, a Fazenda Pública proferiu um único despacho de reversão para ambos os oponentes e estes, em conjunto, pedem a sua revogação.

Deste modo, a questão da coligação não se coloca, não se exigindo que estejam preenchidos os requisitos do artigo 30º do Código de Processo Civil, devendo a questão deve ser tratada à luz do litisconsórcio e não da coligação, não existindo qualquer impedimento a que ambos os oponentes deduzam conjuntamente a oposição à execução ao abrigo do n.º 1 do artº 27º do CPC.

De acordo com as regras do processo civil, a apreciação dos pressupostos do litisconsórcio ou da coligação faz-se relativamente à instauração da execução e não à dedução de oposição.

V.2. Conforme resulta da petição inicial, os oponentes invocam, relativamente a ambos a inexistência de culpa na insuficiência do património da executada e, quanto à oponente, o não exercício da gerência de facto.

Sendo assim, estamos perante diferentes causas de pedir, embora o pedido vise o mesmo efeito - a revogação do despacho de reversão e a extinção da execução quanto a ambos os oponentes.

Este STA apreciou um caso muito semelhante no Acórdão de 18.10.2006 - Processo n.º 0232/06, tendo-se aí decidido que tal coligação era ilegal, com a seguinte fundamentação:

“A coligação ativa e passiva vem tratada nos artºs 30º do CPC e 12º do CPTA, aqui aplicável, que consideram admissível quando a causa de pedir seja a mesma e única ou quando os pedidos estejam entre si numa relação de prejudicialidade ou de dependência ou quando, sendo embora diferente a causa de pedir, a procedência dos pedidos principais depende essencialmente da apreciação dos mesmos factos ou da interpretação e aplicação das mesmas regras de direito ou de cláusulas de contratos perfeitamente análogas.

Do que fica exposto, resulta que a primeira hipótese refere-se à unidade da causa de pedir: quando a causa de pedir seja “a mesma e única”. E a causa de pedir é o ato ou facto jurídico de que emerge a pretensão do autor (cfr. artº 498º, n.º 1 do CPC).

Na hipótese vertente e como bem se salienta na decisão recorrida, a causa de pedir não é “a mesma e única”.

Na verdade, no pedido formulado pela oponente, o facto jurídico de que dele emerge, a causa de pedir, consiste no não exercício da gerência de facto. Por sua vez, no pedido formulado pelo oponente, a causa de pedir é o exercício da gerência e ausência de culpa pela insuficiência do património da executada originária para satisfazer as dívidas tributárias.

Temos, assim, que esta primeira hipótese e como bem decidiu o Mmº Juiz “a quo”, não se preenche no nosso caso, pois, como vimos, é diferente a causa de pedir de um e outro dos oponentes.

A segunda hipótese contemplada nos preditos artigos é a de “os pedidos estarem entre si numa relação de dependência”.

Como ensina o Prof. Anselmo de Castro, in Direito de Processo Civil, vol. I, 1981, pág. 179, “um pedido depende de outro sempre que do primeiro só se possa conhecer no caso da procedência do segundo”.

Ora, é evidente que nenhum dos pedidos formulados, nesta parte e embora iguais, está dependente do outro. Nada obsta a que seja julgado improcedente o pedido formulado pela oponente com base no não exercício da gerência de facto e procedente o pedido formulado pelo oponente com fundamento no facto de não ter sido por culpa sua que o património da executada originária se tornou insuficiente para pagar as dívidas tributárias.

Pelo que, nesta parte, a decisão recorrida não merece censura.

3 – Todavia e como vimos, a coligação de autores é também admitida quando, sendo embora diferente a causa de pedir, a procedência do pedido principal dependa essencialmente da apreciação dos

mesmos factos ou da interpretação e aplicação das mesmas regras de direito ou de cláusulas contratuais perfeitamente análogas.

No caso em apreço e como vimos, os factos materiais são diferentes. Num caso está em causa o exercício da gerência de facto e noutro o exercício da gerência e a total ausência de culpa pela insuficiência do património da executada originária para o pagamento das dívidas tributárias.

Como diferentes são também as mesmas regras de direito. Repare-se que a lei fala, não na interpretação e aplicação dos mesmos textos da lei e sim das “*mesmas regras de direito*”.

Ora, aqui as regras de direito são diferentes, pois a natureza do pedido – ser julgada procedente a exceção da ilegitimidade dos oponentes – assenta em factos diferentes e não conexos entre si.

E são os factos que determinam a aplicação das regras de direito.

Pelo que, nesta hipótese, também não se verificam os pressupostos de que depende a coligação ativa, nos termos dos artºs 30º, n.º 2 do CPC e 12º, n.º 1, alínea b) do CPTA, o que constitui exceção dilatória, de conhecimento oficioso, como resulta do disposto nos artºs 494º, alínea f) e 495º do CPC”.

Também no acórdão deste mesmo Supremo Tribunal e Secção, de 19.11.2008 -Processo n.º 0385/08, se escreveu que “... é permitida a coligação de autores quando seja a mesma e única a causa de pedir; quando os pedidos estejam entre si numa relação de prejudicialidade ou de dependência; ou quando a procedência dos pedidos principais dependa essencialmente da apreciação dos mesmos factos ou da interpretação e aplicação das mesmas regras de direito– nos termos do artigo 30.º do Código de Processo Civil.

A coligação de autores, quando entre os pedidos não exista a conexão exigida no artigo 30.º, constitui exceção dilatória, nos termos do artigo 494.º, alínea f), do Código de Processo Civil.

As exceções dilatórias são de conhecimento oficioso do Tribunal, de acordo com o artigo 495.º do Código de Processo Civil.

Por força da alínea e) do n.º 1 do artigo 288.º do Código de Processo Civil, o juiz deve abster-se de conhecer do pedido e absolver o réu da instância quando julgue procedente alguma exceção dilatória”.

Esta doutrina ficou também vertida no recente Acórdão de 30.05.2012 – Processo n.º 131/12, em que as causas de pedir dos oponentes eram também distintas - ilegitimidade por não exercício da gerência de facto por um dos oponentes e ausência de culpa na insuficiência do património da executada originária pelo outro oponente e ainda, entre outros, no Acórdão de 17.10.2012 – Processo n.º 0702/12, que, relativamente à causa de pedir, decidiu o seguinte:

“...o n.º 1 do artº. 30.º do CPC, para permitir a coligação de autores com fundamento na mesma causa pedir não se basta com a exigência dessa identidade, exigindo ainda que a causa de pedir seja única (se bem interpretamos a norma, não no sentido de uma só, mas no de que não existam outras causas de pedir que não sejam comuns a todos os autores).

E bem se entende essa exigência: na verdade, não faria sentido permitir a coligação de autores que, a par da mesma causa de pedir, invocassem, cada um deles, causas de pedir próprias, sob pena de as razões de economia processual justificativas da coligação saírem postergadas. É o que se passa no caso sub judice, em que, a par de uma causa de pedir comum a ambos os Oponentes, existem causas de pedir próprias de cada um.”

**V.3.** Aplicando esta doutrina ao caso dos autos temos que a coligação dos oponentes não se enquadra no disposto no artº 30º, nºs 1 ou 2 do CPC, já que não foi invocada uma “*mesma e única*” causa de pedir por ambos os oponentes. Na verdade, ambos invocaram a inexistência de culpa na insuficiência do património da executada originária (v. factos 20º a 30º e 47º e 48º da petição de oposição), mas a oponente invocou outra causa de pedir nos artºs 31º a 46º - a ausência de gerência de facto no período a que se reportam as dívidas.

Assim sendo, a decisão não poderia legalmente ter sido diferente da seguida pelo despacho recorrido, já que a coligação ilegal de oponentes constitui exceção dilatória, nos termos do artº. 494.º, alínea f), do CPC, pelo que o juiz deve abster-se de conhecer do pedido e absolver o réu da instância (alínea e) do n.º 1 do artigo 288.º do CPC)- neste sentido, para além dos acórdãos acima citados, v. ainda o Acórdão de 31.10.2012-Processo n.º 0640/12.

**V.4.** Apesar do que ficou escrito e que constitui a jurisprudência corrente deste STA, invocam os recorrentes violação pela decisão recorrida dos artºs 3º-A, 27º, nº1 e 813º do CPC.

E isto, em resumo, porque a questão da coligação não se coloca, não se exigindo que estejam preenchidos os requisitos do artigo 30º do Código de Processo Civil, devendo ser tratada à luz do litisconsórcio e não da coligação.

O artigo 27º, n.º 1 do Código de Processo Civil, não oferece qualquer impedimento a que ambos os oponentes deduzam conjuntamente a oposição à execução, até porque se a Fazenda Nacional pode instaurar uma só execução contra ambos os oponentes, estes também podem deduzir uma só oposição a essa mesma execução.

A Fazenda Nacional observou as regras do litisconsórcio, considerando que a relação material controvertida dizia respeito a ambos os Oponentes e proferiu um único despacho de reversão, pelo que



a apreciação dos pressupostos do litisconsórcio ou da coligação faz-se relativamente à instauração da execução e não à dedução de oposição.

No caso concreto, devem aplicar-se as normas do Código de Processo Civil relativas ao processo executivo.

**V.4.1.** Relativamente à violação do artº 3º-A do CPC, os recorrentes apenas invocam que podendo a FP instaurar um único processo de execução contra eles, sai violado o princípio da igualdade das partes consagrado naquela norma, não poderem eles deduzir também apenas um processo em conjunto.

O citado artigo diz o seguinte:

“O tribunal deve assegurar, ao longo de todo o processo, um estatuto de igualdade substancial das partes, designadamente no exercício de faculdades, no uso de meios de defesa e na aplicação de cominações ou de sanções processuais”.

Com esta norma pretende-se consagrar no processo o princípio da igualdade das partes assegurando a ambas, nomeadamente, meios de defesa e sanções processuais idênticas.

Ora, ao julgar-se ilegal a coligação dos oponentes não se está a discriminar os oponentes em relação à outra parte na execução - a Fazenda Pública. Estão-se apenas a cumprir as normas processuais estabelecidas na lei, no caso concreto no artº 30º do CPC, ex vi artº 2º, alínea e) do CPPT.

Não se mostra, assim, violado aquele dispositivo.

**V.4.2.** Relativamente à violação do artº citado artº 27º entendem os recorrentes que respeitando a relação material controvertida a ambos, poderiam ambos opor-se em conjunto à execução fiscal.

Diz o citado artº 27º:

“1. Se a relação material controvertida respeitar a várias pessoas, a ação respetiva pode ser proposta por todos ou contra todos os interessados; mas, se a lei ou o negócio for omissivo, a ação pode também ser proposta por um só ou contra um só dos interessados, devendo o tribunal, nesse caso, conhecer apenas da respetiva quota-parte do interesse ou da responsabilidade, ainda que o pedido abranja a totalidade

Ora, o litisconsórcio não deixa de ser uma coligação de réus ou de autores (legalmente obrigatória no caso de a lei o impor e voluntária quando depender da vontade das partes), obedecendo a determinados requisitos, um dos quais é que o pedido seja único, ou existindo vários pedidos, estes sejam essencialmente idênticos no seu conteúdo e fundamento. (Ac. RL, de 20.01.1983: CJ, 1983, 1.º-108)”.

Nos presentes autos está em causa a responsabilidade subsidiária dos oponentes relativamente à dívida tributária, existindo responsabilidade solidária entre si (artº 24º, n.º 1 da LGT) e podendo cada um deles invocar - como invocaram - distintas causa de pedir, o que fizeram na oposição. Cada um dos recorrentes formulou o pedido de extinção da execução com base em diferentes fundamentos - causas de pedir - (embora um deles fosse comum). Portanto, não se pode concluir que exista um pedido único, nem vários pedidos com o mesmo fundamento, pelo que não seria possível o litisconsórcio voluntário.

É irrelevante para o caso que o órgão da execução fiscal emita um único despacho de reversão, uma vez que a responsabilidade subsidiária é também solidária entre esses responsáveis. E, existindo vários responsáveis subsidiários a administração tributária pode exigir de qualquer deles a totalidade da dívida. E não sendo esta paga por um deles a execução pode prosseguir contra o outro ou outros.

**V.4.3.** Relativamente à violação dos artºs 813º e segs. do CPC, os recorrentes não esclarecem nas suas alegações como é que eles se mostram violados, pelo que este Tribunal não pode debruçar-se sobre tal questão.

No entanto, sempre se dirá que não parecem resultar dessas normas quaisquer argumentos a favor da tese dos oponentes, já que dos artºs 813º a 820º, não resulta que na execução não seja aplicável o disposto no artº 30º.

**VI.** Nestes termos e pelo exposto, nega-se provimento ao recurso, confirmando-se a decisão recorrida.

Custas pelos oponentes.

Lisboa, 14 de fevereiro de 2013. — *Valente Torrão* (relator) — *Ascensão Lopes* (Vencido nos termos que se seguem: Votei vencido e concederia provimento ao recurso no entendimento de que pelo menos nos casos em que o fundamento de oposição é a ilegitimidade (como sucede no caso dos autos) existe toda a conveniência na coligação de oponentes, possibilidade que a lei, numa leitura menos formal, não afasta.) — *Pedro Delgado*.

## Acórdão de 14 de Fevereiro de 2013.

### Assunto:

*IRS. Forma das notificações.*

**Sumário:**

- I — A regra no domínio das notificações relativas a IRS é que estas sejam efectuadas por mera carta registada (cfr. o n.º 3 do artigo 149.º do CIRS), apenas se efectuando através de carta registada com aviso de recepção as notificações a que se refere o artigo 66.º (do CIRS), ou seja, as notificações referentes a actos de fixação ou alteração da matéria tributável do imposto previstos no artigo 65.º daquele Código.*
- II — Tratando-se de uma liquidação adicional de IRS a forma a observar para a notificação da respectiva liquidação há-de ser a mesma que a lei estipula para o imposto a que respeita, ou seja, no caso, a forma legal de “carta registada”.*

Processo n.º 1137/12-30.

Recorrente: A.....

Recorrido: Fazenda Pública.

Relatora: Ex.<sup>ma</sup> Sr.<sup>a</sup> Cons.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Fernanda Maçãs.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

**I-RELATÓRIO**

1. A..... deduziu oposição à execução fiscal n.º 0043200701001140, instaurada pelo Serviço de Finanças de Arouca para cobrança de IRS do ano de 2002, no valor de € 3.515,12, no Tribunal Administrativo e Fiscal de Aveiro que, por sentença proferida, em 15 de Setembro de 2011, julgou a oposição improcedente.

2. Não se conformando com tal decisão, A..... interpôs recurso para a secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, apresentando as suas Alegações, com as seguintes Conclusões:

“1ª A validade da notificação por hora certa mediante afixação da nota de notificação na porta do escritório do local de trabalho do recorrente, nos termos do art. 240º, n.º 3, do CPC, estava dependente do posterior envio pelo Serviço de Finanças de carta registada ao notificando no prazo de dois dias úteis, comunicando-lhe a data e o modo por que o acto se considerava ter sido realizado, o prazo para o oferecimento da defesa e as cominações aplicáveis à falta desta, o destino dado ao duplicado.

2ª Em consequência, tal notificação foi inválida, o que acarreta a ineficácia da liquidação do IRS.

3ª A invalidade da notificação equivale à falta de notificação da liquidação do tributo no prazo de caducidade, e constitui fundamento de oposição à execução fiscal enquadrável na alínea i) do n.º 1 do art. 204º, do CPPT.

4ª Porque assim não entendeu, a dita sentença violou o disposto nos arts 241º do CPC e 204, nº1, alínea e), do CPPT.

Termos em que, e nos mais de direito doutamente supríveis por Vossas Excelências, deve ser dado provimento ao recurso, assim se fazendo Justiça.”

3. Não foram apresentadas Contra-alegações.

4. O Digno Representante do Ministério Público, junto do STA, emitiu parecer no sentido da procedência do recurso, por entre o mais:

“Como defende a doutrina — assim, o Conselheiro Carlos Lopes do Rego, no seu Comentário ao Código de Processo Civil, vol. I, pag. 231, a omissão do envio da carta prevista no art. 241.º do C.P.C. implica, pelo menos, nulidade, nos termos do art. 198.º do Código de Processo Civil; no mesmo sentido se pronunciam José Lebre de Freitas, A. Montalvão Machado, Rui Pinto, Código de Processo Civil anotado, vol. I, pag. 338, considerando que constitui formalidade essencial a expedição de carta registada, nos termos do dito art. 241.º.

E quanto àquela aplicação subsidiária parece ainda ser de aderir ao decidido pelo ac. do S.T.A. de 4-11-09 proferido no proc. 0679/09, cujo sumário foi transcrito pelo recorrente a fls. 68, em termos de sem a mesma decorrer a ineficácia da notificação, conforme resulta do previsto no art. 36.º n.º 1 do C.P.P.T., sendo que a sua falta, sendo relativa a acto directamente lesivo, como é o referido de liquidação, não é susceptível de posterior validação.

O recurso parece ser de proceder, sendo de anular o decidido, e julgando-se ainda extinta a execução fiscal...”

**II- FUNDAMENTOS****1- DE FACTO**

A Sentença, sob recurso, deu como provada a seguinte matéria:

“1. Contra o oponente, A....., pelo Serviço de Finanças de Arouca, foi instaurado o Processo de Execução Fiscal 0043200701001140 para cobrança coerciva de dívida prove-

niente de IRS de 2002, no valor global de €3 401, 40 — cfr. certidões de dívida de fls. 17 e seguintes dos autos;

2. Estas liquidações foram processadas no âmbito de uma acção inspectiva — cfr. informação de fls. 13 e seguintes;

3. No decurso da acção inspectiva o Oponente alterou o seu domicílio fiscal fixando-o no Lugar ....., — cfr. informação de fls. 13 e seguintes;

4. Para notificação ao oponente das inerentes liquidações foi expedida carta registada com aviso de recepção, para o domicílio fiscal fixado pelo Sujeito Passivo — cfr. informação de fls. 13 e seguintes;

5. Estas foram devolvidas com a indicação de “não procurou neste posto dos CTT” — cfr. informação de fls. 13 e seguintes dos autos

6. Em 27.12.2006, pelas 12H, funcionário do Serviço de Finanças de Arouca deslocou-se ao local de trabalho do Oponente, para o notificar do teor da liquidação oficiosa de correcção, do IRS do ano de 2002, como não o encontrou, procedeu à notificação do seu pai, B....., que ficou incumbido de lha transmitir que, no dia 28.12.2006, naquele mesmo local se procederia à sua notificação — cfr. certidão de notificação pessoal com hora certa a fls. 9 dos autos;

7. No dia 28.12.2006, pelas 16H30, deslocou-se funcionário da Direcção-geral de Impostos, ao Lugar ....., para proceder à notificação do contribuinte, A....., nos termos da notificação previamente realizada, como este não se encontrava no local nem ninguém capaz ou em condições de o transmitir ao notificado, foi afixado na porta do escritório do seu local de trabalho, notificação com o seguinte teor: “fica por este meio notificado do teor da liquidação de IRS do ano de 2002, n.º 2006 5004561396, no valor total de €3 401, 40 e para efectuar o pagamento da mesma no prazo de 30 dias, nos termos do art. 104º do Código de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS) (data limite de pagamento 29.01.2007), proveniente de liquidação oficiosa de correcção, podendo também reclamar da liquidação, nos termos do art. 104º CIRS e art. 70 do Código de Procedimento e de Processo Tributário, ou impugná-la nos termos do art. 140º CIRS e 102º Código de Procedimento e de Processo Tributário” — cfr. Notificação com hora certa a fls 10 dos autos.”

## 2- DE DIREITO

### 2. 1. Das questões a apreciar e decidir

O ora recorrente, citado no âmbito do processo de execução fiscal n.º 0043200701001140, instaurado pelo Serviço de Finanças de Arouca, para cobrança coerciva da quantia de 3.401,40 €, proveniente de IRS do ano de 2002, acrescida de juros de mora e custas, num total de 3.515,12€, deduziu oposição, invocando entre o mais, que não foi notificado da liquidação do tributo em causa no prazo de caducidade.

Com efeito, considerando que o direito à liquidação de IRS do ano de 2002 caducou em 31/12/2006 e uma vez que até essa data não foi notificada a liquidação, verifica-se o fundamento da oposição contido no art. 204º, n.º 1, alínea e), do CPPT.

No Tribunal Administrativo e Fiscal de Aveiro, por sentença de 15 de Setembro de 2011, a Mm<sup>a</sup> Juíza “a quo” julgou a oposição improcedente.

Para tanto, ponderou, entre o mais:

Seguindo a jurisprudência do Acórdão do STA de 779/2009, proc n.º 128/09, “(…)”

“O art. 240º, n.º 3, e o art. 241.º do CPC, nas redacções vigentes em Dezembro de 2005 e Janeiro de 2006, estabeleciam que — (não sendo possível obter a colaboração de terceiros, a citação é feita mediante afixação, no local mais adequado e na presença de duas testemunhas, da nota de citação, com indicação dos elementos referidos no artigo 235.º, declarando-se que o duplicado e os documentos anexos ficam à disposição do citando na secretaria judicial» e que — sempre que a citação se mostre efectuada em pessoa diversa do citando, em consequência do preceituado nos artigos 236.º n.º 2, e 240.º n.º 2, ou haja consistido na afixação da nota de citação nos termos do artigo 240. n.º 3, será ainda enviada, pela secretaria, no prazo de 2 dias úteis, carta registada ao citando, comunicando-lhe a data e o modo por que o acto se considera realizado, o prazo para o oferecimento da defesa e as cominações aplicáveis à falta desta, o destino dado ao duplicado e a identidade da pessoa em quem a citação foi realizada».

Nestas situações, a notificação considera-se efectuada na data em que ocorre a afixação.”

“Por todo o exposto”, conclui a sentença recorrida, “atendendo ainda ao facto de se ter procedido à notificação do contribuinte nos termos prescritos no art. 240º do Código de Processo Civil, entendemos que falece o argumento do Oponente segundo o qual não teria sido notificado da liquidação de IRS do ano de 2002, valor em cobrança coerciva no âmbito do Processo de Execução Fiscal 0043200701001140, a qual, por isso é, sem dúvida, exigível o que conduz, necessariamente, à improcedência da Oposição”.

Inconformado com esta decisão, vem o presente recurso invocando o ora recorrente, em síntese, que “A validade da notificação por hora certa mediante afixação da nota de notificação na porta do escritório do local de trabalho do recorrente, nos termos do art. 240º, n.º 3, do CPC, estava dependente do posterior envio pelo Serviço de Finanças de carta registada ao notificando no prazo de dois dias

úteis, comunicando-lhe a data e o modo por que o acto se considerava ter sido realizado, o prazo para o oferecimento da defesa e as cominações aplicáveis à falta desta, o destino dado ao duplicado”.

Em face das conclusões, que delimitam o objecto e âmbito do presente recurso, nos termos dos arts. 684º, n.º 3, e 685º-A/1, do CPC, a questão que importa decidir respeita ao problema de saber se a sentença recorrida incorreu em erro de julgamento ao concluir pela improcedência da oposição, por considerar o recorrente notificado da liquidação de IRS relativo a 2002, dentro do prazo de caducidade.

## 2.2. Da análise do erro de julgamento

2.2.1. Resulta do probatório que a liquidação de IRS em causa começou por ser comunicada ao recorrente por carta registada com aviso de recepção, para o domicílio fiscal por si fixado, tendo a mesma sido devolvida com indicação de “não procurou neste posto dos CTT”

Em 27.12.2006, pelas 12H, funcionário do Serviço de Finanças de Arouca deslocou-se ao local de trabalho do Oponente, para o notificar do teor da liquidação e como não o encontrasse, procedeu à notificação do seu pai, B....., que ficou incumbido de lhe transmitir que, no dia 28.12.2006, naquele mesmo local se procederia à sua notificação.

No dia 28.12.2006, pelas 16H30, deslocou-se funcionário da Direcção-geral de Impostos, ao Lugar ....., para proceder à notificação do contribuinte, nos termos da notificação previamente realizada. Como no local não se encontrasse ninguém capaz ou em condições de transmitir a comunicação ao notificado, procedeu-se à afixação na porta do escritório do seu local de trabalho do teor da liquidação de IRS relativa ao ano de 2002.

Como ficou dito, alega o recorrente que não se pode considerar devidamente notificado da liquidação em causa, porquanto, a notificação por hora certa mediante afixação da nota de notificação na porta do escritório do local de trabalho, nos termos do art. 240º, n.º 3, do CPC, estava dependente de posterior envio de carta registada, no prazo de dois dias úteis.

A Mmª Juíza, embora apoiando-se na jurisprudência do Acórdão deste Supremo Tribunal de 7/9/2009, acabou por não fazer correcta aplicação da mesma.

Com efeito, do mencionado Acórdão, sobre a regularidade da notificação com hora certa, pode ler-se, entre o mais, que “(...) A liquidação de IRS foi comunicada à ora Recorrente através de notificação pessoal, com observância do preceituado no art. 240º, n.º 3, do CPC, na redacção anterior ao DL n.º 226/2008, de 20 de Novembro (a que corresponde o n.º 4, nesta redacção).

Como resulta da sentença recorrida, em 28-12-2005, foi efectuada afixação da nota de notificação, contendo indicação dos elementos a entregar à ora Recorrente e declarando-se que os mesmos ficavam à sua disposição e o local onde se encontravam.

Posteriormente, em 2-1-2006, foi enviado um ofício à ora Recorrente, comunicando-lhe que tinha sido afixada a nota de verificação de notificação com hora certa à porta da sua residência”.

Acontece que, no caso em apreço, não foi cumprida esta última formalidade.

No entanto, no caso sub judice, apesar de tal omissão, iremos demonstrar que o recorrente foi regularmente citado dentro do prazo de caducidade.

Vejam os.

2.2.2. Em conformidade com o disposto no art. 45º, n.º 1, da LGT, “O direito de liquidar os tributos caduca se a liquidação não for validamente notificada ao contribuinte no prazo de quatro anos, quando a lei não fixar outro”, sendo que nos impostos periódicos, o prazo se conta a partir do termo daquele em que tivesse ocorrido o facto tributário (nº 4).

Sobre a forma de notificação das liquidações em IRS, a regra geral é a de que as notificações por via postal devem ser feitas no domicílio fiscal do notificando, por carta registada, considerando-se a notificação efectuada no 3º dia posterior ao do registo ou no 1º dia útil seguinte a esse, caso esse dia não seja dia útil (cfr. art. 149º, nºs 1 e 3, do CIRS).

A excepção vai para as situações a que se refere o art. 66º do CIRS, que devem ser efectuadas por meio de carta registada com aviso de recepção, segundo o disposto no art. 149º, n.º 3, do CIRS.

Sobre o sentido e alcance deste preceito ficou consignado no sumário do Acórdão deste Supremo Tribunal, de 28 de Novembro de 2012, proc n.º 685/2011:

“IV - A regra no domínio das notificações relativas a IRS é que estas sejam efectuadas por mera carta registada (cfr. o n.º 3 do artigo 149.º do CIRS), apenas se efectuando através de carta registada com aviso de recepção as notificações a que se refere o artigo 66.º (do CIRS), ou seja, as notificações referentes a actos de fixação ou alteração da matéria tributável do imposto previstos no artigo 65.º daquele Código.

V - Estando em causa notificações relativas a juros compensatórios de IRS retido na fonte e integrando-se os juros compensatórios da própria dívida de imposto (cfr. o n.º 8 do artigo 35.º da Lei Geral Tributária) a forma a observar para a notificação da respectiva liquidação há-de ser, parece-nos, a mesma que a lei estipula para o imposto a que respeitam, ou seja, no caso, a forma legal de “carta registada”.

Por sua vez, segundo o art. 92º (¹) do CIRS, «A liquidação do IRS, ainda que adicional, bem como a reforma da liquidação efectua-se no prazo e nos termos previstos nos artigos 45º e 46º da lei geral tributária.».

Ora, de acordo como art. 45, n.º 6, da LGT, “as notificações sob registo consideram-se validamente efectuadas no 3º dia posterior ao do registo ou no 1º dia útil seguinte a esse, quando esse dia não seja útil”.

Para além de o legislador não distinguir entre registo simples ou com aviso de recepção, segundo JORGE LOPES DE SOUSA (²) “está insita neste n.º 6 do art. 45º uma presunção inilidível de notificação para efeitos de contagem do prazo de caducidade do direito de liquidação”.

No sentido da natureza inilidível da presunção aponta o teor literal do preceito, ao utilizar a expressão «consideram-se» em vez de «presumem-se» não deixa margem para qualquer restrição quanto à amplitude de aplicabilidade da presunção, ao contrário de como se refere, por exemplo, no art. 39º, n.º 1, do CPPT para situação semelhante, mas com regime de presunção ilidível (cfr. o n.º 2 do art. 39º do CPPT).

Aplicando o exposto ao caso em análise, o recorrente não alegou nem demonstrou que não chegou a ter conhecimento do acto por motivo que lhe não foi imputável, nos termos e para os efeitos do disposto no art. 190º, n.º 6, do CPPT.

Pelo contrário, o recorrente limita-se a argumentar que “1ª A validade da notificação por hora certa mediante afixação da nota de notificação na porta do escritório do local de trabalho do recorrente, nos termos do art. 240º, n.º 3, do CPC, estava dependente do posterior envio pelo Serviço de Finanças de carta registada ao notificando no prazo de dois dias úteis, comunicando-lhe a data e o modo por que o acto se considerava ter sido realizado, o prazo para o oferecimento da defesa e as cominações aplicáveis à falta desta, o destino dado ao duplicado”, o que não veio a acontecer.

Por conseguinte, o único argumento aduzido pelo recorrente vai no sentido do não cumprimento pela Fazenda Pública da formalidade de posterior envio de carta registada nos termos mencionados.

Acontece que, como ficou demonstrado, no caso em apreço, a regularidade da notificação ao recorrente do acto de liquidação em causa não carecia do formalismo adoptado pela Fazenda Pública.

Reportando-se a situação em apreço a imposto de IRS relativo a 2002, resulta do ponto 4 do probatório que “Para notificação ao oponente das inerentes liquidações foi expedida carta registada com aviso de recepção, para o domicílio fiscal fixado pelo Sujeito Passivo”, dentro do prazo de caducidade.

Argumentar-se-á que a Administração Fiscal incorreu em excesso de formalismo ao enviar ao Recorrente uma carta registada com aviso de recepção, quando, como ficou dito, segundo a lei aplicável, bastaria o registo simples. No entanto tal excesso de formalismo não acarreta a invalidade da citação.

Em face do exposto, não podemos deixar de concordar, ainda que com distinta fundamentação, com a sentença recorrida quando conclui que o recorrente se deve considerar validamente notificado da liquidação de IRS do ano de 2002.

Improcede, pois, o presente recurso.

### III- DECISÃO

Termos em que acordam, em conferência, os Juizes Conselheiros do Supremo Tribunal Administrativo, em negar provimento ao recurso.

Custas pelo recorrente.

Lisboa, 14 de Fevereiro de 2013. — *Fernanda Maçãs* (relatora) — *Casimiro Gonçalves* — *Francisco Rothes*.

(¹) (Segundo JORGE DE SOUSA, com a Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, que deu nova redacção ao n.º 3 do art. 139º do CIRS, passou a bastar a carta registada, sem aviso de recepção, para todas as notificações relativas ao IRS com excepção das referidas no art. 67º do CIRS, pois trata-se de norma especial, posterior ao CPPT. Esta redacção foi mantida no art. 149º, n.º 3, do CIRS, na redacção dada pelo DL n.º 198/2001, de 3 de Julho, que corresponde àquele art. 139º, n.º 3” (cfr. Código de Procedimento e de Processo Tributário, 6ª ed., Áreas Editora, Lisboa, 2011, p. 372, nota (663).)

(²) (Cfr. ob. cit., p. 388.)

## Acórdão de 14 de Fevereiro de 2013.

### Assunto:

*Artigo 65º, n.º 1 do CPT. Atos ou decisões suscetíveis de alterarem a situação tributária dos contribuintes. artigo 67º do Código de Processo Tributário (CPT).*

**Sumário:**

- I — Consideram-se atos ou decisões suscetíveis de alterarem a situação tributária dos contribuintes não só aqueles que efetivamente determinam uma alteração desta, mas também aqueles em que está em discussão a possibilidade de se concretizar essa alteração, devendo ser assim qualificados os atos ou decisões que criam deveres ou encargos para os destinatários ou lhes restringem ou negam direitos que aqueles entendem ter, bem como as decisões finais dos processos gratuitos, suscetíveis de reclamação, recurso ou impugnação judicial.*
- II — De acordo com o disposto no n.º 1 do artº 65º do CPT, estes atos ou decisões deviam ser notificados por carta registada, com aviso de receção, considerando-se efetuada a notificação na data em que ele for assinado pelo destinatário (artº 66º, n.º 3 do mesmo diploma).*
- III — Estando em causa nos autos o indeferimento de uma reclamação gratuita relativa a liquidações de IRS, estamos perante uma decisão enquadrável no n.º 1 do artº 65º acima citado, pelo que se impunha a notificação por carta registada com aviso de receção, a qual foi efetuada por essa forma, quer quanto aos recorrentes, quer quanto ao seu mandatário.*
- IV — Embora o artº 67º n.º 3 do CPT estabelecesse que as notificações aos mandatários “serão feitas por carta ou aviso registados, dirigidos para o domicílio ou escritório dos notificandos” o mesmo não proibia que os mesmos pudessem ser notificados por carta com A/R.*
- V — Deste modo, notificado o mandatário por esta forma, o prazo de interposição de recurso hierárquico contava-se a partir da data da assinatura do aviso de receção.*

Processo n.º 1145/12-30.

Recorrente: A..... e outra.

Recorrido: Subdiretor-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Valente Torrão.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

**I-** A..... e B....., com os demais sinais dos autos, vêm recorrer da decisão do Tribunal Tributário de Lisboa que julgou improcedente a ação administrativa especial por eles deduzida, contra o Ministério das Finanças pedindo a anulação do despacho de 18/08/2004 do Sub Diretor dos Impostos, que rejeitou por intempestividade o recurso hierárquico interposto para o Ministro das Finanças, apresentando para o efeito, alegações nas quais conclui:

A) O problema dos autos reconduz-se a saber se o prazo em apreço se conta a partir da data da assinatura do aviso de receção do ofício remetido a 22/05/1997 a 23/05/1997 - ou a partir de 26/05/1997, de acordo com a dilação de 3 dias prevista no art. 66º n.º 1 do C.P.T. e no art. 254º do C.P.C..

B) A sentença recorrida aplica ao acaso dos autos as regras do artº. 65º n.º 1 e 66º, n.º 3 do C.P.T., que determinam que - tendo as notificações por objeto atos ou decisões suscetíveis de alterarem a situação tributária dos contribuintes - a notificação se considera realizada na data da assinatura do aviso de receção. Mais sustenta a sentença recorrida que o artº. 67º do C.P.T. - relativo às notificações aos mandatários - não afasta o regime daqueles outros preceitos legais.

C) Porém, a norma do artº. 67º do C.P.T. é uma norma especial em relação às regras gerais dos arts. 65º e 66º.

Assim sendo, estando o contribuinte representado por mandatário/advogado, aplica-se a regra do artº. 67º - em todas as situações - já que ubi lex non distinguit nec nos distinguere debemus.

D) É que os advogados - e os que exercem profissionalmente o mandato - até têm a obrigação de ter essa estrutura instalada, assegurando, num escritório, a receção da correspondência registada que lhes é dirigida, razão pela qual não é razoável exigir que as notificações que lhes são dirigidas o tenham de ser com aviso de receção.

E) Pelo exposto, a sentença recorrida aplica erroneamente ao caso dos autos as regras dos artºs 65º a 66º do C.P.T., quando deveria aplicar as regras do artº. 67º do C.P.T. e, por força do artº. 2º-f) do C.P.T., o regime do artº. 254º do C.P.C., que é equivalente à regra do artº. 66º n.º 1 do C.P.T..

F) Ademais, in casu, mesmo que se aplicasse o regime geral dos arts. 65º a 66º do C.P.C., a verdade é que a situação em apreço não se enquadra no n.º 1 do artº. 65º, mas no n.º 2 do mesmo preceito legal.

G) É que, na situação em apreço, estávamos perante uma decisão que indeferira um pedido de reclamação, pelo que o ato em notificação não era suscetível de alterar a situação tributária do contribuinte.

H) Assim sendo, a notificação não foi efetuada ao abrigo do art.º 65º, n.º 1 do C.P.T., mas do seu n.º 2. A efetuar por correio registado, nos termos do art.º 65º n.º 2 do C.P.T., que se presume feita no terceiro dia útil posterior ao registo, nos termos do art.º 66º n.º 1 do C.P.T., razão pela qual a sentença recorrida também aplicou erroneamente os preceitos legais em que se funda.

Termo em que o recurso merece provimento, com as legais consequências.

II. A subdiretora Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou as suas contra alegações com as seguintes conclusões:

1ª) A sentença recorrida prima por excelência de decisão e qualidade de argumentação e configura os factos de forma irrepreensível aplicando a lei - os artigos 65º, n.º 1, 66º, n.º 3 e 67º do CPT - aos mesmos factos numa interpretação que respeita e acolhe o seu espírito.

2ª) Face às conclusões da alegação do interposto recurso, as quais definem e delimitam o objeto do mesmo, verifica-se que o recurso versa exclusivamente matéria de direito, cabendo o seu conhecimento à secção de contencioso tributário do STA, exceção dilatória cuja verificação obsta ao conhecimento do mérito da causa acordo com os art.ºs 493º, n.º 2; 494º, alínea a) e 495º do CPC.

3ª) Os RR acusam a sentença recorrida de aplicar erradamente os preceitos legais em que se funda por a notificação não ter sido efetuada ao abrigo do artigo 65º, n.º 1 do CPT, mas do seu n.º 2, já que, por se estar perante uma situação que indeferira um pedido de reclamação, o ato em notificação não era suscetível de alterar a situação tributária do contribuinte.

4ª) Ora os RR não suscitaram na petição inicial da interposta AAE esta questão - a de o ato em notificação não ser suscetível de alterar a sua situação tributária.

5) Na verdade, nesta ação apenas se vem arguir a ilegalidade do ato recorrido por o mesmo ter erroneamente aplicado o artigo 67º, n.º 3 do CPT e os artigos 253º e 254º do CPC, uma vez que esse dispositivo legal estabelece que as notificações dirigidas para os escritórios dos mandatários dos interessados se fazem por correio registado, presumindo-se feita a notificação postal no 3º dia posterior ao do registo ou no 1º dia útil seguinte a esse, quando o não seja, sendo a existência ou não do aviso de receção irrelevante para os efeitos dos autos.

6) Essa questão não constituiu objeto do litígio desenvolvido na 1ª instância, nem foi, por isso, conhecida pela decisão ora sindicada,

7ª) Consequentemente, não é lícito aos ora RR invocar em sede de recurso questões que não tenham suscitado perante o tribunal recorrido. E tais questões, novas, não podem ser apreciadas pelo tribunal de recurso (salvo em situações em que a lei expressamente o determine ou de conhecimento oficioso - cfr. artigos 676º, n.º 1 e 684º do CPC), o que não é, manifestamente, o caso *sub judice*.

8ª) Ou seja, porque extravasa o objeto do recurso, por ser questão nova que não foi antes suscitada perante o tribunal de 1º instância, devem irrelevar as alegações dos RR, insertas nas conclusões F), G) e H) alegações de recurso.

9ª) Contrariamente ao alegado pelos RR, não foi feita pela sentença recorrida errónea aplicação ao caso dos autos das regras dos artigos 65º e 66º do CPT.

10ª) Sobre a matéria é perfeitamente esclarecedor o comentário n.º 4 ao artigo 67º do CPT, a págs.148º do CPT anotado por Alfredo José de Sousa e José da Silva Paixão, 4ª edição.

11ª) A regra (geral) formulada no art.º 65.º, n.º 1 do mesmo compêndio legal, é no sentido da obrigatoriedade de serem efetivadas por carta registada com aviso de receção as notificações “*sempre que tenham por objeto atos ou decisões suscetíveis de alterarem a situação tributária dos contribuintes (...)*”.

12ª) Não tendo sido questionada pelos então AA, não se tratar de ato suscetível de alterar a sua situação tributária, carece de qualquer sentido lógico o facto do respetivo mandatário se escudar nessa sua qualidade de mandatário dos AA e ora RR para vir ao processo exigir o que a lei proíbe: a efetivação por mera carta registada de notificação que tenha por objeto ato ou decisão suscetível de alterar a situação tributária dos seus representados.

13ª) Ainda que se considere que a dilucidação da questão controvertida nos presentes autos passa pela determinação da natureza do ato notificado - decisão suscetível de alterar ou não a situação tributária dos RR - o que, sem conceder, apenas a título de patrocínio se hipotetiza - falece toda a argumentação dispendida pelos RR quando afirmam não se enquadrar a situação em apreço no n.º 1 mas sim no n.º 2 do artigo 65º do CPT.

14ª) A situação em discussão reporta-se a ato/decisão que negou direitos a benefícios que os RR entendiam ter.

15ª) E sobre a matéria tem sido entendimento jurisprudencial firme que devem considerar-se “*atos e decisões suscetíveis de alterarem a situação tributária dos contribuintes não apenas os que em concreto produzem uma alteração de tal situação, mas também todos aqueles em que se discuta a possibilidade dessa concretização*”.

16ª) Sendo qualificados como tal também “*os atos ou decisões que criam deveres ou encargos para os destinatários ou lhes restringem ou negam direitos que aqueles entendem ter*”.

17ª) As notificações de atos que neguem direitos a benefícios fiscais por se concretizarem numa alteração da situação tributária dos respetivos destinatários, devem processar-se por via de carta registada com A/R, sob pena de os destinatários poderem vir a ser considerados como não validamente notificados.

18ª) A decisão de indeferimento em causa tinha de ser notificada por carta registada com A/R não sendo bastante o envio de carta registada.

Nestes termos e nos mais de direito, deverá ser julgada procedente a invocada exceção de incompetência absoluta do TCAS, em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso, sendo competente a Secção do Contencioso Tributário do STA e/ou ser mantida a Sentença Recorrida, negando-se provimento ao Recurso interposto por não se verificarem os vícios alegados, tudo, com as inerentes consequências legais.

Devem, outrossim, os RR ser condenados em custas e restantes despesas processuais e procuradoria condigna ao advogado do R.

**III.** Por acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul proferido a fls. 158/164, este declarou-se incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, porque no seu entendimento, este tem por exclusivo matéria de direito, sendo assim competente a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

**IV.** Neste Tribunal, o MP não emitiu parecer.

**V.** Colhidos os vistos legais cabe agora decidir.

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

A) Por despacho de 19/05/1997, o Diretor de Finanças (i) indeferiu o pedido formulado no âmbito do Processo de Reclamação n.º 40031.9/91, (ii) revogou o despacho de 8/11/1995 e (iii) manteve as liquidações relativas ao IRS do ano de 1989 - cfr. fls. 44 e 44-verso do processo instrutor, cujo conteúdo se dá aqui por integralmente reproduzido.

B) O Mandatário dos interessados - ora Autores - tomou conhecimento do dito despacho, de 19/05/1997, por ofício, da mesma data, que foi expedido em 22/05/1997- cfr. fls. 45, 46, 47 e 47-verso, cujo conteúdo se dá aqui por integralmente reproduzido.

C) O respetivo aviso de receção foi assinado em 23/05/1997 - cfr. fls. 45, 46, 47 e 47- verso, cujo conteúdo se dá aqui por integralmente reproduzido.

D) A assinatura dos avisos de receção, referentes à correspondência dirigida Mandatário dos interessados, é assegurada pelos serviços administrativos do respetivo escritório - por acordo.

E) Em 25/06/1997, e relativamente ao despacho de 19/05/1997, foi interposto recurso hierárquico para o Ministro das Finanças - cfr. fls. 50 a 57 do processo instrutor, cujo conteúdo se dá aqui por integralmente reproduzido.

F) Tendo merecido, em 11/03/2004, despacho que, concordando com fundamentos constantes de uma informação e de um parecer, segundo os quais "*deve ser negado provimento ao presente recurso hierárquico por o mesmo ter sido interposto fora do prazo legalmente estabelecido*", manteve o ato recorrido - cf. fls. 61 a 65 do processo instrutor, cujo conteúdo se dá aqui por integralmente reproduzido.

**VII.** Conforme referido na conclusão da alínea A) dos recorrentes, a questão dos autos reconduz-se a saber se o prazo para interposição do recurso hierárquico se devia contar a partir da data da assinatura do aviso de receção do ofício remetido a 22/05/1997 ou a partir de 26/05/1997, de acordo com a dilação de 3 dias prevista no art.º 66º, n.º 1 do C.P.T. e no art.º 254º do C.P.C..

**VII.1.** A decisão recorrida entendeu que tal prazo deveria contar-se a partir da data da assinatura do aviso já que, por aplicação do disposto no n.º 1 do art.º 65º do CPT, então em vigor, a notificação deveria ser obrigatoriamente efetuada por carta registada com aviso de receção e, nestes casos, por determinação do n.º 3 do art.º 66º do mesmo diploma, a notificação considera-se efetuada na data em que ele for assinado pelo destinatário ou por pessoa que o possa fazer nos termos do regulamento dos serviços postais.

**VII.2.** Os recorrentes, por sua vez, defendendo entendimento contrário, argumentam da seguinte forma:

A norma do art.º 67º do C.P.T. é uma norma especial em relação às regras gerais dos arts. 65º e 66º. pelo que, estando o contribuinte representado por mandatário/advogado, aplica-se a regra do art.º 67º em todas as situações.

Isto porque os advogados - e os que exercem profissionalmente o mandato - até têm a obrigação de ter essa estrutura instalada, assegurando, num escritório, a receção da correspondência registada que lhes é dirigida, razão pela qual não é razoável exigir que as notificações que lhes são dirigidas o tenham de ser com aviso de receção.

De qualquer forma, mesmo que se aplicasse o regime geral dos arts. 65º a 66º do C.P.C., a verdade é que a situação em apreço não se enquadra no n.º 1 do art.º 65º, mas no n.º 2 do mesmo preceito legal,



já que, na situação em apreço, estávamos perante uma decisão que indeferira um pedido de reclamação, pelo que o ato em notificação não era suscetível de alterar a situação tributária do contribuinte.

Assim sendo, a notificação deveria ser efetuada por correio registado, nos termos do art.º 65º n.º 2 do C.P.T., que se presume feita no terceiro dia útil posterior ao registo, nos termos do art.º 66º n.º 1 do C.P.T.

Deste modo, recebida a carta no dia 23/05/97, foi tempestiva a interposição do recurso em 26.06.97.

**VII.3.** A entidade requerida, por sua vez, defende a manutenção da decisão recorrida invocando que este STA não deve conhecer da questão de saber se está ou não em causa um ato suscetível de alterar a situação tributária do contribuinte, uma vez que essa questão não foi suscitada na petição inicial. Com efeito, nessa petição os recorrentes apenas vieram arguir a ilegalidade do ato recorrido por o mesmo ter erroneamente aplicado o artigo 67º, n.º 3 do CPT e os artigos 253º e 254º do CPC. Essa questão não constituiu objeto do litígio desenvolvido na 1ª instância, nem foi, por isso, conhecida pela decisão.

Assim, porque extravasa o objeto do recurso, por ser questão nova que não foi antes suscitada perante o tribunal de 1ª instância, devem irrelevar as alegações dos RR, insertas nas conclusões F), G) e H) alegações de recurso.

De todo o modo, anda que se considere que a dilucidação da questão controvertida nos presentes autos passa pela determinação da natureza do ato notificado - decisão suscetível de alterar ou não a situação tributária dos RR - falece toda a argumentação dispendida pelos RR quando afirmam não se enquadrar a situação em apreço no n.º 1 mas sim no n.º 2 do artigo 65º do CPT.

É que a situação em discussão reporta-se a ato/decisão que negou direitos a benefícios que os RR entendiam ter, sendo que devem considerar-se “*atos e decisões suscetíveis de alterarem a situação tributária dos contribuintes não apenas os que em concreto produzem uma alteração de tal situação, mas também todos aqueles em que se discuta a possibilidade dessa concretização*”, bem como também “*os atos ou decisões que criam deveres ou encargos para os destinatários ou lhes restringem ou negam direitos que aqueles entendem ter*”.

As notificações de atos que neguem direitos a benefícios fiscais por se concretizarem numa alteração da situação tributária dos respetivos destinatários, devem processar-se por via de carta registada com A/R, sob pena de os destinatários poderem vir a ser considerados como não validamente notificados.

A decisão de indeferimento em causa tinha de ser notificada por carta registada com A/R não sendo bastante o envio de carta registada.

Vejamos então qual destes entendimentos colhe o apoio legal.

**VIII.** Antes de mais e relativamente à questão de saber se a notificação respeitava a ato suscetível de alterar a situação tributária dos recorrentes, parece-nos que a mesma tem de ser apreciada, já que a decisão recorrida se baseou no art.º 65º do CPT que se reporta exatamente a essa questão. Assim, embora a decisão recorrida possa não ter afrontado diretamente essa questão entendemos dever dela conhecer para apreciação do mérito da causa.

**VIII.1.** O citado art.º 65º do CPT dispunha o seguinte, nos seus n.ºs 1 e 2:

*“1 - As notificações são efetuadas obrigatoriamente por carta registada com aviso de receção, sempre que tenham por objeto atos ou decisões suscetíveis de alterarem a situação tributária dos contribuintes ou a convocação para estes assistirem ou participarem em atos ou diligências.*

*2 - As notificações não abrangidas pelo número anterior serão efetuadas por carta registada”.*

De acordo com a doutrina e a jurisprudência, consideram-se atos ou decisões suscetíveis de alterarem a situação tributária dos contribuinte não só aqueles que efetivamente determinam uma alteração desta, mas também aqueles em que está em discussão a possibilidade de se concretizar essa alteração.

Assim, deverão ter essa qualificação os atos ou decisões que criam deveres ou encargos para os destinatários ou lhes restringem ou negam direitos que aqueles entendem ter.

Serão, por isso, de efetuar por carta registada com aviso de receção, entre outras e em princípio, as notificações de atos de liquidação de tributos que concretizem uma alteração da situação tributária e as de atos que recusem o reconhecimento de benefícios fiscais. (*V. Lopes de Sousa – CPPT – Volume I – 6ª edição, pág. 371*)

Os «*atos ou decisões suscetíveis de alterarem a situação tributária dos contribuintes*» são, desde logo, os atos tributários - correção ou fixação da matéria coletável, liquidação dos impostos - e as decisões finais dos processos gratuitos, suscetíveis de reclamação, recurso ou impugnação judicial. (Alfredo José de Sousa e Silva Paixão – CPT Anotado e Comentado, pág. 139).

Deste modo, uma decisão de indeferimento de reclamação graciosa, na qual se discutia a possibilidade de ser alterada a situação tributária do contribuinte, integra-se no n.º 1 da norma citada. (*Acórdão do STA, de 11.03.2009 – Processo n.º 919/2008*)

Aqui chegados temos então de concluir que a notificação em causa nos autos - notificação de despacho do Diretor de Finanças que indeferiu pedido formulado em reclamação graciosa – tinha de ser – como foi – efetuada por carta registada com aviso de receção.

E, efetuada por esta forma, considerava-se a notificação realizada na data em que fosse assinado pelo destinatário o aviso de receção (artº 66º, n.º 3 do CPT).

No caso dos mandatários, a regra geral constava do n.º 3 do artº 67º do CPT (Notificações *aos mandatários*) que dizia o seguinte:

*“3 - As notificações serão feitas por carta ou aviso registados, dirigidos para o domicílio ou escritório dos notificandos, podendo estes ser notificados pelo escrivão quando encontrados no edifício do tribunal ou da repartição de finanças”.*

Será então que, neste caso, sendo obrigatória a notificação do contribuinte por carta registada com A/R, o seu mandatário deveria ser notificado pela mesma forma, ou, obrigatoriamente, deveria este ser notificado por mera carta registada?

**VIII.2.** Sobre esta questão se pronunciaram Alfredo José de Sousa e Silva Paixão – CPT Anotado e Comentado, pág. 143, em anotação ao artº 67º do CPT, nos seguintes termos: *“Este normativo não altera, pois, o regime geral do artº. 65.º, que estabelece a regra da notificação postal.*

*Por isso, deve ser articulado com esse artº. 65º, de molde a que as notificações sejam por carta com aviso de receção dirigida ao mandatário judicial sempre que «tenham por objeto atos ou decisões suscetíveis de alterar a situação tributária dos contribuintes ou a convocação para estes assistirem ou participarem em atos ou diligências».*

*Não faria sentido que pelo facto de o contribuinte ter constituído mandatário se fosse menos exigente na forma de notificação de cada um deles”.*

Também este STA se pronunciou, sobre questão idêntica no Acórdão de 15.12.1993 – Processo n.º 017307, no qual se argumentou da seguinte forma:

*“A questão subordinante dos autos é, antes, a de saber se é legal a notificação por via postal com aviso de receção.*

*Ora, nos termos do artigo 67º do CPT, as notificações aos interessados que tenham constituído mandatário serão feitas na pessoa deste e no seu escritório - n.º 1- «por carta ou aviso registados, dirigidos para o domicílio ou escritório dos notificandos, podendo estes ser notificados pelo escrivão quando encontrados no edifício do tribunal ou da repartição de Finanças».*

*A lei não faz, pois, qualquer referência ao aviso de receção.*

*Mas isso não quer dizer que ele não possa ser utilizado.*

*Na verdade, prevê-se até uma forma de notificação mais solene: a efetuada na própria pessoa do mandatário.*

*Ora, a notificação - artigo 63º - tem por fim levar ao conhecimento do interessado um determinado facto.*

*E a garantia daquele obtém-se seguramente com a assinatura do aviso de receção. Daí que não haja de formular qualquer presunção.*

*O próprio artigo 65º do CPT é concretização de tal princípio ao exigir que as notificações relativas a atos mais importantes ou de maior relevância sejam efetuadas com aviso de receção, incluídos os próprios mandatários - cfr. Alfredo de Sousa e J. Paixão, Código de Processo Tributário Anotado, p. 131, nota 4.*

*Da circunstância não resulta, aliás, qualquer prejuízo para a recorrente, pois o prazo do recurso é sempre o mesmo - oito dias - e conta-se sempre do conhecimento da decisão.*

*Só que, quando não há lugar a aviso de receção, ele é presumido - presunção juris tantum: cf. artigo 66º do CPT.*

*A posição da recorrente é, até, algo contraditória: pois, sendo certo, nos autos, o conhecimento da decisão através da assinatura do aviso, ela, ainda assim, pretende utilizar-se da presunção do recebimento da carta registada em data diversa.*

*Ora, como daquele artigo 66º iniludivelmente resulta, a presunção só tem lugar quando não há aviso de receção - n.º 1. Quando o há - n.º 3 - «a notificação considera-se efetuada na data em que ele for assinado pelo destinatário ou por pessoa que o possa fazer nos termos do regulamento dos serviços postais».*

*Acrescente-se, ainda, que a abolição da exigência dos avisos de receção - artigo 1º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 121/76, de 11 de fevereiro -, deve-se ao augúrio de compressão das despesas públicas, à simplificação dos atos burocráticos e acumulação de serviço nos tribunais mas sempre sem prejuízo da segurança da comunicação - cf. o relatório do diploma.*

*Ora, já por aí se vê que se, não obstante for concretizada essa maior segurança, a notificação não pode ser tida por irregular, considerando-se então a data real da notificação, que não a meramente presumida”.*

*Não existem razões para se seguir entendimento diferente do que ficou exposto.*

*Acrescentaremos apenas que, como ficou dito no acórdão transcrito, o prazo para interposição do recurso hierárquico é sempre o mesmo, ao contrário do que parece resultar da conclusão da alínea A) dos recorrentes, que pretendem que, se a notificação tivesse sido efetuada por carta registada ao seu advogado, teriam uma dilação de três dias.*

O que é relevante para efeito de garantias de defesa é o conhecimento do ato e não a forma por que ele é notificado (salvo se da notificação menos solene resultar a diminuição dessas garantias).

Assim, são pertinentes também nesta matéria as considerações feitas no Acórdão desta STA, de 05.11.2003 – Processo n.º 011231, onde ficou escrito, para além do mais, o seguinte:

“Não sobra dúvida de que, prescrevendo a lei uma formalidade – remessa de carta registada com aviso de receção -, e procedendo-se em desacordo com essa prescrição – falta de aviso de receção – se incorre numa irregularidade, por preterição de formalidade legal.

Mas é entendimento jurisprudencial corrente que certas irregularidades devem considerar-se sanadas desde que a finalidade que a lei tem em vista com a imposição da formalidade tenha sido atingida, mau grado a sua preterição. Dito de outro modo, a irregularidade, mesmo que essencial, degrada-se, torna-se inconsequente, quando o escopo que ela visava assegurar foi, não obstante, atingido.

Tanto mais que o legislador, ao impor o aviso de receção, não quis garantir uma maior eficácia da notificação. Fica tão ciente daquilo que lhe é transmitido por uma carta aquele que a recebe com aviso de receção como aquele a quem tal aviso não é apresentado. Não é porque o destinatário tem de assinar um aviso, confirmando a receção, que a notificação se torna qualitativamente melhor.

O objetivo querido pelo legislador, ao escolher o meio, foi, antes, e só, alcançar aquilo que ele propicia: habilitar o remetente com um documento comprovativo da receção pelo destinatário, e da data em que tal ocorreu. Ou seja, a função do aviso de receção não é outra que proporcionar à Administração uma prova inequívoca de que a notificação se concretizou, na pessoa devida, e numa dada data.

Ora, no nosso caso, sabe-se, porque a recorrida o afirma, que recebeu a notificação. É verdade que tal notificação foi levada a cabo por meio que não respeitou integralmente a prescrição legal, que manda fazê-la por carta registada com aviso de receção. Mas a consequência da falta não é a inexistência da notificação, nem, sequer, a sua invalidade. É, apenas, o colocar a Administração perante a necessidade de provar que a notificação teve lugar, apesar da preterição da formalidade. Prova que, no caso, não tem que fazer, pois a recorrida não questiona, antes afirma, a receção da notificação”.

No caso dos autos, está também provado e aceite que o mandatário dos recorrentes tomou conhecimento do despacho em causa nos autos, tendo o aviso de receção sido assinado em 23.05.1997 (factos provados nas alíneas B) e C) do probatório supra).

E, assim, devendo a notificação ter-se por efetuada em 23.05.1997, por força do disposto no artº 66º, n.º 3 do CPT, o prazo de trinta dias para interposição do recurso hierárquico, iniciou-se no dia seguinte para terminar em 22 de junho do mesmo ano.

Como o recurso foi interposto em 25 de junho, (V. alínea f) do probatório), é manifestamente extemporâneo, como bem se decidiu.

A decisão recorrida é, por isso, de manter.

**IX.** Nestes termos e pelo exposto, nega-se provimento ao recurso, confirmando-se a decisão recorrida.

Custas pelos recorrentes

Lisboa, 14 de fevereiro de 2013. — *Valente Torrão* (relator) — *Ascensão Lopes* — *Pedro Delgado*.

## Acórdão de 14 de Fevereiro de 2013.

### Assunto:

*Caducidade do direito de impugnar. Remessa da petição inicial por correio registado. Competência em razão da hierarquia. Circunstâncias processuais. Conhecimento em substituição.*

### Sumário:

*I — Constando dos autos o envelope por que a petição inicial foi remetida a tribunal, pode este Supremo Tribunal Administrativo conhecer dos elementos dele constantes, porque integrantes do próprio processo judicial e susceptíveis de serem apreendidos por mera percepção (já não seria assim relativamente aos actos do processo administrativo), designadamente em ordem a ajuizar da tempestividade da apresentação daquela peça processual, mesmo que no recurso tenha meros poderes de revista, sem que daí resulte violação alguma das regras da competência em razão da hierarquia.*

- II — *Resultando dos autos que a remessa da petição inicial foi efectuada por correio registado no último dia do prazo para impugnar, é irrelevante, para efeitos de aferir da tempestividade da sua apresentação e da eventual caducidade do direito de impugnar, que o carimbo de entrada apostado naquela peça processual tenha data do dia seguinte, ou seja, após o termo daquele prazo, pois, nesse caso, vale como data da prática do acto a da efectivação do respectivo registo postal (cf. art. 103.º, n.º 6, do CPPT).*
- III — *Na sequência da revogação da sentença que julgou caducado o direito de impugnar e na impossibilidade de conhecer de mérito em substituição, por falta de julgamento da matéria de facto, devem os autos regressar à 1.ª instância, a fim de aí prosseguirem os autos.*

Processo n.º 1247/12-30.

Recorrente: A....., Lda.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

## 1. RELATÓRIO

1.1 A sociedade denominada “A....., Lda.” (a seguir Impugnante ou Recorrente) impugnou judicialmente as liquidações de juros compensatórios de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) que lhe foram efectuadas por a Administração tributária (AT) ter considerado que houve atraso na liquidação e entrega do imposto.

1.2 A Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Castelo Branco julgou a impugnação improcedente, por caducidade do direito de impugnar. Para tanto, considerou que a petição inicial deu entrada no dia seguinte ao termo do prazo de 15 dias, contado da notificação do indeferimento da reclamação graciosa.

1.3 Inconformada com a decisão, a Impugnante dela interpôs recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, recurso que foi admitido, com subida imediata, nos próprios autos e efeito meramente devolutivo.

1.4 A Recorrente apresentou as respectivas alegações, que sintetizou em conclusões do seguinte teor:

«1 - A Impugnante e ora recorrente foi notificada do indeferimento da reclamação graciosa no dia 31 de Janeiro [(1)] de 2007;

2 - O prazo para a propositura da impugnação judicial ocorreu no dia 15 de Fevereiro de 2007;

3 - A Impugnante e ora recorrente enviou por correio registado, datado de 15 de Fevereiro de 2007, a impugnação judicial que foi enviada para o TAFCB;

4 - O registo postal referido na conclusão anterior foi efectivado na data ali referida no balcão dos CTT, sito nos restauradores, em Lisboa.

5 - Assim sendo, a impugnação judicial a que diz respeito o presente recurso foi apresentada atempadamente.

*Pedido: Nestes termos e nos melhores de Direito, deve o presente recurso ser julgado procedente, por provado, devendo a sentença do Tribunal a quo ser substituída por outra que aprecie [...]o mérito da impugnação judicial».*

1.5 Com as alegações, a Recorrente apresentou documento – cópia do talão de um registo postal de correspondência remetida ao Tribunal Administrativo e Fiscal de Castelo Branco –, a fim de comprovar a data do registo postal respeitante ao envio a juízo da petição inicial.

1.6 A Fazenda Pública não contra alegou.

1.7 Recebidos os autos neste Supremo Tribunal Administrativo, foi dada vista ao Ministério Público e o Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de que se declare a incompetência deste Tribunal em razão da hierarquia e que a competência para conhecer do recurso é do Tribunal Central Administrativo Sul. Isto, em síntese, porque considerou que «a recorrente manifesta discordância quanto à apreciação efectuada sobre factos não levados ao probatório, nomeadamente, com base no decorrente de documento que foi junto com as motivações de recurso do qual defende resultar ter a impugnação judicial sido remetida a 15/2/2007».

1.8 Notificadas as partes do parecer do Ministério Público, apenas a Impugnante veio insurgir-se contra o entendimento de que este Supremo Tribunal Administrativo é incompetente em razão da hierarquia, pois «a prova documental respeitante a registos postais deve constar dos processos, o que permitirá desde logo, entre outras circunstâncias, efectuar uma correcta contagem dos prazos processuais», estimando que seja esse o caso e que foi apenas «para dissipar quaisquer dúvidas» que juntou às alegações o documento referido em 1.5.

1.9 Dispensaram-se os vistos dos Juízes adjuntos, atenta a simplicidade das questões a dirimir.

1.10 As questões que cumpre apreciar e decidir são, por esta ordem, as de saber se

- este Supremo Tribunal Administrativo é competente em razão da hierarquia para apreciar o recurso (questão suscitada pelo Ministério Público);
- a Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Castelo Branco fez correcto julgamento ao considerar caducado o direito de impugnar (questão suscitada pela Recorrente); na negativa,
- se pode este Supremo Tribunal Administrativo conhecer do mérito da impugnação judicial em substituição do Tribunal Administrativo e Fiscal de Castelo Branco e, na afirmativa, se a impugnação pode proceder.

## 2. FUNDAMENTAÇÃO

### 2.1 DE FACTO

2.1.1 A decisão recorrida efectuou o julgamento de facto nos seguintes termos:

«*Compulsados os autos e analisada a prova documental apresentada, encontram-se assentes, por provados, os seguintes factos com interesse para a decisão:*

1. Em 22/08/2006, a A....., Lda. deduziu reclamação graciosa contra as liquidações de juros compensatórios efectuadas em 16/06/2006 no montante total de € 1.543,10, em que requer a anulação das referidas liquidações – cfr. fls. 2 a 21 do processo administrativo em apenso aos autos;

2. Em 31/01/2007, a impugnante foi notificada do indeferimento da reclamação graciosa, por carta registada com aviso de recepção – cfr. fls. 87 e 87 verso do processo administrativo em apenso aos autos;

3. Em 16/02/2007 deduz a presente impugnação judicial – cfr. fls. 2 dos presentes autos».

2.1.2 Com interesse para a decisão a proferir, os autos revelam ainda o seguinte circunstancialismo processual <sup>(2)</sup>:

4. A petição inicial que deu origem à presente impugnação judicial foi remetida ao Tribunal Administrativo e Fiscal de Castelo Branco por correio registado em 15 de Fevereiro de 2007 (cfr., a fls. 56, o sobrescrito por que o Mandatário judicial da Impugnante remeteu a peça processual e os documentos com que a instruiu a juízo);

5. A petição inicial deu entrada naquele Tribunal no dia 16 de Fevereiro de 2007, data em que lhe foi aposto o carimbo de entrada (cfr. fls. 2).

### 2.2 DE DIREITO

#### 2.2.1 AS QUESTÕES A APRECIAR E DECIDIR

A Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Castelo Branco “indeferiu” a impugnação judicial deduzida na sequência do indeferimento de reclamação graciosa contra as liquidações de juros compensatórios de IVA e “absolveu da instância” a Fazenda Pública, com fundamento em caducidade do direito de impugnar, por entender que a petição inicial foi apresentada no dia seguinte ao do termo do prazo para o efeito, como resulta do «*carimbo aposto no rosto desse articulado*».

Desde logo, há que realçar que estava já há muito ultrapassada a fase liminar, sendo que a decisão sob recurso foi proferida no termo do processo – depois de ter sido apresentada contestação pela Fazenda Pública, produzida a prova testemunhal, dada às partes a possibilidade de alegarem, que a Impugnante aproveitou, e depois de ter sido emitido parecer pelo Representante do Ministério Público –, pelo que, nessa fase, já não podia ser “indeferida” a impugnação judicial.

Na verdade, a caducidade do direito de impugnar constitui uma excepção peremptória (cf. art. 493.º, n.ºs 1 e 3, do Código de Processo Civil (CPC)) e substancial, de conhecimento oficioso (cf. art. 333.º, n.º 1, do Código Civil e 496.º do CPC), que, verificada em sede liminar, determina o indeferimento liminar da petição inicial e, verificada a final, determina a absolvição do pedido.

Seja como for, a Impugnante insurgiu-se contra a decisão por considerar que inexistia razão para considerar caducado o direito de impugnar.

Não questionando que o prazo para impugnar seja o que foi considerado pela Juíza do Tribunal *a quo* – de 15 dias a contar da notificação do indeferimento da reclamação graciosa, como resulta do disposto no art. 102.º, n.º 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) <sup>(3)</sup> –, a Recorrente sustenta, no entanto, que a impugnação judicial deve considerar-se deduzida, não na data em que foi aposto o carimbo de entrada no Tribunal Administrativo e Fiscal de Castelo Branco, mas na data em que foi efectuado no correio o registo da correspondência por que aquela peça processual foi remetida a juízo.

O Representante do Ministério Público emitiu parecer no sentido de que este Supremo Tribunal Administrativo deve declarar-se incompetente em razão da hierarquia, declarando competente para conhecer do recurso o Tribunal Central Administrativo Sul. Isto, porque considerou que a Recorrente assenta a motivação do recurso num facto que não foi levado ao probatório, qual seja o de que a petição inicial foi remetida a tribunal por correio registado em 15 de Fevereiro de 2007.

Assim, em face da motivação do recurso e da posição assumida pelo Procurador-Geral Adjunto junto deste Supremo Tribunal Administrativo, as questões a apreciar e decidir são as que deixámos enunciadas em 1.10.

## 2.2.2 SOBRE A INCOMPETÊNCIA EM RAZÃO DA HIERARQUIA INVOCADA PELO MINISTÉRIO PÚBLICO

Cumpra iniciar a apreciação do recurso pela questão da competência, sabido que é questão de ordem pública e prioritária em relação a qualquer outra (cfr. art. 13.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (*CPTA*), aprovado pela Lei n.º 15/2002, de 22 de Fevereiro). Cumpra, designadamente, aferir da incompetência em razão da hierarquia, que determina a incompetência absoluta do tribunal, a qual é do conhecimento officioso e pode ser arguida até ao trânsito em julgado da decisão final (cfr. art. 16.º do CPPT), sendo que no caso foi arguida pelo Ministério Público.

Nos termos do disposto nos arts. 26.º, alínea *b*), e 38.º, alínea *a*), do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (ETAF), aprovado pela Lei n.º 13/2002, de 19 de Fevereiro, e no art. 280.º, n.º 1, do CPPT, a competência para conhecer dos recursos das decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância em matéria de contencioso tributário é da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo quando os recursos tenham por exclusivo fundamento matéria de direito, constituindo uma excepção à competência generalizada dos tribunais centrais administrativos, aos quais cabe conhecer «*dos recursos de decisões dos Tribunais Tributários, salvo o disposto na alínea b) do artigo 26.º*» (art. 38.º, alínea *a*), do ETAF).

Assim, para aferir da competência em razão da hierarquia do Supremo Tribunal Administrativo, há que olhar para as conclusões da alegação do recurso e verificar se, em face das mesmas, as questões controvertidas se resolvem mediante uma exclusiva actividade de aplicação e interpretação de normas jurídicas, ou se, pelo contrário, implicam a necessidade de dirimir questões de facto, seja por insuficiência, excesso ou erro, quanto à matéria de facto provada na decisão recorrida, quer porque se entenda que os factos levados ao probatório não estão provados, quer porque se considere que foram esquecidos factos tidos por relevantes, seja porque se defenda que a prova produzida foi insuficiente, seja ainda porque se divirja nas ilações de facto que se devam retirar dos mesmos <sup>(4)</sup>.

No caso *sub judice*, o Procurador-Geral Adjunto sustenta a invocada incompetência em razão da hierarquia na circunstância de a Recorrente ter invocado um facto que não consta do probatório da sentença: que a petição inicial foi remetida a tribunal por correio registado em 15 de Fevereiro de 2007.

Na verdade, estando em causa a caducidade do direito de impugnar, que passa pela determinação da data em que a petição inicial se deve considerar apresentada, a Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Castelo Branco, louvando-se expressamente no carimbo de entrada que foi apostado na petição inicial, consignou no probatório que «*Em 16/02/2007 [a Contribuinte] deduz a presente impugnação judicial*» (cf. n.º 3 dos factos provados).

Antes do mais, cumpre realçar que tal asserção não constitui um facto, mas antes uma conclusão, que só pode ser extraída em face da aplicação das regras de direito aos factos pertinentes.

Na verdade, como melhor veremos adiante, quando nos ocuparmos da questão da caducidade do direito de impugnar, saber em que data a impugnação judicial foi deduzida passa pela aplicação das normas aplicáveis aos factos relevantes, designadamente àqueles que respeitam ao meio por que a petição inicial foi apresentada no tribunal tributário ou no serviço periférico local.

O facto que a Juíza do Tribunal *a quo* poderia dar como provado em face dos elementos probatórios que referiu como suporte da sua convicção relativamente ao n.º 3 do probatório era aquele que consignámos supra sob o n.º 5: que a petição inicial deu entrada naquele Tribunal no dia 16 de Fevereiro de 2007, data em que lhe foi apostado o carimbo de entrada.

Seja como for, a verdade é que este Supremo Tribunal Administrativo não está impedido de – e, pelo contrário, está mesmo obrigado a – conhecer das circunstâncias processuais reveladas pelo próprio processo. Como diz JORGE LOPES DE SOUSA:

«*Relativamente aos actos do próprio processo judicial (ao contrário do que sucede com os que constem do processo administrativo), o STA tem vindo a entender que cabe nos seus poderes de cognição levá-los em conta, mesmo nos recursos em que tem meros poderes de revista, por alguns deles serem imprescindíveis para averiguar questões de conhecimento officioso que lhe cabe conhecer. Entre essas questões inclui-se a da tempestividade da apresentação de peças processuais, que é aferida pelas indicações que constam dos carimbos que nelas são colocadas ou outros documentos assinalando o registo electrónico da entrada, cujo teor tem as características de documento autêntico e, por isso, constitui matéria englobada nos poderes de cognição dos tribunais de revista, por ter valor probatório fixado na lei (arts. 363.º, n.º 2, 369.º, 370.º e 371.º, n.º 1, do CC e 722.º, n.º 2, do CPC, este último na redacção anterior ao DL n.º 303/2007, de 24 de Agosto, a que corresponde o n.º 3 na redacção dada por este Decreto-Lei). Aliás, não se podendo considerar como uma questão saber se o carimbo apostado numa peça processual tem o teor que tem (quando não é posta em causa a sua autenticidade), pois tal é apreensível por mera percepção, saber se através dele se prova ou não que a petição deu entrada nos serviços da administração tributária na data nele indicada é pura matéria de direito*» <sup>(5)</sup>.

Ou seja, o Supremo Tribunal Administrativo, mesmo nos recursos em que tem exclusivamente poderes de revista, deve conhecer officiosamente de todas as ocorrências processuais susceptíveis de serem apreendidas por mera percepção, sem que isso constitua atropelo algum às regras da competência em razão da hierarquia.

O mesmo Autor, em anotação ao art. 16.º do CPPT, a propósito da competência em razão da hierarquia, realça que «*não devem considerar-se como invocação de matéria de facto, as referências a peças que constem do processo, pois todas as ocorrências processuais são de conhecimento officioso*» (6).

Do que vimos de dizer resulta que o facto invocado pela Recorrente na motivação do recurso – que remeteu a petição inicial ao Tribunal Administrativo e Fiscal de Castelo Branco por correio registado em 15 de Fevereiro de 2007, apreensível pela mera observação do sobrescrito que a Secretaria daquele Tribunal juntou aos autos a fls. 56 –, porque é de conhecimento officioso por este Supremo Tribunal Administrativo, não determina a invocada incompetência em razão da hierarquia.

Improcede, pois, a questão prévia suscitada pelo Ministério Público.

### 2.2.3 DA CADUCIDADE DO DIREITO DE IMPUGNAR

Como deixámos já dito, não há dissídio relativamente ao prazo para impugnar nem quanto ao termo final do mesmo: 15 dias, a contar da notificação do indeferimento da reclamação graciosa (cfr. art. 102.º, n.º 2, do CPPT), que terminaram em 15 de Fevereiro de 2007.

A divergência situa-se na data em que deve considerar-se deduzida a impugnação judicial: 16 de Fevereiro, como entendeu a Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Castelo Branco, ou 15 de Fevereiro, como sustenta a Recorrente?

A solução não apresenta dificuldade alguma, bastando ter em conta que a petição inicial foi remetida a juízo por correio registado em 15 de Fevereiro de 2007 (facto do conhecimento officioso, como deixámos já dito) e o disposto no art. 103.º, n.ºs 1 e 6, do CPPT, que dispõem, respectivamente: «*A petição é apresentada no tribunal tributário competente ou no serviço periférico local onde haja sido ou deva legalmente considerar-se praticado o acto*» e «*A petição inicial pode ser remetida a qualquer das entidades referidas no n.º 1 pelo correio, sob registo, valendo, nesse caso, como data do acto processual a da efectivação do respectivo registo postal*».

Deve, pois, considerar-se que a impugnação judicial foi deduzida em 15 de Fevereiro de 2007 – data do registo postal da correspondência por que foram remetidos a juízo a petição inicial e documentos com que a mesma foi instruída –, ou seja, dentro do prazo legal para o efeito.

A sentença recorrida, que não atentou no facto de a petição inicial ter sido remetida a juízo por correio registado, e considerou apenas a data (16 de Fevereiro de 2007) em que lhe foi aposto o carimbo de entrada no Tribunal Administrativo e Fiscal de Castelo Branco, não pode, pois, manter-se na ordem jurídica, motivo por que, dando-se provimento ao recurso, deve ser revogada, como decidiremos a final.

### 2.2.4 DA POSSIBILIDADE DE CONHECIMENTO DO MÉRITO EM SUBSTITUIÇÃO

Provido o recurso, coloca-se agora a questão da possibilidade de conhecimento, em substituição, do mérito da impugnação judicial, apreciando os vícios invocados na impugnação judicial.

No entanto, porque a Juíza do Tribunal *a quo*, como se compreende face ao teor da decisão proferida, não se pronunciou sobre esses vícios, nem sequer fixou a matéria de facto pertinente para a apreciação dos mesmos, e porque este Supremo Tribunal está impedido o fazer, impõe-se que os autos baixem à 1.ª instância para que, se a tal nada mais obstar, sejam fixados os factos relevantes e conhecido o mérito da impugnação judicial.

### 2.2.5 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões:

I - Constando dos autos o envelope por que a petição inicial foi remetida a tribunal, pode este Supremo Tribunal Administrativo conhecer dos elementos dele constantes, porque integrantes do próprio processo judicial e susceptíveis de serem apreendidos por mera percepção (já não seria assim relativamente aos actos do processo administrativo), designadamente em ordem a ajuizar da tempestividade da apresentação daquela peça processual, mesmo que no recurso tenha meros poderes de revista, sem que daí resulte violação alguma das regras da competência em razão da hierarquia.

II - Resultando dos autos que a remessa da petição inicial foi efectuada por correio registado no último dia do prazo para impugnar, é irrelevante, para efeitos de aferir da tempestividade da sua apresentação e da eventual caducidade do direito de impugnar, que o carimbo de entrada apostado naquela peça processual tenha data do dia seguinte, ou seja, após o termo daquele prazo, pois, nesse caso, vale como data da prática do acto a da efectivação do respectivo registo postal (cf. art. 103.º, n.º 6, do CPPT).

III - Na sequência da revogação da sentença que julgou caducado o direito de impugnar e na impossibilidade de conhecer de mérito em substituição, por falta de julgamento da matéria de facto, devem os autos regressar à 1.ª instância, a fim de aí prosseguirem os autos.

### 3. DECISÃO

Face ao exposto, os juízes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, conceder provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida e ordenar que os autos regressem à 1.<sup>a</sup> instância, para aí prosseguirem, se a tal nada mais obstar.

Sem custas, uma vez que a Fazenda Pública não contra alegou o recurso.

Lisboa, 14 de Fevereiro de 2013. — *Francisco Rothes* (relator) — *Fernanda Maças* — *Casimiro Gonçalves*.

<sup>(1)</sup> Permitimo-nos corrigir o manifesto lapso de escrita: onde ficou escrito Maio queria dizer-se Janeiro, como resulta inequivocamente no teor das alegações (maxime n.º 5 da parte denominada contextualização do recurso, a fls. 128) e de toda a economia do recurso.

<sup>(2)</sup> Como melhor procuraremos demonstrar adiante, embora o Supremo Tribunal Administrativo não tenha competência em matéria de facto nos recursos que lhe são submetidos das decisões dos tribunais de 1.<sup>a</sup> instância (cfr. art. 26.º, alínea b), do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais), não está impedido e, pelo contrário, está obrigado a considerar as ocorrências processuais reveladas pelos autos, apreensíveis por mera percepção e que são do conhecimento oficioso.

<sup>(3)</sup> Diz o n.º 2 do art. 102.º do CPPT: «Em caso de indeferimento de reclamação graciosa, o prazo de impugnação será de 15 dias após a notificação».

<sup>(4)</sup> Vide, entre outros, os acórdãos da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- de 16 de Dezembro de 2009, proferido no processo com o n.º 738/09, publicado no Apêndice ao Diário da República de 19 de Abril de 2010 (<http://www.dre.pt/pdfgratiasac/2009/32240.pdf>), págs. 2052/2057, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/faa144134d6efbf5802576a30041135b?OpenDocument>;

- de 21 de Abril de 2010, proferido no processo com o n.º 189/10, publicado no Apêndice ao Diário da República de 30 de Março de 2011 (<http://www.dre.pt/pdfgratiasac/2010/32220.pdf>), págs. 670/674, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/8445188eb602055b80257711005292ba?OpenDocument>.

<sup>(5)</sup> Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado, Áreas Editora, 6.<sup>a</sup> edição, volume IV, anotação 23 h) ao art. 279.º, pág. 369.

<sup>(6)</sup> Ob. cit., volume I, anotação 10 ao art. 16.º, pág. 225.

## Acórdão de 14 de Fevereiro de 2013.

### Assunto:

*IRS. Graduação de créditos. Privilégio imobiliário geral. Penhora.*

### Sumário

*Os créditos da Fazenda Pública, relativos a IRC e IRS, gozam de privilégio imobiliário geral, nos termos dos artigos 11.º do CIRS e 108.º do CIRC, prevalecendo sobre os créditos reclamados garantidos por penhora.*

Processo n.º 1340/12-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorridos: D....., S. A. e Outros.

Relatora: Ex.<sup>ma</sup> Sr.<sup>a</sup> Cons.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Fernanda Maças.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

### I-RELATÓRIO

1. Por apenso à execução fiscal n.º 0078200901001493 que o Serviço de Finanças de Espinho instaurou contra A..... e B....., identificados nos autos, foram reclamados créditos, no TAF de Aveiro, pela Sociedade C..... S.A. – Indústria Agro-Alimentar, S.A., pelo D..... S. A., e pelo Representante da Fazenda Pública, não tendo a sentença recorrida graduado, no lugar que lhes competiam, os créditos exequendos de IRS relativo ao ano de 2007.

2. Inconformada, a representante da Fazenda Pública veio interpor recurso para este STA, apresentando as seguintes conclusões das suas alegações:

“1. No âmbito do processo de execução fiscal n.º 0078200901001493, foi em 03/04/2009 penhorado o bem imóvel sito em ..... inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ....., concelho de Espinho, sob o artigo n.º 3228, e descrito na Conservatória do Registo Predial de Espinho com o n.º 1233/19941012, tendo a referida penhora sido registada pela Ap. 5173, de 03/04/2009;



2. O referido processo de execução fiscal corre termos no Serviço de Finanças de Espinho, para cobrança coerciva das dívidas provenientes de IRS do ano de 2007, no montante de €2.186,71 e respectivos acréscimos legais;

3. Pela Fazenda Pública na sequência de notificação nos termos do artigo 243.º do CPPT foram reclamados Créditos no valor total de €351,20 respeitantes a IMI dos anos de 2007 e 2008, referentes ao prédio penhorado, em cobrança coerciva nos processos de execução fiscal n.ºs 0078200801016644, 0078200901009699 e 0078200901029150, os quais gozam de privilégio creditório imobiliário especial;

4. A sentença recorrida incorreu em errada interpretação e aplicação do Direito, porquanto a mesma não graduou, no lugar que lhes competiam, os créditos exequendos de IRS, do ano de 2007, e respectivos juros legais, os quais, além da garantia dada pela penhora registada em 03/04/2009, beneficiavam de privilégio creditório imobiliário geral, nos termos do artigo 111.º do CIRS, pelo que deveriam ter sido graduados em terceiro lugar, depois dos créditos hipotecários reclamados por “D....., S.A.”, e antes dos créditos reclamados por “C..... INDÚSTRIA AGRO-ALIMENTAR, S.A.”, que beneficia apenas da garantia resultante da penhora, de acordo com o disposto nos artigos 749º, n.º 1, e 822º, ambos do CC.

5. Logo, não o tendo feito, a douda sentença recorrida violou o disposto nos artigos 240º, n.º 1, do CPPT, nos artigos 733º, 749º, n.º 1, e 822º, do CC e no artigo 111.º do CIRS.

Nos termos vindos de expor e nos que V.ªs Ex.ªs, sempre mui doutamente, poderão suprir, deve ser dado provimento ao presente recurso e, em consequência, revogar-se a douda sentença recorrida substituindo-a por outra que admita, reconheça e gradue tais créditos no lugar que lhes competir, conforme se apresenta mais consentâneo com o Direito e a Justiça”.

3. Não houve contra-alegações.

4. O representante do Ministério Público, junto deste Tribunal, pronunciou-se no sentido de o recurso ser de proceder, alterando-se parcialmente a graduação de créditos, podendo ler-se, entre o mais, que:

“(...) De acordo com o previsto no art. 111.º do C.I.R.S., “para pagamento do I.R.S. relativo aos três últimos anos, a Fazenda Pública goza de (...) privilégio imobiliário geral sobre os bens existentes no património do sujeito passivo à data da penhora (...)”

Tendo o imóvel dos autos sido penhorado em 2009, ano em que foi ainda a penhora registada, goza o respectivo crédito do dito privilégio.

Os créditos da C..... beneficiam de garantia resultante de penhora, de acordo com o disposto nos arts. 949.º n.º 1 e 822.º do C. Civil.

Conforme decidido em vários acórdãos do S.T.A., em face destes últimos, é de dar prevalência na graduação a efectuar ao que resulta do privilégio, ainda que sendo o mesmo geral, em face do que, conjugadamente, resulta do previsto nos arts. 822.º e 733.º do C. Civil.

Tal o que foi decidido, por exemplo, no ac. de 23-5-12 proferido no proc. 0173/12, cujo sumário se transcreve, tal como está acessível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt): “os privilégios creditórios gerais surgem com a constituição do direito de crédito que garantem, mas a sua eficácia depende do acto de penhora sobre os bens que são objecto da respectiva incidência. II — No confronto com a penhora, como o privilégio geral já existe antes da penhora que o torna operativo, o credor privilegiado deve ser satisfeito antes do credor cuja única causa de preferência resulte da penhora.”

À respectiva fundamentação é, sem mais, de aderir, atendendo a que no mesmo foi já analisada a posição da doutrina citada no recurso interposto sobre o assunto, bem como a anterior jurisprudência no mesmo sentido, quer do mesmo tribunal (ac. de 30-11-04, no proc. 754/04), quer do Tribunal Constitucional (acs. 193/03, 697/04 e 231/07)”.

5. Com dispensa de vistos, atenta a simplicidade da questão, cumpre apreciar e decidir.

## II-FUNDAMENTOS

### 1. DE FACTO

Da sentença recorrida extrai-se a seguinte factualidade fixada:

“Por apenso à execução fiscal n.º 0078200901001943 e apensos que Serviço de Finanças de Espinho instaurou contra A....., contribuinte fiscal n.º....., e B....., contribuinte fiscal n.º....., ambos com domicílio (...) foram reclamados os seguintes créditos:

Pela sociedade C..... S.A. - Indústria Agro Alimentar S.A., pessoa colectiva n.º....., com sede em....., freguesia de....., Concelho de Vale de Cambra, com os seguintes fundamentos:

1 - A reclamante é exequente no âmbito do processo n.º 497/07.8TBVLC-A do 2.º Juízo do Tribunal Judicial de Espinho, que movera contra o executado A....., para pagamento da quantia de 6.150,00€.

2 - No âmbito do referido processo, foi penhorado no dia 29/01/2009 o prédio destinado a construção, denominado de “.....”, sito no lugar da....., freguesia de....., concelho de Espinho, inscrito na matriz sob o artigo 3228 e descrito na competente CRP sob o n.º 1233, conforme cópia do respectivo auto de penhora.

3 - A referida Penhora foi registada na competente CRP a 09/01/2009 pelo valor de 7.380,00€. Termina pedindo a graduação do seu crédito no lugar que, pela sua preferência legalmente lhe competir.

Pelo D..... S.A., NIPC ....., com sede na rua ..... n.º ..., Funchal, com os seguintes fundamentos:

1 - No exercício da sua actividade comercial, o Banco reclamante, através de contrato de mútuo com hipoteca outorgado em 16.07.2007 concedeu aos executados supra um empréstimo, sob a forma de mútuo com hipoteca, no montante de € 20.0000,00 como se infere pela referida escritura pública e respectivo documento complementar.

2 — Os executados, em detrimento do estabelecido no contrato de mútuo celebrado com o Banco reclamante, não liquidaram as prestações vencidas mensal e sucessivamente a partir de 16.11.2008 relativas à amortização do capital mutuado no âmbito do contrato de mútuo.

3 - Encontra-se, assim, vencido desde o dia 16.11.2008 o montante de € 18.031,13 relativo a capital mutuado, e não reposto ao reclamante, bem como o montante de € 1.844,43 relativo a juros moratórios à taxa contratual de 7,70%, acrescida da sobretaxa de 4% relativa à mora, vencidos entre 17.11.2008 e 07.10.2009 e imposto de selo sobre os juros de €74,00 tudo no montante global de €19.949,56 à data de 07.10.2009.

4 - Para garantia do cumprimento das responsabilidades assumidas pelos executados perante o Banco reclamante, provenientes do mútuo, juros estipulados, encargos e respectivas despesas judiciais e extrajudiciais, foi constituída pelos executados, a favor do reclamante, hipoteca voluntária sobre:

Prédio urbano composto por terreno para construção, sito na ..... - Lugar de ....., freguesia de ....., concelho de Espinho, descrita na Conservatória do Registo Predial de Espinho sob o n.º 1233 e artigo matricial 3.228, onde a respectiva aquisição se encontra registada a favor dos executados e sobre o qual recai a hipoteca voluntária a favor do Banco reclamante.

5 — O reclamante é, assim, credor dos executados pelo valor de € 18.031,13 relativo a capital mutuado, à data de 16.11.2008, bem como o montante de € 1.844,43 relativo a juros moratórios à taxa contratual de 7,70%, acrescida da sobretaxa de 4% relativa à mora, vencidos entre 17.11.2008 e 07.10.2009 e imposto de selo sobre os juros de € 74,00 tudo no montante global de € 19.949,56 à data de 07.10.2009.

6 - Sendo assim de € 19.949,56 o valor global do crédito do Banco reclamante sobre os executados a 07.10.2009, ao qual acrescerão os juros moratórios e imposto de selo que se vierem a vencer sobre o capital mutuado de € 18.031,13 até integral e efectivo pagamento até integral e efectivo pagamento, crédito esse que goza de garantia real (art.ºs 686º e 693º do C. Civil).

Termina pedindo a graduação do seu crédito no lugar que, pela sua preferência legalmente lhe competir.

Pelo Representante da Fazenda Pública foram reclamados os seguintes créditos:

A - Imposto Municipal sobre Imóveis

A importância de € 173,36, respeitante a Imposto Municipal sobre Imóveis, referente ao ano de 2007, em cobrança coerciva no âmbito do processo de execução fiscal n.º 0078200801016644.

A importância de € 88,92, respeitante a Imposto Municipal sobre Imóveis, referente ao ano de 2008, em cobrança coerciva no âmbito do processo de execução fiscal n.º 0078200901009699.

A estes valores acrescem juros de mora, calculados nos termos do artigo 3º do Decreto-Lei n.º 73/99, de 16 de Março, por força da remissão do n.º 3 do artigo 44º da Lei Geral Tributária. (...)

Em 3 de Abril de 2009, no âmbito do processo de execução fiscal n.º 0078200901001493, foi penhorado o prédio urbano sito em ....., inscrito na matriz predial da freguesia de ..... sob o artigo 3228, e descrito na Conservatória do Registo Predial de Espinho sob o n.º 1233/19941012. Esta penhora foi registada pela Ap. 5173, de 2009/04/03.

A quantia exequenda respeita a IRS de 2007”.

## 2. DE DIREITO

1. Vem o presente recurso interposto pela Fazenda Pública da sentença proferida pela Mmª Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Aveiro que, no segmento da graduação de créditos, não graduou, no lugar que lhes competia, os créditos exequendos de IRS, do ano de 2007, e respectivos juros legais.

Para tanto ponderou, a Mmª Juíza “a quo”, no que ao recurso importa:

“(…)

Ao concurso de credores apenas são admitidos, além do exequente, os que gozem de garantia real sobre os bens penhorados e cada concorrente só pode ser pago pelo produto dos bens a que a sua garantia respeite: artigo. 865º, n.º1 e 873º, n.º2 do Código de Processo Civil e 240º, nº1 do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Nos termos do artigo 686º, nº1 do Código Civil, a hipoteca confere ao credor o direito de ser pago pelo valor do imóvel hipotecado com preferência sobre os demais credores que não gozem de privilégio especial ou de prioridade de registo de igual garantia beneficiam os acessórios do crédito que constem do registo, sendo que, tratando-se de tiros, são abrangidos apenas os relativos a três anos, não obstante convenção em contrário: art.693º, nºs 1 e 2 do Código Civil.

“(…) Consequentemente, julgam-se verificados os créditos reclamados pelo Banco D....., S.A.

Quanto ao crédito reclamado pela Fazenda Pública relativo a IMI de 2007 e 2008:

(…) O crédito do Estado relativo a Imposto Municipal sobre Imóveis é, nestas condições, garantido por privilégio creditório especial imobiliário sobre o imóvel objecto da tributação (art. 122º, n.º 1, do CIMI e 733º, 734º e 744º, n.º 1 do Código Civil) graduando-se de acordo com o disposto no art. 747º, n.º 1, alínea a), do Código Civil.

Nos termos do art. 751º, do C. Civil, os privilégios imobiliários especiais preferem à consignação de rendimentos, à hipoteca ou ao direito de retenção, ainda que estas garantias sejam anteriores.

“(…) Assim, tendo em consideração a data da penhora do prédio a que dizem respeito, ou seja 03.04.2009 a quantia referente a IMI de 2007 e 2008 beneficiam do enunciado privilégio imobiliário especial.

“(…) Quanto ao crédito reclamado pela C..... S.A o mesmo também se julga verificado e beneficia da preferência resultante da penhora — artº 822º do C.C.

Quanto aos créditos exequendos:

O IRS é um imposto directo e, nos termos do art.º 111º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS), relativamente aos últimos três anos goza de privilégio mobiliário geral e privilégio imobiliário sobre os bens existentes no património do sujeito passivo à data da penhora.

Da mesma garantia beneficiam os juros desses créditos: art.734º do Código Civil.

Assim consideram-se todos os créditos reclamados verificados e de acordo com o artº 822º do C.C, todos eles beneficiam da preferência resultante da penhora e deverão ser pagos em conformidade com a antiguidade de registo.

Em consequência do exposto, julgando verificados os créditos reclamados e exequendos, procedendo-se à sua graduação pelo produto da venda do bem penhorado da seguinte forma:

- 1 — os créditos reclamados relativos a IMI de 2007 e 2008 e respectivos juros;
- 2 — o crédito reclamado pelo banco D....., S.A.;
- 3 — o crédito reclamado pela C....., Indústria Agro Alimentar S.A;
- 4 — o crédito exequendo e respectivos juros.”

Contra este entendimento se insurge a Fazenda Pública, argumentando, em síntese, que:

*“A sentença recorrida incorreu em errada interpretação e aplicação do Direito, porquanto a mesma não graduou, no lugar que lhes competiam, os créditos exequendos de IRS, do ano de 2007, e respectivos juros legais, os quais, além da garantia dada pela penhora registada em 03/04/2009, beneficiavam de privilégio creditório imobiliário geral, nos termos do artigo 111.º do CIRS, pelo que deveriam ter sido graduados em terceiro lugar, depois dos créditos hipotecários reclamados por “D....., S.A.”, e antes dos créditos reclamados por “C..... INDÚSTRIA AGRO-ALIMENTAR, S.A.”, que beneficia apenas da garantia resultante da penhora, de acordo com o disposto nos artigos 749º, n.º 1, e 822º, ambos do CC.*

*(...) Logo, não o tendo feito, a dita sentença recorrida violou o disposto nos artigos 240º, n.º 1, do CPPT, nos artigos 733º, 749º, n.º 1, e 822º, do CC e no artigo 111.º do CIRS.*

Em face do exposto, a questão central a decidir traduz-se em saber se é de proceder à graduação do crédito de IRS de 2007, e respectivos juros, em terceiro lugar, antes dos créditos reclamados por C..... INDÚSTRIA AGROALIMENTAR, S.A., como defende a recorrente.

**2.** Para pagamento do IRS e IRC relativo aos últimos três anos, a Fazenda pública goza de privilégio mobiliário geral e privilégio imobiliário sobre os bens existentes no património do sujeito passivo à data da penhora ou outro acto equivalente, nos termos do disposto no art.111º do CIRS e 108º do CIRC, respectivamente.

Tendo o imóvel dos autos sido penhorado em 2009, ano em que foi ainda a penhora registada, goza o respectivo crédito do dito privilégio.

Os créditos da C..... beneficiam de garantia resultante de penhora, de acordo com o disposto nos arts. 949.º n.º 1 e 822.º do C. Civil, referindo-se neste último preceito que o exequente adquire pela penhora o direito a ser pago pelo valor dos bens penhorados com preferência a qualquer credor que não tenha garantia real anterior.

A questão *sub judice* prende-se com o concurso entre o privilégio imobiliário geral de que gozam os créditos relativos a IRS e IRC e a penhora, uma vez que o Mmº Juiz “a quo” deu prioridade ao crédito garantido por penhora.

Sobre a não inconstitucionalidade no concurso entre o privilégio imobiliário geral e a penhora ponderou o Tribunal Constitucional, no Acórdão n.º 193/2003, Processo n.º 52/02, que o credor comum que obteve a penhora do imóvel não tem uma expectativa jurídica tão forte como a do credor hipotecário, pelo que, nesta conformidade, “não parece assim ser arbitrária, irrazoável ou infundada a consagração do referido privilégio a favor da Segurança Social. Não estamos, com efeito, perante uma afectação inadmissível, arbitrária ou excessivamente onerosa da confiança, já que a preferência resultante da penhora é de, algum modo, temporariamente aleatória”.

Nesta sequência aquele Tribunal conclui no mesmo Acórdão em “não julgar inconstitucional a norma do artigo 11º do Decreto-Lei n.º 103/80, de 8 de Maio, interpretada em termos de o privilégio mobiliário geral nela conferido às instituições de segurança social preferir à garantia emergente do registo da penhora sobre determinado imóvel”.

Esta jurisprudência do Tribunal Constitucional, embora sem dispor de força obrigatória geral, já foi acolhida por este Supremo Tribunal do Acórdão de 18/1/20102, proc n.º 648/11, e não vemos razão para nos afastarmos dela. Naquele aresto do STA acrescentou-se ainda, a favor da tese do Tribunal Constitucional que “(...) a preferência do privilégio creditório sobre a penhora resulta da conjugação dos artigos 822º com o artigo 733º do CCv, uma vez que a preferência que a penhora confere ao exequente de ser pago com preferência a qualquer outro credor que não tenha garantia real anterior, apenas existe nos casos em que a lei especial não estabeleça outras regras de preferência, sendo um desses casos as normas que estabelecem os privilégios. Por outro lado, confrontando-se o privilégio com créditos cuja única causa de preferência é a penhora, apesar dos direitos conferidos por ambas garantias se reportarem à mesma data – a da apreensão dos bens – o privilégio pré-existe e, por isso, o credor que dele goza deve ser satisfeito com prioridade”.

No caso *sub judice*, como bem refere o Ministério Público, no seu douto Parecer, “é de dar prevalência na graduação a efectuar ao que resulta do privilégio, ainda que sendo o mesmo geral, em face do que, conjugadamente, resulta do previsto nos arts. 822.º e 733.º do C.Civil”.

Neste contexto, os créditos exequendos supra identificados devem ser graduados em terceiro lugar, antes do crédito reclamado pela C..... INDÚSTRIA AGRO-ALIMENTAR. SA.

Em suma, em face do exposto, não podemos deixar de concluir que assiste razão à recorrente, devendo a sentença recorrida ser revogada, no segmento impugnado.

### III- DECISÃO

Acordam os Juizes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida no segmento impugnado, que no demais se mantém, e, em consequência, graduar os créditos pela ordem seguinte:

- 1 — os créditos reclamados relativos a IMI de 2007 e 2008 e respectivos juros;
  - 2 — o crédito reclamado pelo banco D....., S.A.;
  - 3 — o crédito exequendo relativo a IRS de 2007 e respectivos juros;
  - 4 — o crédito reclamado pela C....., Indústria Agro Alimentar S.A.;
- Sem custas.

Lisboa, 14 de Fevereiro de 2013. — *Fernanda Maçãs* (relatora) — *Casimiro Gonçalves* — *Francisco Rothés*.

## Acórdão de 14 de Fevereiro de 2013.

Processo n.º 1371/12-30.

Recorrente: A.....

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Lino Ribeiro.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

A....., com os demais sinais nos autos, solicita esclarecimento do acórdão deste Supremo Tribunal, de 9 de Janeiro de 2013, que negou provimento ao recurso jurisdicional interposto da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé que julgou improcedente a reclamação que, ao abrigo do artigo 276º do CPPT, efectuou do despacho do Director de Finanças de Faro que lhe indeferiu o pedido de anulação da venda executiva de ½ do prédio urbano correspondente à fracção autónoma designada pela letra “D”, sita na rua da ....., Lote ....., ....., Silves, inscrito na respectiva matriz sob o artigo 8.335.

Com fundamento do pedido, alega que o acórdão é omissivo quanto aos termos em que caducam e são canceladas as inscrições das penhoras e da hipoteca voluntária.

Cumpra decidir.

O acórdão é suficientemente claro relativamente às conclusões do recurso apresentado e que se resumiam ao reexame de duas questões: a) falta de informação adequada no edital que anunciava a venda de que apenas estava a ser vendida metade da fracção autónoma; e b) omissão no edital que anunciava a venda de que existiam ónus reais, nomeadamente uma hipoteca e três penhoras, que, por estar em causa a venda de apenas metade da fracção, não caducam.

A resposta que se deu em relação a esta questão, a que suscita a esclarecimento, permite compreender o destino das penhoras e hipoteca.

Aí se expõe o seguinte: «*Como se prescreve na alínea a) do n.º 1 do art. 257º do CPPT, constitui fundamento da anulação da venda a «existência de ónus real que não tenha sido tomado em consideração e não haja caducado». Ora, pelo disposto nos n.ºs 2 e 3 do artigo 824º do Código Civil, na venda em execução «os bens são transmitidos livres dos direitos de garantia que os oneram» e «os direitos de terceiro que caducam nos termos do número anterior transferem-se para o produto da venda dos respectivos bens». Portanto, o ónus real a que se refere aquela primeira norma não respeita a direitos que devam caducar com a venda, como são os direitos reais de garantia. Em face destas normas, a hipoteca e as penhoras, que são direitos reais de garantia (cf: art.s. 604º n.º 2, 686º e 822º do CCv), não são ónus que se transmitam ao adquirente do bem. Com a venda judicial, tais direitos caducam, transferindo-se para o produto da alienação do bem. E assim sendo, o anúncio da venda não tinha que publicitar a existência dessas garantias».*

O destino é que caducam, relativamente ao objecto da venda. A forma e os termos em que a caducidade opera no registo é um problema que o recorrente terá que perguntar à Conservatória do Registo Predial. O cancelamento pode ser ordenado pelo juiz, nos termos do artigo 888º do CPC, e a Conservatória procede ao averbamento officioso do cancelamento através de procedimento próprio. Mas a eventual controvérsia sobre esse averbamento não é matéria que faça parte deste recurso.

Pelo exposto, acordam em indeferir o pedido de reforma do acórdão.

Custas pelo recorrente.

Lisboa, 14 de Fevereiro de 2013. — *Lino Ribeiro* (relator) — *Dulce Neto* — *Isabel Marques da Silva*.

## Acórdão de 14 de Fevereiro de 2013.

### Assunto:

*IRC. Encargos fiscais. Despesas de representação. Retroatividade da lei fiscal.*

### Sumário:

- I — A tributação autónoma sobre encargos com viaturas ligeiras de passageiros e despesas de representação incide sobre a despesa, constituindo cada ato de despesa um facto tributário autónomo, a que o contribuinte fica sujeito, venha ou não a ter rendimento tributável em IRC no fim do período respetivo.*
- II — Sendo assim, independentemente de a tributação autónoma ser devida com referência a um determinado período que coincide com o ano civil, a cada ato de despesa deve ser aplicada a taxa em vigor na data da sua realização.*
- III — Deste modo, sofre de inconstitucionalidade, por violação do princípio da não retroatividade da lei fiscal consagrado no artigo 103.º, n.º 3, da Constituição da República, a norma do artigo 5.º da Lei n.º 64/2008, de 5 de dezembro, que determinou que o agravamento da taxa de 5% para 10% sobre despesas de representação e encargos com viaturas ligeiras de passageiros, resultante da nova redação dada ao artigo 81.º, n.º 3, alínea a), do CIRC, produzisse efeitos a partir de 1 de janeiro de 2008, na medida em que representa uma aplicação da lei nova a factos tributários integralmente ocorridos antes da sua entrada em vigor.*
- IV — As novas taxas, por isso, apenas podem ser aplicadas aos atos de despesa posteriores à entrada em vigor da alteração do citado artigo 81.º, n.º 3, alínea a) do CIRC.*

Processo n.º 1375/12-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrida: A....., L.<sup>da</sup>

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Valente Torrão.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. A Fazenda Pública veio recorrer da decisão do Mmº Juiz do TAF de Lisboa que julgou procedente a impugnação deduzida por A....., Ldª, com os demais sinais nos autos,

contra a liquidação de IRC relativo ao exercício de 2008, apresentando, para o efeito, alegações nas quais conclui:

Iª) - Pelo elenco de fundamentos acima descritos, infere-se que a dita sentença, ora recorrida, julgou procedente a impugnação à margem referenciada com as consequências aí sufragadas, por ter considerado que a Lei n.º 64/2008, de 05/12 enfermava do vício de inconstitucionalidade uma vez que retroagia os seus efeitos a factos passados, o que era proibido nos termos do art.º 103.º, n.º 3 da CRP.

IIª) - Neste âmbito, o *thema decidendum*, assenta em determinar se a Lei n.º 64/2008, de 05/12, era ou não inconstitucional e se a Autoridade Tributária a deveria ou não aplicar, face ao princípio da legalidade a que está obrigada.

IIIª) - A Fazenda Pública considera que a Lei n.º 64/2008, de 05/12 não é inconstitucional uma vez que no Ac. do Tribunal Constitucional com o n.º 18/2011, de 12/01 se pronunciou pela sua constitucionalidade, pelo que se acompanha na íntegra a fundamentação do Ac. supra, para o qual remetemos.

IVª) - Assim, não tendo sido decretada a inconstitucionalidade da lei, não se vislumbra quaisquer motivos para que a Autoridade Tributária a não aplique, até porque as taxas de tributação autónoma são evidenciadas na Mod. 22, aos encargos suportados, sendo que os mesmos são declarados no final do ano, não sendo, também, por este motivo inconstitucional

Vª) - Pelo exposto, somos de opinião que o douto Tribunal “*ad quo*”, esteou a sua fundamentação na errónea apreciação das razões de direito, em clara e manifesta violação da Lei n.º 64/2008, de 05/12, designadamente no seu art.º 5.º que altera as taxas de tributação autónoma dos art.ºs 81.º e 96.º do CIRC.

Termos em que, concedendo-se provimento ao recurso, deve a decisão ser revogada e substituída por acórdão que declare a impugnação improcedente, com as devidas consequências legais.

2. O MºPº emitiu o parecer que consta de fls. 220/221.

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

A) A impugnante apresentou declaração periódica - Modelo 22 - relativa ao exercício de 2008 - cfr. de fls. 123 a 142 do processo administrativo tributário, 34 a 37 do processo de reclamação graciosa, cujo conteúdo se dá aqui por integralmente reproduzido.

B) Tendo preenchido o campo 365 da dita declaração com o valor de 18.138,75 € - cfr. de fls. 136 do processo administrativo tributário, 37 do processo de reclamação graciosa, cujo conteúdo se dá aqui por integralmente reproduzido.

C) Sendo que 16.188,07 € respeitava a tributação autónoma - encargos dedutíveis em virtude de despesas de representação e relacionadas com viaturas ligeira de passageiros - cfr. de fls. 41 a 58 do procedimento de reclamação graciosa, cujo conteúdo se dá aqui por integralmente reproduzido.

D) A interessada - ora impugnante - aplicou a taxa de 5% - confissão, cf. de fls. 41 a 58 do procedimento de reclamação graciosa, cujo conteúdo se dá aqui por integralmente reproduzido.

E) A Administração Fiscal corrigiu o mencionado campo e emitiu liquidação n.º 2009 2610156477 de IRC, da qual resultou o valor de € 32.376,14 - cfr. de fls. 49 dos autos, cujo conteúdo se dá aqui por integralmente reproduzido.

F) A Administração Tributária aplicou a taxa de 10 % aos referidos encargos, com base na alteração legal operada pela Lei 64/2008, de 5 de dezembro - cfr. de fls. 97 a 100 dos autos, cujo conteúdo se dá aqui por integralmente reproduzido.

G) Foi apresentada reclamação graciosa, que mereceu, em 10/05/2010, despacho de indeferimento - cfr. de fls. 143 a 147 do processo administrativo tributário, 78 a 82 do procedimento de reclamação graciosa, cujo conteúdo se dá aqui por integralmente reproduzido.

H) Em 22/08/2009, a impugnante procedeu à entrega, nos cofres do Estado, do montante apurado pela Administração Tributária - por acordo, cfr. de fls. 146 do processo administrativo tributário.

4. Colhidos os vistos legais cabe agora decidir.

5. A questão objeto do presente recurso consiste em saber se a nova redação dada ao artº 81º, n.º 3 a) do CIRC, alterado pelo artigo 5º da Lei 64/2008 de 5/12, na parte em que faz retroagir a 1/1/2008 a aplicação do agravamento da taxa de 5% para 10%, sobre as despesas de representação e encargos com viaturas ligeiras de passageiros, viola ou não a Constituição da República, nomeadamente o princípio da não retroatividade da lei fiscal consagrado no artº 103º, nº3 da CRP e 12º, nºs. 1 e 2 da Lei Geral Tributária.

5.1. A decisão recorrida, louvando-se em jurisprudência deste STA, entendeu que a aplicação das novas taxas de tributação do artº 81º, n.º 3 do CIRC, alteradas pela Lei n.º 64/2008, só seriam aplicáveis a partir da entrada em vigor da citada lei – 05.12.2008. A aplicação a factos anteriores a essa data representa violação do princípio da irretroactividade fiscal consagrado no artº 103º da CRP.

5.2. A recorrente Fazenda Pública, por sua vez, sustenta entendimento contrário invocando os seguintes argumentos:

O Tribunal Constitucional no seu Acórdão n.º 18/2011, de 12 de janeiro, pronunciou-se pela constitucionalidade da Lei n.º 64/2008.

Assim, não tendo a norma em apreciação nos autos sido declarada inconstitucional não havia motivos para que a Administração Tributária a não aplicasse, até porque as taxas de tributação autónomas são evidenciadas na Mod 22 aos encargos suportados, sendo que os mesmos são declarados no final do ano, não sendo, também por isso, inconstitucional.

6. Vejamos então qual destas teses em confronto colhe, em nosso entender, apoio legal.

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

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

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

3 - São tributados autonomamente, à taxa de 5% os encargos dedutíveis relativos a despesas de representação e os relacionados com viaturas ligeiras ou mistas, motos ou motocicletas, efetuados ou suportados por sujeitos passivos não isentos subjetivamente e que exerçam, a título principal, atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola.

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

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

3 - São tributados autonomamente, excluindo os veículos movidos exclusivamente a energia elétrica:

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

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

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

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

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

6.2. O Tribunal Constitucional, pelo seu acórdão n.º 18/2011, proferido no Processo n.º 204/2010, julgou não verificada a inconstitucionalidade da alínea a) do n.º 3 do citado artº 81º do CIRC por estarem em causa normas fiscais que produziram um agravamento da posição fiscal dos contribuintes em relação a factos tributários que não ocorreram totalmente no domínio da lei antiga e continuam a formar-se, ainda no decurso do mesmo ano fiscal, na vigência da nova lei, situação que se considerou ser correspondente à de retroatividade inautêntica, não coberta pela regra do artigo 103.º, n.º 3.

Para assim decidir o Tribunal Constitucional, apelou à doutrina do Acórdão do mesmo Tribunal n.º 399/2010, de 27 de outubro de 2010, que julgou inteiramente transponível para o caso em análise, segundo o qual «*o legislador da revisão constitucional de 1997, que introduziu a atual redação do artigo 103.º, n.º 3, apenas pretendeu consagrar a proibição da retroatividade autêntica, ou própria, da lei fiscal, abrangendo apenas os casos em que o facto tributário que a lei nova pretende regular já tenha produzido todos os seus efeitos ao abrigo da lei antiga, excluindo do seu âmbito aplicativo as situações de retroatividade ou de retroatividade imprópria, ou seja, aquelas situações em que a lei é aplicada a factos passados mas cujos efeitos ainda perduram no presente*», enquadrando assim a questão colocada como de mera retroatividade ou retroatividade inautêntica.

6.3. Porém, este STA manifestou entendimento divergente sobre esta questão, tendo-se pronunciado em sentido contrário nos acórdãos de 06.07.2011-Processo n.º 281/11 e de 14.06.2012 – Processo n.º 0757/11.

Assim, no primeiro aresto citado ficou escrito, para além do mais, o seguinte:

“6.4. O artigo 103.º, n.º 3, da CRP, introduzido no texto constitucional na revisão de 1997, estabelece o seguinte: *“Ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroativa ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei”*.”

Antes dessa revisão constitucional, porém, a Comissão Constitucional (cfr. Parecer n.º 25/81, Acórdão n.º 444, Parecer n.º 14/82) e, posteriormente, o Tribunal Constitucional (cfr. Acórdão n.º 11/83 e Acórdãos n.º 66/84 e n.º 141/85) decidiram que, apesar de não se poder retirar da Constituição uma proibição radical de impostos retroativos, tal deveria considerar-se constitucionalmente vedado quando essa retroatividade fosse «arbitrária e opressiva» e violasse «de forma intolerável a segurança jurídica e a confiança que as pessoas têm obrigação (e também o direito) de depositar na ordem jurídica que as rege». «A retroatividade tributária terá o beneplácito constitucional» se a confiança dos destinatários da norma for «materialmente injustificada» ou se ocorrerem «razões de interesse geral que a reclamem e o encargo para o contribuinte não se mostrar desproporcionado» (cfr. Parecer n.º 14/82). Também na doutrina J. M. Cardoso da Costa - “O Enquadramento Constitucional do Direito dos Impostos em Portugal”, in *Perspetivas Constitucionais nos 20 anos da Constituição*, Vol. II, Coimbra, 1997, p. 418). - considerava que “[a] linha demarcadora do âmbito da retroatividade fiscal constitucionalmente admissível passará, desde logo, pela distinção entre situações tributárias «permanentes» e «periódicas» e «factos» cuja eficácia fiscal se esgota ou se firma «instantaneamente», para cada um deles «de per si» (maxime, pela distinção entre «impostos periódicos» e «impostos de obrigação única»), e passará provavelmente, depois, no que concerne àquele primeiro tipo de situações, pela distância temporal que já tiver mediado entre o período de produção dos rendimentos e a criação (ou modificação) do correspondente imposto. Isto, de todo o modo, sem prejuízo do relevo de outras circunstâncias, cujo possível peso não poderá ignorar-se.” Recentemente, no acórdão n.º 128/2009, o Tribunal Constitucional considerou que a natureza necessariamente fluida dos critérios utilizados levou a que, “em diversos arestos, o Tribunal viesse dar como boas leis fiscais retroativas. Foi o que sucedeu, por exemplo, nos Acórdãos n.º 11/83 e 66/84 (este último em Acórdãos, 4.º Vol. p. 35) e ainda nos Acórdãos n.ºs 67/91, 1006/96, 1204/96 e 416/02.). Noutros casos, ao invés, o Tribunal entendeu que, por inexistirem razões de interesse público que prevalecessem sobre o valor da segurança jurídica, as normas retroativas seriam intoleráveis e, conseqüentemente, constitucionalmente ilegítimas (Cfr., por exemplo, os Acórdãos ns.º 409/89, 216/90, 410/95 e 185/2000, também disponíveis no mesmo lugar).”

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

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

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

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

6.6. Independentemente dos graus de “retroatividade” que a doutrina consagra, os trabalhos preparatórios da IV Revisão Constitucional elucidam-nos sobre o espírito do n.º 3 do artº 103º citado.



(V. discussão na reunião da Comissão Eventual para a Revisão Constitucional, de 9 de outubro de 1996 (cfr. DAR, II Série, RC, n.º 36, de 10 de outubro de 1996, p. 1081).

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

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

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

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

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

*“Decorre deste preceito constitucional que qualquer norma fiscal desfavorável (não se entrando aqui na questão de saber se normas fiscais favoráveis podem, e em que medida, ser retroativas) será constitucionalmente censurada quando assuma natureza retroativa, sendo a expressão «retroatividade» usada, aqui, em sentido próprio ou autêntico: proíbe-se a aplicação de uma lei fiscal nova, desvantajosa, a um facto tributário ocorrido no âmbito da vigência da lei fiscal revogada (a lei antiga) e mais favorável.”*

E mais adiante:

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

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

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

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

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

Por outras palavras, como salienta o sr.º Conselheiro Vítor Gomes no seu voto de vencido, aposto no citado acórdão n.º 204/2010, *“Embora formalmente inserida no CIRC e o montante que permita arrecadar seja liquidado no seu âmbito e a título de IRC, a norma em causa respeita a uma imposição fiscal que é materialmente distinta da tributação nesta cédula, pelo que não podem ser invocados argumentos semelhantes àqueles que naquele segundo acórdão foram mobilizados no sentido de não se configurar um caso de retroatividade proibida pelo n.º 3 do artigo 103.º da Constituição. Com efeito,*

*estamos perante uma tributação autónoma, como diz a própria letra do preceito. E isso faz toda a diferença. Não se trata de tributar um rendimento no fim do período tributário, mas determinado tipo de despesas em si mesmas, pelas compreensíveis razões de política fiscal que o acórdão aponta”.*

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

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

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

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

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

O recurso, merece, por isso provimento”.

Esta doutrina foi mantida no Acórdão de 14.06.2012, no qual se escreveu também o seguinte:

*“Com efeito o Acórdão 18/11 julgou inteiramente transponível para a análise da questão decidenda a doutrina do Acórdão 399/2010 do Tribunal Constitucional, o qual se pronunciou sobre a inconstitucionalidade da norma constante do n.º 1 do artigo 68º do Código do IRS, na redação que lhe foi dada pelo artigo 1º da Lei n.º 11/2010, de 15 de junho, quando conjugada com o disposto nos artigos 2.º e 3.º da mesma Lei e, também, do mesmo n.º 1 do artigo 68º do Código do IRS, na redação que lhe foi dada pelo artigo 1º da Lei n.º 12-A/2010, de 30 de junho, quando conjugada com o disposto no n.º 1 do artigo 20º da mesma Lei, normas essas referentes à criação de um escalão adicional de tributação em sede de IRS, com taxa de 45%, e ao aumento do valor das taxas de todos os escalões de IRS.*

Trata-se, no entanto, de situação bem diversa da que é objeto dos presentes autos.

Assim enquanto que as despesas sobre as quais incide a tributação autónoma constituem factos tributários instantâneos ou de obrigação única, as normas objeto de análise no Ac. 399/10 eram relativas a um imposto periódico (alteração de escalões de IRS) com factos tributários de formação sucessiva.

Isso mesmo foi devidamente sublinhado no voto de vencido do Consº Vítor Gomes, exarado no referido acórdão 18/11”.

E mais adiante:

*“Neste sentido se pronuncia também Rui Duarte Morais, nos seus Apontamentos ao IRC, pág. 202, sublinhando que as tributações autónomas incidem sobre certas despesas dos sujeitos passivos, as quais são havidas como constituindo factos tributários.*

E do mesmo modo afirma Paula Rosado Pereira (*O Princípio da não retroatividade da lei fiscal no campo da tributação autónoma de encargos, in Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, ano IV, n.º 2, pag. 220.*) que na tributação autónoma não existe um facto tributário de formação sucessiva - que apenas está completo no fim do período de tributação, como ocorre nos impostos periódicos -, mas sim um facto tributário de formação instantânea.

Assim, conclui aquela autora, a aplicação de um agravamento da taxa de tributação autónoma, relativamente a encargos incorridos previamente à entrada em vigor da nova lei que prevê tal agravamento, corresponde a uma aplicação de lei nova a um facto tributário inteiramente ocorrido no passado.

Este é, também, o nosso entendimento.

Propendemos, pois, para acolher a posição sufragada no recente acórdão n.º 0281/11 deste Supremo Tribunal Administrativo (2ª Secção), de 6-7-2011, que entendeu que a nova taxa de 10%, resultante do artº 5º da Lei n.º 64/2008, de 5 de dezembro, apenas devia ser aplicada aos atos de despesa posteriores à alteração legislativa que estipulou o agravamento (de 5% para 10%), sob pena de violar o princípio da não retroatividade fiscal consagrado na Constituição (retroatividade autêntica/própria, cfr. artº 103º nº3 da CRP)”.

**6.5.** Ora, não existem razões para se seguir agora entendimento diverso do afirmado nos arestos acima transcritos deste Supremo Tribunal, pelo que temos de entender, sob pena de violação do princípio da irretroatividade da lei fiscal consagrado no art.º 103.º, n.º 3 da CRP, que as novas taxas introduzidas pela Lei n.º 64/2008, de 5 de dezembro, só são aplicáveis às despesas realizadas após a sua entrada em vigor, uma vez que não estamos perante rendimento reportado a determinado período e norma publicada nessa fase final do período de tributação.

Razão acrescida para se decidir neste sentido, resulta ainda do facto de o Tribunal Constitucional no Acórdão n.º 617/2012, de 19.12.2012- Processo n.º 150/12 e em Plenário ter decidido pela inconstitucionalidade da norma do artigo 5.º, n.º 1, da Lei n.º 64/2008, de 5 de dezembro, na parte em que faz retroagir a 1 de janeiro de 2008 a alteração do artigo 81.º, n.º 3, alínea a), do CIRS, com a argumentação que se transcreve:

“Contudo, como vimos, embora a referida Lei n.º 64/2008, de 5 de dezembro, tenha entrado em vigor em 6 de dezembro de 2008, o seu artigo 5.º, n.º 1, determinou que tal alteração produzia efeitos a partir de 1 de janeiro de 2008.

Ora, tendo já ocorrido o facto que deu origem à obrigação tributária posteriormente agravada por lei nova, as razões que presidiram à consagração da regra de proibição da retroatividade neste domínio estão integralmente presentes, uma vez que importa prevenir o risco abstrato de que a lei publicada com retroação de efeitos provoque agravos financeiros desrazoáveis, pela impossibilidade em que se encontravam os contribuintes afetados, vinculados a tais factos já ocorridos, de prever e prover quanto às suas consequências tributárias, determinadas por lei futura.

Assim, não pode a lei, sob pena de violação da proibição imposta no artigo 103.º, n.º 3, da Constituição, agravar o valor da taxa de tributação autónoma, relativamente a despesas já efetuadas aquando da sua entrada em vigor, pelo que, tendo a norma do artigo 5.º, n.º 1, da Lei n.º 64/2008, de 5 de dezembro, determinado a retroação de efeitos a 1 de janeiro de 2008 da alteração do artigo 81.º, n.º 3, do CIRC, violou a referida proibição constitucional.”

Na verdade, embora a tributação de determinados encargos esteja formalmente inserida no Código do IRC e o respetivo montante seja liquidado no âmbito daquele imposto, tal tributação é uma imposição fiscal materialmente distinta da tributação em IRC. Enquanto aquela incide, excessivamente, sobre a realização de determinadas despesas, a última incide sobre determinados rendimentos, funcionando apenas como elo entre elas a circunstância dessas despesas serem dedutíveis no apuramento destes rendimentos, visando-se com a criação daquele imposto reduzir a vantagem fiscal resultante da dedução desses custos. Mas a existência do imposto aqui em análise em nada influi no montante do IRC, atuando de forma perfeitamente autónoma relativamente a este, pelo que o seu funcionamento deve ser encarado somente segundo os elementos que o caracterizam.

Assim, esgotando-se o facto tributário que dá origem a esta tributação autónoma, no ato de realização de determinada despesa que está sujeita a tributação, embora, o apuramento do montante de imposto, resultante da aplicação das diversas taxas aos diversos atos de realização de despesa considerados, se venha apenas afeetar no fim de um determinado período tributário, a aplicação de um agravamento da respetiva taxa, relativamente a encargos ocorridos previamente à entrada em vigor da nova lei que prevê esse agravamento, corresponde a uma aplicação de lei nova a um facto tributário anterior, verificando-se uma situação de retroatividade autêntica proibida pelo artigo 103.º, n.º 3, da Constituição.

Pelas razões expostas, deve ser julgada inconstitucional, por violação do n.º 3, do artigo 103.º, da Constituição, a norma do artigo 5.º, n.º 1, da Lei n.º 64/2008, de 5 de dezembro, na parte em que faz retroagir a 1 de janeiro de 2008 a alteração do artigo 81.º, n.º 3, alínea a), do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, consagrada no artigo 1.º-A do aludido diploma legal, julgando-se improcedente o recurso interposto pelo Ministério Público e confirmando-se a decisão recorrida”.

7. Nestes termos e pelo exposto, nega-se provimento ao recurso confirmando-se a decisão recorrida. Custas pela Fazenda Pública.

Lisboa, 14 de fevereiro de 2013. — *Valente Torrão* (relator) — *Ascensão Lopes* — *Pedro Delgado*.

## Acórdão de 14 de Fevereiro de 2013.

### Assunto:

*Omissão de pronúncia. Questões novas.*

**Sumário:**

- I — *A nulidade da decisão, por omissão de pronúncia, existe quando o tribunal deixa de apreciar e decidir uma questão que haja sido chamado a resolver, a menos que o seu conhecimento tenha ficado prejudicado em face da solução dada ao litígio.*
- II — *Os recursos visam a impugnação da decisão recorrida, mediante o reexame do que nela se tiver discutido e apreciado, e não a apreciação de questões novas (que não sejam de conhecimento oficioso).*

Processo n.º 1436/12-30.

Recorrente: A.....

Recorrido: Fazenda Pública.

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

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

**RELATÓRIO**

1.1. A....., com os demais sinais dos autos, recorre da sentença que, proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, julgou improcedente a reclamação deduzida, nos termos dos artigos 276º e seguintes do CPPT, contra decisão do órgão da execução fiscal de compensação de dívidas com o valor do reembolso de IRS relativo ao ano de 2006, no âmbito do processo de execução fiscal n.º 3190199401019155.

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

A) Versa o presente recurso sobre a sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto que julgou improcedente a reclamação referente ao acto de compensação do reembolso de IRS de 2006, praticado no âmbito do processo de execução fiscal n.º 3190199401019155, no valor de € 5.047,07.

B) O Tribunal *a quo* formou a sua convicção com base no facto de a prescrição da dívida subjacente ao processo de execução no qual foi aplicado o reembolso compensado ter sido declarada pela Autoridade Tributária, por despacho de 05.07.2010, como tendo ocorrido em 21.12.2008.

C) O Recorrente manifestou discordância quanto ao entendimento sustentado pela Autoridade Tributária relativamente à data em que ocorreu a prescrição, tendo sublinhado que considera que a dívida prescreveu antes da prática do acto de compensação.

D) O Tribunal *a quo* não procedeu à análise da questão da prescrição, a qual considerou inútil, por ter sido a mesma declarada pela Autoridade Tributária.

E) Tratando-se do único fundamento da reclamação deduzida e verificando-se divergência entre as posições do Recorrente e da Autoridade Tributária quanto à data em que se verificou a prescrição, deveria o Tribunal *a quo* ter-se pronunciado sobre esta questão, nos termos do artigo 660º, n.º 2 do CPC aplicável *ex vi* artigo 2º, alínea e) do CPPT.

F) Não o tendo feito, proferiu o Tribunal *a quo* sentença nula por omissão de pronúncia, em conformidade com o disposto pelo artigo 125º, n.º 1 do CPPT.

G) Sem prejuízo, e caso assim não se entenda – o que por mera hipótese de raciocínio se concede – dir-se-á que deveria o Tribunal *a quo* ter atendido à função de garantia assumida pelo acto de compensação praticado pela Autoridade Tributária, a qual, aliás, qualificou o reembolso de IRS de 2006 como o único “bem penhorável” detido pelo Recorrente.

H) Caso tivesse sido considerado tal função de garantia, em face da extinção do processo de execução n.º 3190199301036017 e apensos (no qual se insere o processo n.º 3190199401019155), por verificação da prescrição, e subsequente extinção da oposição que correu termos sob o n.º 756/06.5BEPRT, na 4ª Unidade Orgânica do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, sempre teria reconhecido que o acto de compensação não poderia subsistir, devendo ser restituído, nos termos do artigo 271º do CPPT.

I) Não o tendo feito, laborou o Tribunal *a quo* em erro de julgamento, o qual, a par da nulidade por omissão de pronúncia legítima que seja a sentença recorrida revogada e substituída por Acórdão que satisfaça a pretensão do Recorrente e declare a ilegalidade do acto de compensação em causa.

Termina pedindo a procedência do recurso e a consequente revogação da sentença recorrida, a substituir por acórdão que determine a anulação do acto de compensação do reembolso de IRS de 2006, no valor total de € 5.047,07, com as demais consequências legais.

1.3. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.4. Tendo o recurso sido interposto para o TCA Norte, este Tribunal veio, por acórdão de 25/10/2012 (fls. 602 e sgts.), a declarar a respectiva incompetência, em razão da hierarquia, para conhecer do recurso, por este apenas versar matéria de direito, declarando competente para dele conhecer este STA.

1.5. O Mmo. Juiz proferiu despacho (fls. 617) sustentando que não se verifica a invocada nulidade da sentença.

1.6. O MP emite parecer no sentido da improcedência do recurso, nos termos seguintes:

«**FUNDAMENTAÇÃO**

1. Inexiste a alegada nulidade da sentença por omissão de pronúncia: o tribunal justificou a omissão de pronúncia sobre a questão da prescrição da dívida exequenda com o argumento de que o conhecimento da questão seria inútil, em virtude da declaração de prescrição pelo órgão da execução fiscal (cf. neste sentido despacho proferido em 21.01.2013 fls. 617).

2. A questão da qualificação como garantia do crédito de IRS por reembolso (e não como crédito susceptível de compensação, enquanto causa extintiva de obrigação tributária) não foi suscitada na petição de reclamação nem apreciada na sentença recorrida.

Visando o recurso o reexame de questões oportunamente suscitadas e apreciadas no tribunal de 1ª instância, e não o exame de questões novas, está precludida a sua apreciação pelo tribunal superior.

**CONCLUSÃO**

O recurso não merece provimento.

A sentença impugnada deve ser confirmada.»

1.7. Com dispensa de vistos, dada a natureza urgente do processo, cabe deliberar

**FUNDAMENTOS**

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

a) O Reclamante foi notificado através de carta registada com aviso de recepção da compensação de dívidas operada em 04/03/2008 – certidão de dívida n.º 2000 000000818 –, relativa ao período de 01.01.2003 a 31.12.2003, com o valor do reembolso de IRS do ano de 2006 no montante de € 5.047,07 (cf. doc. de fls. 291 e 292 dos autos).

b) A dívida compensada reporta-se a IVA do ano de 2003, a ser exigida no processo de execução fiscal n.º 3190199401019155 (cf. doc. de fls. 294 dos autos).

c) Resulta do despacho do Chefe do Serviço de Finanças do Porto 5, proferido em 15/02/2008, a seguinte informação. “*Dos elementos constantes dos autos verifica-se não serem conhecidos ao executado quaisquer bens penhoráveis para além do crédito resultante do reembolso do IRS do ano de 2006, no montante de € 5.047,07, e do vencimento mensal líquido no montante de € 1.800,00. Porém, mostra-se obrigado à prestação de alimentos no montante de € 1.200,00, conforme doutra sentença (...). Assim, nos termos do n.º 4 do art. 52º da LGT dispense o executado da prestação de garantia, mas apenas na parte que excede o referido crédito no montante de € 5.047,07*” (cf. fls. 301 dos autos).

d) O Chefe do Serviço de Finanças do Porto 5, veio em 12/05/2008, proferir novo despacho corrigindo o despacho de 15/02/2008, por considerar que naquele “*foram cometidos alguns lapsos*” (cf. doc. de fls. 307 a 309 dos autos).

e) Consta do despacho referido em e) a seguinte conclusão:

Deste modo indefiro o pedido de anulação do acto de compensação do reembolso, relativo ao IRS do ano de 2006, no montante de € 5.047,07, efectuada no apenso n.º 3190199401019155 (IVA do 1º trimestre de 1993).

Notifique.

Porto, 2008-05-12.

f) O despacho referido em d) e e) foi notificado à mandatária do reclamante através do officio n.º 7941, de 13/05/2008 (cf. fls. 310 dos autos).

g) O montante de € 5.047,07, relativo ao reembolso de IRS do ano de 2006, foi compensado em 04/03/2008, no processo de execução fiscal n.º 3190199401019155 (cf. doc. de fls. 540 e 541 dos autos).

h) A dívida de IVA do ano de 1993, no montante de €15.260,92, a ser exigida no processo executivo n.º 190199401019155, foi declarada prescrita a partir de 21/12/2008, conforme despacho do Chefe do Serviço de Finanças proferido em 05/07/2010 (cf. doc. de fls. 5 do processo executivo apenso aos autos).

i) Por não se conformar com a compensação operada o contribuinte deduziu a presente reclamação em 26/03/2008 (cf. doc. de fls. 281 a 289 dos autos).

j) O, ora, reclamante também deduziu oposição ao processo executivo n.º 3190199301036017 e apensos, no qual se inclui o processo executivo n.º 190199401019155 e que correu termos neste TAF sob o n.º 757/06.5BEPRT (cf. fls. 481 a 482 dos autos).

k) Sob o processo 757/06.5BEPRT foi proferida, em 27/12/2010, decisão que considerou extinta a instância, por inutilidade superveniente da lide, atenta a declaração de prescrição das dívidas por parte do Serviço de Finanças do Porto 5 (cf. doc. de fls. 485 e 486 dos autos).

3. A sentença recorrida considerou, em síntese, o seguinte:

- O reclamante invoca apenas a prescrição da dívida exequenda no momento em que ocorreu a compensação, considerando, por esse motivo, que a compensação deve ser anulada;

- Resulta da factualidade apurada que a compensação operou em 4/3/2008, conforme notificação feita ao reclamante em Março de 2008, tendo-se, igualmente, apurado que a dívida em causa foi declarada prescrita a partir de 21/12/2008 (conforme despacho do Chefe do Serviço de Finanças de 5/7/2010);

- Tal facto veio a originar a extinção da oposição intentada pelo reclamante ao processo executivo n.º 3190199301036017 e apensos, sendo que a dívida aqui em causa faz parte de um dos apensos daquele processo executivo.

- Assim, torna-se inútil, nesta sede, conhecer da prescrição daquela dívida, uma vez que a mesma foi já declarada prescrita a partir de 21/12/2008.

- E no que respeita ao pedido de anulação da compensação operada falece razão ao reclamante, pois que, tendo por referência a data em que ocorreu a compensação (Março de 2008) e a data em que a dívida foi declarada prescrita (Dezembro de 2008) se conclui que aquando da compensação não se verificava, ainda, o alegado fundamento que subjaz ao pedido de anulação da compensação, ou seja, não se verificava a prescrição da dívida compensada. Ou seja, à data da compensação a dívida compensada não estava prescrita, estando a presente reclamação votada ao indeferimento.

4. Discorda o recorrente alegando, como se viu, que a sentença é nula, por omissão de pronúncia (cfr. as Conclusões D a F das alegações) por nela não se ter procedido à análise da questão da prescrição, considerada inútil, por ter sido a mesma declarada pela Autoridade Tributária.

Carece, porém, de razão legal.

Prevista no art. 125º do CPPT e na alínea d) do n.º 1 do art. 668º do CPC, a nulidade da sentença por omissão de pronúncia está directamente relacionada com o comando constante do n.º 2 do art. 660º deste último diploma: o juiz deve resolver todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, exceptuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras, sendo que o conceito de «questões» não se confunde com o de «argumentos» ou «razões» aduzidos pelas partes em prol da pretendida procedência das questões a apreciar (*«Para se estar perante uma questão é necessário que haja a formulação do pedido de decisão relativo a matéria de facto ou de direito sobre uma concreta situação de facto ou jurídica sobre que existem divergências, formulado com base em alegadas razões de facto ou de direito»*).<sup>(1)</sup> Ou seja, o juiz deve, sob pena de nulidade da sentença (por omissão de pronúncia), conhecer de todos os pedidos deduzidos, todas as causas de pedir e excepções invocadas e todas as excepções de que oficiosamente lhe cabe conhecer e cujo conhecimento não esteja prejudicado pelo anterior conhecimento de outra questão (e sem prejuízo de a lei impor ou permitir o conhecimento oficioso de outras - n.º 2 do art. 660º do CPC), mas já não constituindo nulidade a omissão de considerar linhas de fundamentação jurídica, diferentes das da sentença, que as partes hajam invocado.<sup>(2)</sup>

No caso, a sentença considerou, como se viu, que, por um lado, se torna inútil nesta sede conhecer da prescrição da dívida, por ela ter sido já declarada prescrita a partir de 21/12/2008 e, por outro lado, no que concerne ao pedido de anulação da compensação, face à prova de que esta mesma compensação operou em 4/3/2008 e a dívida foi declarada prescrita a partir de 21/12/2008, então, aquando da compensação não se verificava, ainda, o alegado fundamento que subjaz ao pedido de anulação da compensação, ou seja, não se verificava a prescrição da dívida compensada.

Ora, independentemente do bem fundado ou mal fundado quanto ao julgamento assim efectuado, o que é certo é que não ocorre a alegada nulidade da sentença por omissão de pronúncia: por um lado, o tribunal justificou a não pronúncia em concreto, nos termos alegados pelo reclamante, sobre a questão da prescrição da dívida exequenda, com o argumento de que o conhecimento da questão seria inútil, em virtude da declaração de prescrição pelo OEF e, por outro lado, concluiu mesmo que, estando a dívida prescrita (nos termos definidos pelo mesmo OEF), então à data da compensação a dívida compensada não estava prescrita e, por isso, a presente reclamação estava votada ao indeferimento.

5. Nas Conclusões G a I o recorrente sustenta, que o Tribunal recorrido deveria ter atendido à função de garantia assumida pelo acto de compensação praticado pela AT, a qual qualificou o reembolso de IRS de 2006 como o único «bem penhorável» detido pelo recorrente, sendo que, caso tivesse sido considerado tal função de garantia, em face da extinção dos processos de execução, por verificação da prescrição, e subsequente extinção da respectiva oposição, sempre teria reconhecido que esse acto de compensação não poderia subsistir, devendo ser restituída aquela quantia, nos termos do art. 271º do CPPT.

Pelo que, não o tendo feito, laborou o Tribunal a quo em erro de julgamento.

Ora, como bem diz o MP, esta questão da qualificação como garantia do crédito de IRS por reembolso (e não como crédito susceptível de compensação, enquanto causa extintiva de obrigação tributária) não foi suscitada na petição de reclamação nem foi, consequentemente, apreciada na sentença recorrida.

E visando os recursos o reexame de questões oportunamente suscitadas e apreciadas no tribunal de 1ª instância, e não o exame de questões novas (salvo se forem de conhecimento oficioso) está precludida a apreciação daquela questão pelo tribunal superior.

Na verdade, como é jurisprudência uniforme dos Tribunais Superiores, os recursos são específicos meios de impugnação de decisões judiciais, que visam modificar as decisões recorridas e não criar decisões sobre matéria nova (cfr. entre outros, os acs. deste STA, de 4/12/08, rec. 840/08, de 30/10/08, rec.112/07, de 31/10/12, rec. 0819/12, bem como do STJ, no recurso 259/06.0TBMAC.E1.S1).

E, assim sendo, também não podem proceder as referidas Conclusões G a I das alegações.

#### DECISÃO

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

Custas pelo recorrente.

Lisboa, 14 de Fevereiro de 2013. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Francisco Rothes* — *Fernanda Maçãs*.

(<sup>1</sup>) Cfr. Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado, volume II, 6ª ed., Lisboa, Áreas Editora, 2011, pp. 362 e ss., anotação 10 ao art. 125º.

(<sup>2</sup>) Cfr. Lebre de Freitas, Montalvão Machado e Rui Pinto, Código de Processo Civil Anotado, Vol. 2º, Coimbra Editora, 2001, pag. 670.

### Acórdão de 20 de Fevereiro de 2013.

#### Assunto:

*Recurso de Revista Excepcional. Requisitos.*

#### Sumário:

- I — Nos termos do art. 150º, n.º 1, do CPTA, das decisões proferidas em 2ª instância pelo Tribunal Central Administrativo pode haver, “excepcionalmente”, recurso de revista para o Supremo Tribunal Administrativo “quando esteja em causa a apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental” ou “quando a admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito”.*
- II — Não se justifica, à luz da apontada disposição legal, a admissão de revista excepcional de um acórdão do TCA que sufraga uma interpretação juridicamente plausível e que tem sido acolhida pela jurisprudência sobre a questão de saber se a garantia oferecida através de fiança é susceptível de assegurar o pagamento dos créditos exequendos e a questão de saber que critério deve o julgador utilizar para, casuisticamente, aferir a idoneidade da fiança oferecida.*
- III — Além de que se trata de questões que contendem com matéria de facto e juízos de facto não sindicáveis pelo tribunal de revista, o que lhes confere um cunho naturalmente casuístico, circunscrito às condições e circunstâncias do caso concreto.*

Processo n.º 1/13-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A....., SGPS, S.A..

Relatora: Ex.<sup>ma</sup> Sr.<sup>a</sup> Cons.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Dulce Neto.

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

**1.** A FAZENDA PÚBLICA interpõe recurso de revista excepcional, ao abrigo do disposto no artigo 150.º do CPTA, do acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Norte que confirmou a sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, mantendo a decisão de procedência da reclamação que a sociedade A....., SGPS, S.A., deduziu contra o acto do Chefe do Serviço de Finanças de Matosinhos-1 de indeferimento do pedido de prestação de garantia através de fiança oferecida pela sociedade A....., SGPS, S.A.

**1.1.** Rematou as alegações de recurso com as seguintes conclusões:

1. O presente recurso versa sobre o critério de aferição da idoneidade concreta da fiança prestada para suspensão da execução fiscal.

2. Essa questão tem importância fundamental pela sua relevância jurídica e social.

3. Seguro é, efetivamente, que a presente controvérsia não se confina aos estreitos limites dos presentes autos e que se reproduzirá em todos os casos em que se mostre necessário avaliar a idoneidade concreta do fiador na sequência das decisões judiciais que concluíram pela admissibilidade abstrata da fiança.

4. A questão preenche, portanto, os requisitos do art. 150º, 1, do C.P.T.A, pelo que o recurso deve ser admitido.

5. O acórdão em recurso decidiu que os requisitos da idoneidade concreta do fiador se encontram plasmados no art. 633º, 1, do C.C. e que consistem apenas na sua capacidade para se obrigar e na existência de ativo de valor superior ao da dívida afiançada.

6. A Fazenda Pública entende, ao invés, que aquela disposição legal não é diretamente aplicável às situações previstas nos arts. 169º e 212º do C.P.P.T e no art. 52º da LGT.

7. A avaliação do fiador deve atender ao tipo, natureza e composição do seu património, aos ónus existentes, ao valor do seu passivo e, sobretudo, à sua capacidade financeira de curto prazo, isto é, à sua solvabilidade de curto prazo.

8. Este último índice é absolutamente determinante já que, em qualquer execução, a garantia tem como objectivo não só proteger o credor contra a depreciação e delapidação do património do devedor no período da suspensão do processo executivo mas também garantir o credor, no termo daquele prazo.

9. Essa dupla função da garantia adquire maior relevo no processo executivo fiscal, por vigorar no nosso ordenamento jurídico-fiscal, ainda que de forma mitigada, o princípio do solve e repete.

10. Por força desse princípio, a prestação da garantia tem que equivaler a um pagamento — o que ocorre com a garantia bancária e o seguro-caução — ou, pelo menos, assegurar esse pagamento de forma substancial. Na lógica do sistema, a suspensão da instância executiva só ocorre porque a finalidade do processo - a cobrança da dívida tributária - se mostra lograda antecipadamente por via da garantia obtida.

11. Acresce que a fiadora se assumiu como principal pagadora, isto é, se assumiu como devedora solidária da obrigação exequenda, pelo que é inequivocamente responsável pelo seu pagamento.

12. Apenas por essa razão e se outras não existissem, a distinção estabelecida pelo acórdão entre efetuar o pagamento/prestar garantia tem que ser rejeitada, pelo que, neste caso, a fiadora se prontificou a solver a dívida da sua afiançada.

13. Em vista do exposto, a solvabilidade de curto prazo da fiadora é absolutamente determinante para a aceitação da garantia prestada.

14. A jurisprudência do acórdão recorrido que julgou válida a fiança apenas pela relação existente entre o valor do ativo e dos capitais próprios da fiadora e o valor da obrigação afiançada não pode, pois, manter-se.

15. Com efeito, ela aplica indevidamente o art. 663º do C.C. e viola o disposto nos arts.30º, 2, da LGT, 85º do C.P.P.T. e 200º, 2, deste último diploma.

Termos em que se solicita a sua revogação com as legais consequências.

**1.2.** A Recorrida apresentou contra-alegações, que concluiu do seguinte modo:

i. A Fazenda Pública interpõe recurso de revista para este Supremo Tribunal, quando está na posse de elementos que apontam, precisamente, no sentido de que a jurisprudência firmada pelo Tribunal ad quem se consolidou no sentido oposto, tendo em conta que, para proferir a decisão ora recorrida, o próprio Tribunal a quo se suportou, não só em jurisprudência própria, mas, inclusivamente, em jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo - que a própria Fazenda Pública invoca.

ii. Nestes termos, o recurso a que se responde corporiza uma verdadeira litigância de má fé - na medida em que, nos termos do artigo 456.º n.º 2 d) do CPC, se faz do processo um uso reprovável com o fito de «(...) protelar, sem fundamento sério, o trânsito em julgado da decisão.» - pela invocação consciente de um argumentário infundado, em circunstâncias em que sabe e não pode desconhecer que não existe qualquer controvérsia doutrinal e/ou jurisprudencial, susceptível de gerar incerteza e instabilidade na resolução da questão em apreço — inexistindo, portanto, “fundamento sério” para o presente recurso — litigância de má-fé que cabe, não à Administração Fiscal <sup>(1)</sup>, mas sim à própria Representação da Fazenda Pública <sup>(2)</sup>.

iii. O presente recurso foi interposto ao abrigo do disposto no artigo 150º. do CPTA, pelo que, por força do constante no artigo 147º. n.º 1 do CPTA, e uma vez que se trata de processo urgente, o recurso deveria ter sido interposto no prazo de 15 dias — ou seja, até ao dia 17.11.2012 — quando, como resulta dos autos foi interposto em 23.11.2012.

iv. No acórdão recorrido não se evidencia a existência de um qualquer erro manifesto, e a pronúncia nele contida não se apresenta desenquadrada do espectro das soluções jurídicas plausíveis para as questões sobre as quais que se debruçou, - as quais, como se disse, estão hoje pacificamente consolidadas na Jurisprudência.

v. As questões analisadas tampouco revelam uma especial complexidade, na medida em que a sua resolução não exige a realização de operações exegéticas ou hermenêuticas de particular dificuldade, não ultrapassando aquilo que é usual nas controvérsias judiciais.

vi. Afora o inegável interesse da Recorrente, em obstar ao trânsito em julgado do acórdão recorrido, e em alimentar a sua sanha litigante, não se vê que estejam em causa interesses comunitários, de especial relevância jurídica ou social, susceptíveis de legitimar a admissão do recurso de revista — os quais nem vêm alegados.



vii. O presente recurso não deve, portanto, ser admitido (³).

viii. Ao contrário do pretendido pela Fazenda Pública, o Tribunal a quo não decidiu que os requisitos de idoneidade da garantia se encontram plasmados no artigo 633.º do Código Civil — limitando-se a remeter, outrossim, para o recente acórdão deste STA, de 19.09.2012, dado no processo n.º 0909/12, e, também, para o acórdão do TCAN, de 11.10.2012, dado no proc. n.º 00944/12.7BEPRT — o que apenas vem reforçar a inadmissibilidade do recurso.

ix. Da leitura dos referidos acórdãos, concatenada com a leitura do acórdão recorrido, tampouco resulta a conclusão que o preceito em causa constitui o único fundamento e, muito menos, o fundamento determinante para a decisão proferida.

x. De resto, a Recorrente não se coíbe de invocar jurisprudência deste STA, firmada pelo referido acórdão n.º 0909/12, de 19.09.2012 quando, da mesma, resulta o oposto do que pretende - «O órgão de execução fiscal não pode recusar a prestação de garantia por fiança com o fundamento de que esta não dá absoluta NEM RÁPIDA GARANTIA DE COBRANÇA DO CRÉDITO, louvando-se ainda no facto de que o património do fiador poder desvalorizar-se de um momento para o outro, ficando na situação de não poder vir a pagar a dívida.».

xi. É inequívoco que este STA tem vindo a entender que o critério da “liquidez” invocado pela Recorrente — traduzido na “solvabilidade a curto prazo” (cfr. conclusão 12) — não beneficia de consagração de legal para determinação do conceito de “garantia idónea”.

TERMOS EM QUE, deverão V. Exas. concluir pela extemporaneidade do presente recurso; pela sua inadmissibilidade; ou improcedência, assim se cumprindo a Lei e se fazendo JUSTIÇA!

**1.3.** O Exmo. Procurador-Geral-Adjunto junto do Supremo Tribunal Administrativo emitiu parecer no sentido de que o recurso de revista não deve ser admitido, por não se verificarem os respectivos pressupostos.

**1.4.** Com dispensa dos vistos legais, dada a natureza urgente do processo, cumpre decidir em conferência, tendo em conta que constitui jurisprudência actualmente pacífica nesta Secção de Contencioso Tributário que o recurso de revista excepcional, previsto no artigo 150.º CPTA, é admissível no âmbito do contencioso tributário.

2. Prioritariamente, porém, cumpre apreciar a questão suscitada pela Recorrida, traduzida na intempestividade do requerimento de interposição do presente recurso

Segundo a Recorrida, em face da norma contida no art.º 147.º n.º 1 do CPTA, e porque está em causa um processo urgente, o presente recurso deveria ter sido interposto no prazo de 15 dias, ou seja, até ao dia 17.11.2012, e foi interposto somente em **23.11.2012**.

Todavia, não lhe assiste razão. Isto porque, ainda que aplicável ao prazo de interposição do presente recurso a norma contida no art.º 147.º n.º 2 do CPTA, segundo a qual «*Nos processos urgentes, os recursos são interpostos no prazo de 15 dias...*», resulta de fls. 568 dos autos que Fazenda Pública foi notificada do acórdão recorrido por ofício registado em 29 de Outubro de 2012, considerando-se, assim, notificada da decisão no dia 2 de Novembro face ao disposto no art.º 254.º n.º 3 do CPC, segundo o qual «*A notificação postal presume-se feita no terceiro dia posterior ao do registo, ou no primeiro dia útil seguinte a esse, quando o não seja*».

Ora, tendo em conta que o requerimento de interposição do recurso foi enviado, por fax, em 19 de Novembro de 2012 (cfr. fls. 571), último dia do prazo de 15 dias iniciado no dia 3 de Novembro, é indubitável que ele foi tempestivamente apresentado.

Termos em que improcede a questão suscitada pela Recorrida.

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

Tal preceito prevê, assim, a possibilidade recurso de revista excepcional para o STA quando esteja em causa *a apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito*. Razão por que a jurisprudência tem reiteradamente sublinhado a excepcionalidade deste recurso, referindo que ele só pode ser admitido nos estritos limites fixados no preceito. Trata-se, efectivamente, não de um recurso ordinário de revista, mas antes, como o legislador deixou sublinhado na Exposição de Motivos das Propostas de Lei n.º 92/VIII e n.º 93/VIII, de uma “*válvula de segurança do sistema*”, que só deve ser accionada nos estritos limites do preceito, sob pena de se desvirtuarem os fins tidos em vista pelo legislador.

Por conseguinte, este recurso só é admissível se for **claramente necessário para uma melhor aplicação do direito** ou se estivermos perante uma questão que, pela sua **relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental**, sendo que esta importância fundamental tem de ser detectada

não perante o interesse teórico da questão, mas perante o seu interesse prático e objectivo, medido pela utilidade da revista em face da capacidade de expansão da controvérsia ou da sua vocação para ultrapassar os limites da situação singular.

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

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

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

*«O que em primeira linha está em causa no recurso excepcional de revista não é a solução concreta do caso subjacente, não é a eliminação da nulidade ou do erro de julgamento em que porventura caíram as instâncias, de modo a que o direito ou interesse do recorrente obtenha adequada tutela jurisdicional. Para isso existem os demais recursos, ditos ordinários. Aqui, estamos no campo de um recurso excepcional, que só mediadamente serve para melhor tutelar os referidos direitos e interesses. Em primeira linha, o que se visa é submeter à apreciação do tribunal de revista excepcional a apreciação de uma questão que, pela sua importância jurídica ou social, tenha importância fundamental; ou permitir a pronúncia desse mesmo tribunal quando ela seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito.»* - cfr. Acórdão desta Secção do STA de 30/05/2007, no proc. n.º 357/07.

Cumpra, então, apreciar se tais requisitos se verificam no caso vertente.

A questão colocada é a de saber se o acórdão recorrido, ao manter a decisão proferida pelo tribunal de 1ª instância, fez uma correcta aplicação do direito ao julgar que a garantia oferecida através de fiança prestada pela sociedade A....., SGPS, S.A. é susceptível, no caso concreto, de assegurar o pagamento dos créditos exequendos, tendo em conta o critério de aferição da idoneidade em concreta da fiança que foi utilizado pelo julgador.

O acórdão recorrido, depois de julgar que era legalmente admissível a uma sociedade gestora de participações sociais prestar garantia, por fiança, às sociedades suas participadas, passou à apreciação da idoneidade concreta da garantia oferecida. E, nesse enquadramento, conclui que era de manter a sentença recorrida, já que *«na garantia oferecida pela A..... SGPS, SA, esta sociedade constituiu-se como fiadora da executada pelo valor da garantia fixada pelo órgão de execução fiscal, renunciando ao benefício de excussão prévia previsto no artigo 638º do Código Civil, facto este que, desde logo, coloca em causa a afirmação da AF de que a fiança apresentada não garante com eficiência e celeridade a cobrança do devido e acrescido, uma vez que a renúncia a tal benefício torna ainda mais célere para a AF a eventual execução do património do fiador, podendo aceder ao mesmo directa e imediatamente.*

*Também não é de aceitar o argumento da AF de que a garantia oferecida não confere a liquidez e garantia de pagamento imediato que outras garantias conferem, pois ao invocar este fundamento a AF está a basear-se em parâmetros que, seguramente, não integram o critério legal de aferição da idoneidade dessa garantia, pelo que viola o princípio da legalidade a que está vinculada (neste sentido, vide o Acórdão do STA n.º 0208/12, proferido em 14-03-2012 a cujos fundamentos aderimos plenamente.*

*Acresce que, e no que concerne quer à alegada insuficiência do património da fiadora, quer à sua falta de capacidade financeira, entendemos que, também aqui, o OEF carece de razão.*

*Vem referido que a sociedade A....., SGPS, SA, tem a necessidade regular de recorrer a fundos externos para financiar a sua actividade corrente e os seus planos de expansão, representando o total da dívida bruta em 31/12/2010 de € 572.000.000,00, que no ano de 2010 os fluxos de actividades operacionais atingem um valor negativo de € 2.905.605,48, e que se por mera hipótese,*

houvesse necessidade de proceder hoje à alienação das participações cotadas em bolsa, o produto da venda evidencia alguma dificuldade em cumprir com o preceituado no n.º 2 do art. 200º do CPPT, face ao valor dos compromissos na qualidade de fiadora em outros PEFs assumidos pela A....., SGPS, SA, e que perfazem o valor de cerca de € 136.000.000,00; porém, e como bem refere a reclamante, não é considerado, por exemplo, que a sociedade A....., SGPS, SA tem um activo no valor de € 4.111.026.455,25, capitais próprios no valor de € 3.533.575.694,30 e um capital social de € 2.000.000.000,00.

Ora, tomando por referência o menor dos referidos valores (capital social), concluímos que o valor da fiança prestada representa uma percentagem de 0,075 % do mesmo, ou seja, ínfima e quase simbólica.

E muito menos será de aceitar o argumento de que “se, por mera hipótese, houvesse necessidade de proceder hoje à alienação das participações cotadas em bolsa, o produto da venda evidencia alguma dificuldade em cumprir com o preceituado no n.º 2 do art. 200º do CPPT, face ao valor dos compromissos assumidos pela A....., SGPS, SA, no valor de cerca de € 136.000.000,00” pois a AF não se pode basear em conjecturas e em hipóteses académicas, tal como o faz no despacho reclamado, argumentando que a sociedade fiadora carece de capacidade financeira face a um cenário (hipotético) de se ver obrigada a garantir o pagamento de todos os PET’S em que surge como garante (o que implica que os processos judiciais interpostos no âmbito dos mesmos serão todos favoráveis à AF), com a agravante de ter de o fazer ao mesmo tempo em todos os PEFs (se aplicado o mesmo raciocínio ao sector bancário, então todos os bancos carecerão, sempre, de qualquer capacidade financeira uma vez que estão sempre sujeitos ao risco de falta de liquidez, caso todos os depositantes procedam simultaneamente ao levantamento dos depósitos que sejam titulares nos mesmos).

(...)

Em suma, fazendo a A....., SGPS, SA parte integrante de um dos maiores grupos económicos nacionais, cotado em bolsa, não está demonstrada que esta sociedade não detém capacidade financeira para solver a obrigação que assumiu através da fiança que prestou no presente PEE.».

Mais se acrescentou que não era de aceitar a asserção da Administração Tributária no sentido de que a garantia oferecida não conferia liquidez e garantia de pagamento imediato, pois, como se deixara já explicado no acórdão de 11.10.2012 do TCAN, «A idoneidade da fiadora não se afere pelo seu património líquido e muito menos pela capacidade de pagamento no prazo fixado no artigo 200º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Em primeiro lugar, o artigo 200º, n.º 2, não encerra nenhum pressuposto da idoneidade da fiança, mas as consequências da falta de pagamento do fiador (como, de resto, anuncia a sua epígrafe). A citação e o decurso do prazo de pagamento voluntário do fiador não é pressuposto algum de que dependa a aceitação da garantia, mas pressuposto de que depende a execução dessa garantia.

Mal se compreenderia, de resto, que fosse pressuposto da garantia um incidente da sua execução que nem sequer afecta a sua subsistência: a administração tributária continua a beneficiar da extensão de garantia, quer o fiador pague quer não pague no prazo do pagamento voluntário.

Em segundo lugar, e a despeito do que se anuncia no artigo 52º n.º 2, da Lei Geral Tributária, os pressupostos da idoneidade da fiança não se aferem «nos termos das leis tributárias, mas nos termos da legislação subsidiária para que remete o artigo 2.º, alínea d) da mesma. Havendo, por isso, que recorrer ao artigo 633º do Código Civil, do qual decorre que a idoneidade do fiador depende da sua capacidade para se obrigar e da existência de bens suficientes no seu património. De salientar que a lei não alude à existência de suficiente património, mas à existência de bens suficientes, que abrange todo o seu património, líquido e ilíquido.

Mal se compreenderia, também, que valesse como garantia a penhora de bens do devedor necessários para assegurar o pagamento da dívida, antes da sua liquidação através da venda (artigo 199º, n.º 4, do Código de Procedimento e de Processo Tributário), mas já não pudesse valer para garantia o património do fiador que, não sendo líquido, fosse susceptível de penhora.

Absurdo ainda maior seria não dispensar o executado da prestação da garantia por ser detentor de património suficiente, ainda que ilíquido (n.º 4 do artigo 52.º da LGT), e não admitir a fiança que este apresentasse porque o património suficiente do fiador não é líquido.

De todo o exposto decorre que a idoneidade da fiança não se afere pelo valor do património líquido da sociedade fiadora nem pela sua capacidade de liquidar a dívida no prazo da sua citação, revelada no momento da aceitação. [sublinhado nosso].

Resta acrescentar que, tal como se enfatizou na sentença recorrida, o valor dos activos da fiadora revelados na informação empresarial simplificada que serviu de base à decisão reclamada são muito superiores ao valor da dívida exequenda e do acrescido. Valor esse que é suficientemente expressivo para compensar a eventual incerteza que possa ter sido introduzida pelos critérios de avaliação do Sistema de Normalização Contabilística.”[o que no caso também se verifica].

Com efeito, não só o legislador não pretendeu dotar a Administração Tributária de uma garantia absoluta do seu crédito, tanto mais que o mesmo é ainda incerto, mas tão-só de garantia idónea, que o

mesmo é dizer adequada ao fim em vista. Não pode perder-se de vista que prestar garantia não é efectuar o pagamento, mas tão-só vincular um determinado património ao cumprimento de uma determinada obrigação de pagamento. Como se concluiu no Acórdão do STA de 12.09.2012 (proc. n.º 866/12; de igual modo no proc. n.º 908/12, em acórdão da mesma data): “a Administração Tributária (AT) só pode recusar a fiança oferecida se puder concluir que ela não garante, em concreto, o pagamento da quantia exequenda e do acrescido, não podendo rejeitá-la em nome da segurança absoluta na cobrança do seu crédito e com total desprezo pelos interesses legítimos da executada.”

E perante os factos provados, os quais não foram sujeitos a impugnação pela RECORRENTE, temos que a sociedade A....., SGPS, SA possuía um capital social de € 2.000.000.000,00 e que na Informação Empresarial Simplificada (IES) relativa a 2010 a sociedade A....., SGPS, SA, declarou capitais próprios no valor de € 3.533.575.694,30 e um activo no valor de € 4.111.026.455,25, quando a dívida que se pretende garantir é de apenas € 1.476.420,63. Para além disso, renunciou ao benefício da excussão prévia, obrigando-se com todo o seu património no cumprimento da dívida exequenda; isto é, assumiu perante a AT o pagamento da dívida exequenda como principal pagadora e com renúncia ao benefício de excussão prévia.

Perante tal cenário e a ponderação dos interesses em jogo, não se vê como negar a idoneidade, em concreto, desta garantia na forma de fiança.»

Toda esta transcrição para evidenciar que não se antevê a necessidade de intervenção deste Supremo Tribunal para uma melhor aplicação do direito no sentido objectivo que acima se assinalou, pois não se visiona, na apreciação feita pelo tribunal recorrido, qualquer erro grosseiro ou decisão descabidamente ilógica, ostensivamente errada ou juridicamente insustentável que imponha a admissão da revista como claramente necessária para uma melhor aplicação do direito.

Até porque o acórdão recorrido seguiu e citou a jurisprudência reiterada do Tribunal Central Administrativo e do Supremo Tribunal Administrativo sobre a matéria.

Na verdade este Supremo Tribunal vem entendendo, em consonância com a decisão recorrida, que a idoneidade da fiança deve ser avaliada em função da susceptibilidade do património do fiador responder pela dívida exequenda e acrescido, sendo irrelevante o grau de liquidez da garantia. E a recorrente também não invocou que a jurisprudência e/ou a doutrina se tenham vindo a pronunciar em sentido contrário e que, por isso, se tornava necessária a sua clarificação para se obter uma melhor aplicação do direito.

Pelo fica afastada a necessidade de este Tribunal intervir nesse quadro.

Por outro lado, também não se verifica uma capacidade de expansão da controvérsia que legitime a admissão da revista excepcional como garantia de uniformização do direito nas vestes da sua aplicação prática.

A questão de saber se a garantia oferecida através de fiança é susceptível de assegurar, no caso concreto, o pagamento dos créditos exequendos, e a questão do critério que o julgador deve utilizar para, casuisticamente, aferir a idoneidade da fiança oferecida, para além de contender com matéria de facto e juízos de facto não sindicáveis pelo tribunal de revista, confere à questão um cunho naturalmente casuístico, circunscrito às condições e circunstâncias do caso concreto.

O que significa que o interesse da matéria não extravasa as fronteiras de cada um dos litígios, não se detectando um interesse comunitário significativo, já que os interesses em jogo não ultrapassam os limites de cada caso concreto.

Não se vislumbra, pois, uma *especial relevância social* da questão.

Finalmente, a questão não é particularmente complexa ou melindrosa do ponto de vista jurídico, não demandando a sua resolução a realização de operações exegéticas de acentuada dificuldade, não revestindo uma *especial relevância jurídica*.

Por todo o exposto, não correspondendo o recurso excepcional de revista à introdução generalizada de uma nova instância de recurso e não podendo ser utilizado para a imputação de erros de julgamento ao acórdão recorrido sem a verificação dos requisitos previstos no art.º 150.º do CPTA, não pode ser admitido o presente recurso.

3.1. Resta analisar a questão da litigância da má-fé da Recorrente, suscitada pela Recorrida nas contra-alegações de recurso.

Diz-se litigante de má fé, segundo o disposto pelo artigo 456º, n.º 2, do CPC, quem, com dolo ou negligência grave, tiver deduzido pretensão ou oposição cuja falta de fundamento não devia ignorar [a)], tiver alterado a verdade dos factos ou omitido factos relevantes para a decisão da causa [b)], tiver praticado omissão grave do dever de cooperação [c)] ou tiver feito do processo ou dos meios processuais um uso, manifestamente, reprovável, com o fim de conseguir um objectivo ilegal, impedir a descoberta da verdade, entorpecer a acção da justiça ou protelar, sem fundamento sério, o trânsito em julgado da decisão [d)].

No intuito de moralizar a actividade judiciária, o artigo 456º, n.º 2, do CPC, oriundo da revisão de 1995, alargou o conceito de má fé à **negligência grave**, enquanto que, anteriormente, a condenação como litigante de má fé pressupunha uma actuação dolosa, isto é, com consciência da falta de

razão, motivo pelo qual a conduta processual da parte está, hoje, sancionada civilmente, desde que se evidencie, por manifestações dolosas ou caracterizadoras de negligência grave, sendo que esta última pressupõe situações de grosseiro uso indevido dos meios processuais, por tal forma que se sinta que, com tal conduta, se ofendeu ou pôs em causa a imagem da Justiça.

Com efeito, a negligência grave tem sido entendida pela jurisprudência como a imprudência grosseira, sem um mínimo de diligência que teria permitido facilmente à parte dar-se conta da desrazão do seu comportamento, ou seja, que é manifesta aos olhos de qualquer um.

Ora, salvo o devido respeito, não é pelo facto de se concluir, em termos de apreciação liminar sumária do recurso excepcional de revista, que não se encontram preenchidos todos os pressupostos para a sua admissibilidade, que se pode ajuizar, sem mais, que o recorrente visou entorpecer a acção da justiça ou protelar, sem fundamento sério, o trânsito em julgado da decisão.

No caso vertente, não sendo possível afirmar que a Fazenda Pública fez um uso manifestamente reprovável deste recurso com o fim de conseguir um objectivo ilegal ou que adoptou, com negligência grave, uma conduta processualmente ilícita, não pode proceder a pretensão da Recorrida de a ver condenada como litigante de má fé.

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

Custas pela Recorrente.

Lisboa, 20 de Fevereiro de 2013. — *Dulce Neto* (relatora) — *Alfredo Madureira* — *Valente Torrão*.

(<sup>1</sup>) Nos termos do artigo 104.º da LGT.

(<sup>2</sup>) Nos termos do artigo 456.º e 459.º do CPC.

(<sup>3</sup>) Cfr., entre outros, os Acs. STA, de 20/5/09, rec. n.º 295/09, de 29/6/2011, rec. n.º 0568/11, de 7/3/2012, rec. n.º 1108/11, de 14/3/12, rec. n.º 1110/11, de 21/3/12, rec. n.º 84/12, e de 26/4/12, recs. n.ºs. 1140/11, 237/12 e 284/12.

## Acórdão de 20 de Fevereiro de 2013.

### Assunto:

*IEFP. Ato de revogação de concessão de incentivos. Instauração de acção administrativa especial e providência cautelar de suspensão de eficácia do acto revogado. Suspensão da execução fiscal.*

### Sumário:

- I — Não estando em causa dívida de natureza tributária, mas cobrada através de execução fiscal, nada impede que esta fique suspensa no caso de o interessado ter instaurado providência cautelar ao abrigo do artº 128º do CPTA.*
- II — Com efeito, de acordo com o disposto no artº 128º quando seja requerida a suspensão da eficácia de um ato administrativo, a autoridade administrativa, recebido o duplicado do requerimento, não pode iniciar ou prosseguir a execução, salvo se, mediante resolução fundamentada, reconhecer, no prazo de 15 dias, que o diferimento da execução seria gravemente prejudicial para o interesse público, devendo aquela impedir, com urgência, que os serviços competentes ou os interessados procedam ou continuem a proceder à execução do ato.*
- III — Deste modo, o órgão da execução fiscal deve suspender a execução fiscal, quer a pedido da autoridade administrativa autora do ato, quer do próprio administrado que deverá fazer prova da instauração da providência cautelar, sem prejuízo, neste caso, de o OEF poder consultar a autoridade administrativa sobre a suspensão.*

Processo n.º 113/13-30.

Recorrente: A.....

Recorrido: Instituto do Emprego e Formação Profissional, IP.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Valente Torrão.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. A....., com os demais sinais nos autos, veio recorrer da decisão do Mmº Juiz do TAF de Penafiel que julgou improcedente a reclamação por si deduzida contra decisão do órgão da execução fiscal que lhe indeferiu o pedido de suspensão da execução fiscal fundamentado em instauração de providência cautelar de suspensão de eficácia de ato praticado pelo IEFP que lhe revogou a concessão de incentivos, apresentando, para o efeito, alegações nas quais conclui:

1ª) O recurso tem por objeto matéria de direito.

2ª) Os factos relevantes para conhecer o recurso são os que o despacho reclamado deu como assentes no 3.1., que aqui se dão como reproduzidos.

3ª) O despacho recorrido indeferiu a pretensão da recorrente em ver suspensa a execução fiscal por força do artº. 128.º do CPTA, uma vez que, na ocasião em que foi proferido o despacho recorrido e ainda hoje, não foi proferida qualquer decisão no pedido de suspensão de eficácia que oportunamente deduziu do ato exequendo.

4ª) Ato exequendo é um ato administrativo.

5ª) A Recorrente oportunamente intentou uma ação administrativa especial pedindo a declaração de nulidade ou anulação do ato exequendo.

6ª) E pediu ainda a suspensão de eficácia do mesmo ato.

7ª) Como a autoridade que praticou o ato exequendo não proferiu qualquer resolução fundamentada ao abrigo do disposto no artº. 128º do CPTA, impõe-se concluir que o ato exequendo tem a sua eficácia temporariamente paralisada.

8ª) Os atos de execução desse ato passam a ser, por força do artº. 128.º, n.º 1 do CPTA, atos de execução indevida.

9ª) Execução indevida porque, embora a ação administrativa não suspenda o ato, a notificação ao autor do ato do pedido de suspensão de eficácia, suspende, provisoriamente, a eficácia do ato.

10ª) O despacho recorrido violou assim o artº. 128.º, n.º 1 do CPTA ao não considerar que o efeito suspensivo (ainda que provisório) valesse na execução fiscal (ainda que provisoriamente também).

11ª) Violação que implica ainda a violação do artº. 268.º, n.º 4 da CRP, na media em que este preceito, para garantia da tutela judicial efetiva, permite a utilização dos meios cautelares adequados.

12ª) Ora, estando prevista na lei uma medida cautelar, que foi tempestivamente utilizada, a decisão recorrida, ao não retirar os efeitos que a lei lhe atribui (no artº. 128.º, n.º 1 do CPTA), está a dar uma interpretação a este preceito que contraria o disposto no artº. 268.º, n.º 4 da CRP.

13ª) Se já tivesse havido uma decisão suspendendo a eficácia do ato exequendo transitada em julgado e não se suspendesse a execução fiscal, a violação do art. 268.º, n.º 4 da CRP era flagrante, pois o interessado tinha uma decisão suspendendo a execução do ato e a mesma não valia nada.

14ª) Nem se diga que neste caso a Recorrente opor-se à execução fiscal, pois tal via não é a que melhor acautela os interesses em discussão.

15ª) O ato exequendo não é ineficaz... Está temporariamente paralisado enquanto vigorar a suspensão. Se a ação administrativa for julgada improcedente o ato volta a ser eficaz.

16ª) Portanto, qual é o resultado da oposição à execução fiscal fundada na decisão da suspensão de eficácia?

17ª) O resultado lógico e exato seria o de suspender a execução até decisão da ação administrativa, isto é, enquanto durar a suspensão da executoriedade do ato.

18ª) Ou seja, é uma questão de suspensão da execução e não da sua extinção - o que torna a nosso ver inadequada a oposição.

19ª) A inexigibilidade da dívida como fundamento de oposição referida no artº. 203.º, n.º 1 alínea b) e n.º 3 do CPPT não se pode aplicar aos casos em que a dívida é exigível quando a execução é intentada, deixa de o ser temporariamente (por força de uma decisão no processo de suspensão de eficácia) e volta a ser exigível com a decisão de indeferimento da ação administrativa especial.

20ª) O mecanismo processual adequado é o da suspensão da execução fiscal - pois é este o que melhor satisfaz todos os interesses em presença: garante o interesse do executado com o deferimento da providência cautelar e garante o interesse do exequente que, caso tenha razão na ação, prosseguirá com aquela execução já instaurada e com aquele título executivo que entretanto readquire eficácia.

21ª) No presente caso não existe ainda uma decisão suspendendo a eficácia do ato, mas existe uma regra legal que, provisoriamente, paralisa a sua eficácia.

22ª) Tudo indica, pois, que a melhor leitura do artº. 128.º, n.º 1 do CPTA em coordenação com o art. 268.º, n.º 4 da CRP deve ser a seguinte: enquanto perdurar o efeito automático da suspensão provisória deve suspender-se, com esse fundamento legal, a execução fiscal.

23ª) Nem se argumente que só é possível a suspensão da execução fiscal, nos termos do artº. 6º do Dec. lei 437/78, pois este preceito ao prever mais uma situação de suspensão da execução fiscal, não afasta as demais previstas na lei.

24ª) Ou seja, a nosso ver, o ato exequendo deixa de ser eficaz:

(i) após a penhora (por força do art.º 6.º, n.º 1 do Dec. Lei 437/78), se for deduzida ação administrativa especial;

(ii) com o trânsito em julgado da decisão que suspende de eficácia se for deduzida a respetiva providência cautelar e enquanto não caducar a respetiva decisão;

(III) com a decisão da suspensão de eficácia até ao trânsito se o recurso da decisão tiver efeito meramente devolutivo;

(iv) enquanto perdurar a suspensão provisória a que alude o art. 128.º do CPTA.

25ª) Em todas as referidas situações e enquanto o ato exequendo estiver temporariamente paralisado (ineficácia temporária) deve a execução fiscal aceitar esses efeitos e ficar também temporariamente suspensa - sob pena de violação do art. 268.º, n.º 4 da CRP.

26ª) No caso dos autos verifica-se a situação acima descrita: o ato exequendo deixa de ser eficaz enquanto perdurar a suspensão provisória a que alude o art.º 128.º do CPTA.

27ª) Desse modo, entende a Recorrente que deve conceder-se provimento ao presente recurso, revogar-se a decisão recorrida e suspender-se a execução fiscal com base nos arts. 128.º, n.º 1 do CPTA e 268.º, n.º 4 da CRP, enquanto perdurar o efeito suspensivo automático da eficácia do ato exequendo.

Disposições legais violadas: artigos 128.º, n.º 1 do CPTA e 268.º, n.º 4 da CRP.

Termos em que deve o presente recurso ser julgado procedente e, em consequência, revogar-se a decisão recorrida e suspender-se a execução fiscal com base nos arts. 128.º, n.º 1 do CPTA e 268.º, n.º 4 da CRP, enquanto perdurar o efeito suspensivo automático da eficácia do ato exequendo.

2. O M<sup>º</sup>P<sup>º</sup> emitiu o parecer que consta de fls. 409/410, no qual defende a procedência do recurso, com a fixação de efeito suspensivo provisório à execução e a anulação do despacho do órgão da execução fiscal.

3. Cumpre decidir.

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

A) Em 21/10/2011, o Centro de Emprego de Penafiel emitiu a certidão de dívida de fls. 231 a 298, cujo teor aqui se dá por reproduzido.

B) Essa certidão de dívida deu origem ao PEF n.º 1848-2011/01104187 do Serviço de Finanças de Paredes, instaurado em 17/11/2011, contra a reclamante (fls. 230).

C) Em 02/11/2011 a reclamante instaurou a ação administrativa especial cuja petição inicial está junta aos autos de fls. 44 a 79, cujo teor aqui se dá por reproduzido, em que impugna a decisão que deu origem à certidão de dívida referida em A).

D) Em 02/11/2011 a reclamante intentou ainda a providência cautelar de suspensão de eficácia do ato administrativo relativa à decisão que deu origem à certidão de dívida referida em A), cuja petição inicial está junta aos autos de fls. 85 a 130 e cujo teor aqui se dá por reproduzido.

E) Em 18/11/2011 a reclamante foi citada para o PEF (confissão a fls. 17).

F) Em 24/11/2011 a reclamante informou o órgão de execução fiscal da instauração da ação e da providência cautelar referidas em C) e D) e requereu a suspensão do PEF ao abrigo do artigo 128.º do CPTA (fls. 17 e 299).

G) Em 25/11/2011 a reclamante requereu a suspensão do processo de execução fiscal (fls. 12).

H) Em 26/12/2011 o requerimento referido em G) foi enviado para o IEF, para emissão de parecer sobre o pedido de suspensão do respetivo PEF, sem prestação de garantia (fls. 12).

I) Nesse requerimento a reclamante também requereu que o Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel fosse interpelado sobre se já citou a entidade requerida na providência cautelar que corre termos no processo de ação administrativa especial de impugnação do ato devido contra o Instituto do Emprego e Formação Profissional (fls. 12).

J) Em 23/1/2012 a reclamante foi notificada da penhora de vencimentos e abonos (fls. 17).

K) Esta penhora não chegou a concretizar-se (fls. 11 a 14, confirmada pela informação de fls. 337).

L) Em 30/01/2012 a reclamante apresentou novo requerimento a solicitar a suspensão do PEF e a nulidade dos atos posteriores ao momento em que deveria ter sido suspenso do PEF (fls. 12).

M) Em 15/02/2012 a reclamante foi notificada pelo fax n.º 893, que o órgão de execução fiscal estava a aguardar resposta do IEF (fls. 12).

N) Em 09/07/2012 a reclamante apresentou um requerimento a solicitar, novamente, a suspensão do referido PEF e a nulidade dos atos posteriores ao momento em que deveria ter sido suspenso do PEF (fls. 12).

O) Em 17/07/2012 o requerimento referido em N) foi indeferido pelo despacho de fls. 317, cujo teor aqui se dá por reproduzido.

P) Este despacho foi notificado à reclamante em 17/07/2012, pelo fax n.º 3857, de fls. 318, cujo teor aqui se dá por reproduzido (fls. 12 e 318).

Q) Em 23/07/2012 a reclamante apresentou a petição inicial da reclamação (fls. 15).

R) No PEF não foram realizadas penhoras (fls. 229 a 324 e 337).

5. A única questão a conhecer no presente recurso é a seguinte: revogados incentivos à reclamante pelo IEF, instaurada execução fiscal para recuperação coerciva desses incentivos e proposta ação administrativa especial para anulação do despacho que revogou os incentivos, bem como providência cautelar, a execução fiscal pode (deve) ser suspensa provisoriamente por força do artº 128º, n.º 1 do CPTA?

5.1. A decisão recorrida respondeu negativamente a essa questão argumentando da seguinte forma:

A certidão de dívida que esteve na base da execução foi emitida em 21.10.2011, ainda antes da instauração da providência cautelar, em 02.11.2011, tendo o processo de execução sido instaurado em 17.11.2011.

O órgão da execução fiscal não é a autoridade administrativa a que se reporta o artº 128º do CPTA, pelo que não está vinculado a esta norma.

A suspensão da execução só poderia ter lugar de acordo com o artº 6º do DL n.º 437/78 de 28 de dezembro, isto é, após realizada a penhora e junta a certidão comprovativa do recurso de anulação.

Não tendo sido realizada qualquer penhora a execução não poderia ser suspensa por falta de fundamento legal, pelo que o despacho reclamado tem de manter-se.

5.2. A recorrente, por sua vez e manifestando diferente entendimento, argumenta do seguinte modo:

O ato exequendo é um ato administrativo.

A Recorrente oportunamente intentou uma ação administrativa especial pedindo a declaração de nulidade ou anulação do ato exequendo e pediu ainda a suspensão de eficácia do mesmo ato.

Como a autoridade que praticou o ato exequendo não proferiu qualquer resolução fundamentada ao abrigo do disposto no artº. 128º do CPTA, impõe-se concluir que o ato exequendo tem a sua eficácia temporariamente paralisada.

A notificação ao autor do ato do pedido de suspensão de eficácia, suspende, provisoriamente, a eficácia do ato.

O despacho recorrido violou assim o artº. 128.º, n.º 1 do CPTA ao não considerar que o efeito suspensivo (ainda que provisório) valesse na execução fiscal (ainda que provisoriamente também).

Ora, estando prevista na lei uma medida cautelar, que foi tempestivamente utilizada, a decisão recorrida, ao não retirar os efeitos que a lei lhe atribui (no artº. 128.º, n.º 1 do CPTA), está a dar uma interpretação a este preceito que contraria o disposto no artº. 268.º, n.º 4 da CRP.

Nem se diga que neste caso a Recorrente pode opor-se à execução fiscal, pois tal via não é a que melhor acautela os interesses em discussão, pois que o resultado lógico e exato seria o de suspender a execução até decisão da ação administrativa, isto é, enquanto durar a suspensão da executoriedade do ato.

A inexigibilidade da dívida como fundamento de oposição referida no artº. 203.º, n.º 1 alínea b) e n.º 3 do CPPT não se pode aplicar aos casos em que a dívida é exigível quando a execução é intentada, deixa de o ser temporariamente (por força de uma decisão no processo de suspensão de eficácia) e volta a ser exigível com a decisão de indeferimento da ação administrativa especial.

O mecanismo processual adequado é o da suspensão da execução fiscal - pois é este o que melhor satisfaz todos os interesses em presença: garante o interesse do executado com o deferimento da providência cautelar e garante o interesse do exequente que, caso tenha razão na ação, prosseguirá com aquela execução já instaurada e com aquele título executivo que entretanto readquire eficácia.

No presente caso não existe ainda uma decisão suspendendo a eficácia do ato, mas existe uma regra legal que, provisoriamente, paralisa a sua eficácia.

Tudo indica, pois, que a melhor leitura do artº. 128.º, n.º 1 do CPTA em coordenação com o art. 268.º, n.º 4 da CRP deve ser a seguinte: enquanto perdurar o efeito automático da suspensão provisória deve suspender-se, com esse fundamento legal, a execução fiscal.

Nem se argumente que só é possível a suspensão da execução fiscal, nos termos do artº. 6º do Dec. lei 437/78, pois este preceito ao prever mais uma situação de suspensão da execução fiscal, não afasta as demais previstas na lei.

Ou seja, o ato exequendo deixa de ser eficaz:

(i) após a penhora (por força do artº. 6º, n.º 1 do Dec. Lei 437/78), se for deduzida ação administrativa especial;

(ii) com o trânsito em julgado da decisão que suspende de eficácia se for deduzida a respetiva providência cautelar e enquanto não caducar a respetiva decisão;

(III) com a decisão da suspensão de eficácia até ao trânsito se o recurso da decisão tiver efeito meramente devolutivo;

(iv) enquanto perdurar a suspensão provisória a que alude o artº. 128.º do CPTA.

Em todas as referidas situações e enquanto o ato exequendo estiver temporariamente paralisado (ineficácia temporária) deve a execução fiscal aceitar esses efeitos e ficar também temporariamente suspensa - sob pena de violação do art. 268.º, n.º 4 da CRP.



No caso dos autos verifica-se a situação acima descrita: o ato exequendo deixa de ser eficaz enquanto perdurar a suspensão provisória a que alude o art.º 128.º do CPTA.

Desse modo, entende a Recorrente que deve conceder-se provimento ao presente recurso, revogar-se a decisão recorrida e suspender-se a execução fiscal com base nos arts. 128.º, n.º 1 do CPTA e 268.º, n.º 4 da CRP, enquanto perdurar o efeito suspensivo automático da eficácia do ato exequendo.

**5.3.** O M.ºP.º, por sua vez, no seu parecer de fls. 409/410, pronuncia-se também pela suspensão da execução com fundamento no disposto nos art.ºs 15.º, n.º 1 e 120.º, n.º 1, ambos do CPTA.

**6.** Vejamos então qual destes entendimentos colhe o apoio legal.

**6.1.** Resulta provado nos autos que a execução se reporta a dívida ao Centro de Emprego de Penafiel (alínea A) do probatório supra)

Mais resulta provado que, relativamente ao ato administrativo que revogou os incentivos, a reclamante instaurou a ação administrativa especial tendo ainda intentado providência cautelar de suspensão de eficácia do referido ato administrativo (V. alíneas C) e D) do mesmo probatório).

Em 24/11/2011 a reclamante informou o órgão de execução fiscal da instauração da ação e da providência cautelar referidas em C) e D) e requereu a suspensão do PEF ao abrigo do artigo 128.º do CPTA (alínea F) do probatório).

Está ainda provado nos autos que o seu pedido de suspensão da execução foi indeferido e que não houve penhora de bens realizada na mesma execução.

**6.2.** O art.º 128.º do CPTA diz o seguinte:

“1— Quando seja requerida a suspensão da eficácia de um ato administrativo, a autoridade administrativa, recebido o duplicado do requerimento, não pode iniciar ou prosseguir a execução, salvo se, mediante resolução fundamentada, reconhecer, no prazo de 15 dias, que o diferimento da execução seria gravemente prejudicial para o interesse público.

2— Sem prejuízo do previsto na parte final do número anterior, deve a autoridade que receba o duplicado impedir, com urgência, que os serviços competentes ou os interessados procedam ou continuem a proceder à execução do ato.

3 — Considera-se indevida a execução quando falte a resolução prevista no n.º 1 ou o tribunal julgue improcedentes as razões em que aquela se fundamenta”.

Ora, em face destas normas desde logo se vê que a execução do ato administrativo tem de ser suspensa quando a autoridade administrativa receba o duplicado e não invoque mediante resolução fundamentada, no prazo de 15 dias, que o diferimento da execução seria gravemente prejudicial para o interesse público.

No caso dos autos, o que se passa é que estamos perante uma cobrança coerciva de dívida em execução fiscal e não foi feita qualquer adaptação do CPPT ao CPTA no que a esta matéria diz respeito. Quer dizer, não é a autoridade administrativa que praticou o ato que dirige a sua execução.

Será então, como se defende na decisão recorrida que o órgão da execução fiscal não deve obediência ao art.º 128.º do CPTA?

Em bom rigor parece que seria aqui aplicável o n.º 2 do art.º 128.º transcrito, cabendo à autoridade que receba o duplicado impedir, com urgência, que os serviços competentes procedam ou continuem a proceder à execução do ato. Daqui resulta que deveria ser a autoridade que praticou o ato a comunicar com urgência ao órgão da execução fiscal a suspensão da execução.

Porém, não vemos qualquer obstáculo a que seja o próprio interessado a requerer tal suspensão ao órgão de execução fiscal, desde que prove a instauração da providência cautelar. Órgão da execução fiscal que poderá também consultar a autoridade que praticou o ato sobre essa suspensão.

É certo que a suspensão da execução fiscal só pode ter lugar nos casos referidos no art.º 169.º do CPPT e que a lei impõe a prestação de garantia. Porém, o processo de execução fiscal regulado no CPPT está delineado para as dívidas de natureza tributária. E, não obstante ser essa forma processual aplicável à cobrança coerciva de dívidas de entidades públicas, de natureza não tributária, verifica-se que o legislador não adaptou o CPPT de modo a que existisse compatibilidade com normas do CPTA.

Assim, no caso dos autos, a seguir-se a tese da decisão recorrida, não obstante a instauração da ação administrativa especial, a interessada teria de ir opor-se à execução fiscal e prestar garantia para suspender o ato administrativo de execução.

Ora, como se concluiu no recente acórdão deste STA, de 21.11.2012 – Processo n.º 0714/12, respeitando a dívida exequenda a dívidas ao Instituto do Emprego e Formação Profissional, o meio processual adequado é a ação administrativa especial a intentar contra o despacho que ordena a reposição ou a restituição das importâncias indevidamente recebidas, nos termos do disposto no art. 6.º do Decreto-Lei n.º 443/78, de 28 de dezembro, a intentar nos tribunais administrativos de círculo (art. 44.º do ETAF).

E, assim sendo, tem o interessado o direito aos meios processuais que o CPTA lhe faculta, nomeadamente o da instauração da providência cautelar prevista no art.º 128.º do mesmo diploma.

Deste modo, temos de entender que esta norma é também aplicável ao processo de execução fiscal quando este pretenda executar ato administrativo cuja revogação se pretende pela ação administrativa

especial e cuja suspensão de eficácia foi também requerida e relativamente à qual não foi oposta resolução fundamentada no sentido de que o diferimento da execução seria gravemente prejudicial para o interesse público.

Esta suspensão poderá ser efetuada mediante comunicação da autoridade que praticou o ato ao órgão da execução fiscal, mas nada impede que seja o próprio interessado a requerer essa suspensão, desde que prove o requisito do artº 128º, n.º 1, sendo certo que o órgão da execução fiscal, se tiver dúvidas, sempre poderá interpelar o exequente quanto a essa suspensão, antes de a decretar.

Por tudo o que ficou dito, a decisão recorrida não pode manter-se por violadora do direito da interessada à tutela jurisdicional efetiva.

Acresce que, de acordo com os documentos juntos aos autos a fls. 412 e segs., a providência cautelar acima referida interposta pela recorrente foi decretada, tendo a respetiva decisão transitado em julgado em 07.01.2013.

7. Nestes termos e pelo exposto, concede-se provimento ao recurso, revogando-se a decisão recorrida com a consequente revogação do despacho reclamado e ficando suspensa a execução fiscal até ao trânsito em julgado da decisão que vier a ser proferida na acção administrativa especial.

Sem custas.

Lisboa, 20 de fevereiro de 2013. — *Valente Torrão* (relator) — *Ascensão Lopes* — *Pedro Delgado*.

## Acórdão de 20 de Fevereiro de 2013.

### Assunto:

*Responsabilidade subsidiária. Reversão. Coima. Reclamação de actos do Órgão de Execução Fiscal. Erro na forma de processo.*

### Sumário:

- I — Constituindo objecto das reclamações, apresentadas ao abrigo do art. 276º do CPPT, os actos proferidos pelo órgão da execução fiscal, não existe qualquer desarmonia ou discrepância entre o meio processual utilizado e a pretensão formulada de invalidação desses actos, pelo que o meio processual apresentado (reclamação) é em abstracto adequado a obter a revogação ou anulação do despacho reclamado.*
- II — Nesta situação, ainda que as concretas causas de pedir sejam adequadas a obter a invalidade do acto de reversão a deduzir através de oposição, não há erro na forma do processo, mas sim improcedência das invalidades imputadas ao despacho reclamado.*

Processo n.º 114/13-30.

Recorrente: A..... e Outra.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relatora: Ex.<sup>ma</sup> Sr.<sup>a</sup> Cons.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Fernanda Maçãs.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

### I-RELATÓRIO

1. A..... e B....., identificados nos autos, reclamaram do despacho do Chefe de Finanças de Paredes, de 20/06/2012, que indeferiu o pedido de suspensão de venda judicial, no Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel, que julgou a reclamação improcedente.

2. Não se conformando, os recorrentes viram interpor recurso para este Tribunal, formulando as seguintes conclusões das suas alegações:

*“a) Os recorrentes interpõem recurso jurisdicional da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel, que julgou improcedente a reclamação que, ao abrigo do art.º 276.º do CPPT, do despacho do Chefe de Finanças de Valongo 2º—Ermesinde, que lhes indeferiu o pedido de declaração de inconstitucionalidade do acto de reversão por coimas, praticado na execução fiscal interposta contra a executada originária.*

b) O Órgão de Execução Fiscal indeferiu esse pedido, com fundamento de não ser o meio próprio para questionar a inconstitucionalidade das normas que prevêm a responsabilidade subsidiária dos gerentes, em relação ao pagamento de coimas aplicadas à sociedade.

c) Por inerência, o Tribunal a quo, fixou a sua decisão, na interpretação que os recorrentes invocam ilegalidades do despacho de reversão, porquanto estas ilegalidades, não constituem fundamento para a suspensão da venda judicial e como tal, não são susceptíveis de afectar a legalidade e validade desse despacho.

d) O requerimento sobre o qual recaiu o despacho desfavorável de que se reclamou, para o Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel, impetrava que a Administração Tributária declarasse que os executados por reversão não eram responsáveis pelo pagamento de coimas e despesas aplicadas à sociedade “C....., LDA” e que, em consequência, se ordenasse o não prosseguimento, contra eles, das execuções atinentes a tais coimas e despesas.

e) Os ora recorrentes alegavam, em síntese, a inconstitucionalidade do art.º 8.º do R.G.I.T., quanto à responsabilidade subsidiária dos administradores, gerentes ou outras pessoas que tenham exercido a administração de pessoas colectivas originariamente devedoras (questão de conhecimento oficioso e que poderia ser invocada em qualquer altura e não somente no prazo da Oposição e através desta, mesmo depois de transcorrido o prazo da Oposição).

f) Face ao despacho desfavorável do Serviço de Finanças de Valongo 2º - Ermesinde, sobre questão de conhecimento oficioso (desde logo pela Administração Tributária), que afectava direitos e interesses legítimos dos ora recorrentes, podiam estes reclamar, como fizeram, para o Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel, nos termos do art.º 276.º do CPPT.

g) Nada obsta, por exemplo, a que essa questão seja suscitada em acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária, prevista no art.º 145.º do CPPT., uma vez que esta acção será sempre um meio processual mais adequado para assegurar, de forma plena, eficaz e efectiva, a tutela dos direitos e interesses dos contribuintes, do que a oposição prevista no art.º 203.º e segs. do CPPT. (em que os direitos dos oponentes são sempre inferiores aos que lhes são assegurados em quaisquer processos de natureza penal ou contra-ordenacional).

h) Ora, se a acção do art.º 145.º poderá ser usada para o fim acima indicado, nada obsta a que a Administração Fiscal oficiosamente reveja a sua posição em qualquer fase do processo executivo, ou por sua iniciativa ou a requerimento dos interessados.

i) No segundo caso, se o despacho for desfavorável aos interessados, podem estes reclamar nos termos e no prazo dos art.º 276.º e segs. do CPPT.

j) Do Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 16.12.2009, Processo 01074/09, podemos subtrair o seguinte: “Ora, no presente caso, as reclamações têm claramente por objecto os despachos de indeferimento proferidos pelo órgão da execução fiscal visando, logicamente, a sua anulação, pelo que é por essa pretensão que se tem de aferir do acerto ou erro do meio processual utilizado para atingir tal desiderato. (...) Não constituindo o despacho de reversão objecto dessas reclamações, não pode manter-se a decisão recorrida na parte em que julgou o contrário, isto é, na parte em que julgou que esse despacho constituía objecto da reclamação e que o meio adequado para reagir contra ele era a oposição à execução fiscal.”

k) No caso dos autos, ao contrário do entendimento sustentado pela decisão recorrida, não existe erro na forma do processo.

l) Apenas se pode concluir e, dado que os recorrentes não se conformam com o julgado, advogando que foi cometido erro no julgamento das questões colocadas.

m) Os recorrentes quando reclamam do despacho, o fazem questionando, a admissibilidade da efectivação da responsabilidade subsidiária por coimas através de processo de reversão, efectuada no processo de execução fiscal.

n) Esta questão coloca-se, quando, o n.º 10 do art.º 32.º do C.R.P. assegura ao arguido, em processos sancionatórios (incluindo contra-ordenações), os direitos de audiência e de defesa, que não são assegurados ao revertido.

o) Está-se, aqui, perante a invocação de um erro na forma de processo (de conhecimento oficioso, de harmonia com o disposto nos art.º 199.º e 202.º do CPC), já que esta afirmação tem subjacente o entendimento de que, o meio processual adequado para efectivar a responsabilidade dos responsáveis subsidiários por dívidas de coimas não poderá ser a reversão da execução fiscal, que consideram não assegurar os direitos de audiência e de defesa, que a CRP impõe que sejam garantidos.

p) Sobre esta questão da admissibilidade da efectivação da responsabilidade subsidiária por colinas através de processo de reversão o Supremo Tribunal Administrativo tem-se pronunciado em sentido negativo, independentemente da admissibilidade ou não de tal regime à face da Constituição, pelo simples facto de ele não estar previsto para dívidas de responsabilidade civil extracontratual.

q) Na verdade, a entender-se, como se tem de entender no presente processo por isso ter sido pressuposto da decisão do Tribunal Constitucional, que se está perante uma responsabilidade de «natureza civilística», que «se trata de efectivar uma responsabilidade de cariz ressarcitório, fundada

numa conduta própria, posterior e autónoma relativamente àquela que motivou a aplicação da sanção à pessoa colectiva», tem de reconhecer-se que a cobrança de tais dívidas, de natureza civil, através de reversão da execução fiscal efectuada em processo de execução fiscal é de afastar, por não estar legalmente prevista a cobrança de dívidas de responsabilidade civil extracontratual emergente de coimas através de processo de execução fiscal.

r) Com efeito, não está prevista no art.º 148.º do CPPT, que define o âmbito da execução fiscal, a cobrança de dívidas derivadas de responsabilidade civil extracontratual e apenas em relação a dívidas enquadráveis neste artigo se prevê legitimidade do órgão da execução fiscal para a promoção da execução (art.º 152.º, n.º 1, do CPPT) e a possibilidade de reversão (art.º 151, n.º 1 e 2, do CPPT).

s) Atendendo, ao supra exposto, não tinha legitimidade o Órgão de Execução Fiscal para proceder à reversão para a cobrança de dívidas derivadas de responsabilidade extracontratual.

t) As dívidas de coimas, podem ser cobradas em processo de execução fiscal, pois estão previstas no art.º 148.º, n.º 1, alínea b), do CPPT, não havendo obstáculo processual a que pudesse haver reversão, se ela for constitucionalmente admissível. -

u) Mas, as de responsabilidade civil extracontratual não podem ser cobradas através de processo de execução fiscal e, conseqüentemente, não pode haver reversão. (Neste sentido, podem ver-se os acórdãos do STA de 1-7-2009, processo n.º 31/08, e de 14-4-2010, processo n.º 64/10.)

v) O aditamento da alínea c) ao n.º 1 deste art.º 148.º efectuado pela Lei n.º 3-B/2010, de 18 de Abril, não vem alterar esta situação,

w) Na verdade, desde logo, o despacho de reversão no presente processo foi proferido em 05-11-2009, antes da entrada em vigor desta Lei, pelo que ela não pode ser suporte da sua validade.

x) Por outro lado, nem é possível perceber o que se quer dizer naquela alínea c) ao fazer-se referência a «coimas e outras sanções pecuniárias decorrentes da responsabilidade civil determinada nos termos do Regime Geral das Infracções Tributárias», pois no RGIT não se prevê qualquer situação em que de responsabilidade civil decorram coimas ou sanções pecuniárias, nem é imaginável que de responsabilidade civil possa emergir não um dever de indemnização, mas coimas e sanções acessórias.

y) O que se prevê no art.º 8.º, n.º 1, do RGIT, na interpretação adoptada pelo Tribunal Constitucional (cfr. Acórdãos n.º 129/09 e 150/09, publicados no DR, II Série, n.ºs 74 e 95, de 16-04-2009 e 18-05-2009), é o contrário do que se prevê nesta alínea c) do n.º 1 do art.º 148.º do CPPT, isto é, responsabilidade civil decorrente de coimas e sanções pecuniárias e não coimas e sanções pecuniárias decorrentes de responsabilidade civil que é o que se refere naquela alínea c).

z) Sucede que, ao decidir pela não constitucionalidade da norma em questão, o Tribunal Constitucional pronunciou-se no sentido de que a responsabilidade subsidiária dos administradores e gerentes não assenta na mera transmissão da responsabilidade contra-ordenacional tributária (e da coima), mas num facto autónomo determinante à produção de um dano para a Administração Fiscal, gerador de responsabilidade de natureza civil extracontratual.

aa) Nos termos em que se pronunciou o Tribunal Constitucional, deve, pois, concluir-se que a dívida dos autos não se trata de uma dívida por coimas, mas de uma dívida proveniente de responsabilidade de natureza civil extracontratual.

bb) De qualquer modo, o certo é que nesta alínea c) se prevê que sejam cobradas dívidas de calmas e sanções pecuniárias e não de responsabilidade civil, pelo que se mantém a situação acima referida de inexistência de norma que preveja a cobrança de dívidas de responsabilidade civil através de processo de execução fiscal.

cc) Por isso, independentemente da constitucionalidade ou não de tal regime de reversão da execução fiscal, à face do n.º 10 do art.º 32.º da CRP, quanto a responsabilidade por coimas, é de entender que a lei ordinária não prevê tal possibilidade.

dd) Conclui-se assim, por todo o exposto que, os Recorrentes têm razão quanto a esta questão da inadmissibilidade da reversão da execução fiscal por dívidas de responsabilidade subsidiária derivada de coimas. (Cfr. Acórdão do STA proferido em 23.02.2012, in Processo 01147/09).

ee) E a ser assim, é patente que não pode haver reversão.

ff) E, se não podia haver reversão, não pode haver venda judicial.

gg) A douta sentença recorrida deve ser revogada, devido à explanada errada na aplicação do direito.

NESTES TERMOS E NOS DE MAIS DE DIREITO, e com o douto suprimento de Vossas Excelências, deve o presente recurso ser procedente por provado, e, conseqüentemente, se dê come provado erro no julgamento das questões colocadas e reforma da decisão.

Porém, como sempre, V.Exas. farão a sempre acostumada JUSTIÇA”.

3. Não houve contra-alegações.

4. O Ministério Público emitiu douto Parecer no sentido de o recurso não merecer provimento.

5. Com dispensa de vistos, por o processo ser urgente, cumpre apreciar e decidir.

## II-FUNDAMENTOS

### 1. DE FACTO

*A) O Serviço de Finanças de Valongo — 2, Ermesinde, reverteu contra os reclamantes o processo de execução fiscal (PEF) n.º 3565200701004310 e apensos, identificados a fls. 82 e 83, cujo teor aqui se dá por reproduzido, por dívidas de coimas e encargos dos processos de contra-ordenação, no valor global de €5.349,70.*

*B) Os reclamantes foram citados pessoalmente para o PEF, como executados revertidos em 5/11/2009, por carta registada com aviso de recepção recebida nesse dia pelos próprios (fls. 80 a 90).*

*C) A executada originária, C....., Ld.<sup>a</sup>, pessoa colectiva n.º ....., com sede na Rua de ....., n.º ....., ....., Valongo, foi declarada insolvente, com carácter limitado, por sentença de 20/8/2009, transitada em julgado (fls. 128 a 130).*

*D) Por despacho de 15/5/2012, de fls. 107, cujo teor aqui se dá por reproduzido, foi designada a venda a judicial do prédio penhorado, por leilão electrónico, com data para o termo do leilão o dia 28/6/2012, pelas 12 H 00 M.*

*E) Em 29/5/2012, os reclamantes pelo requerimento de fls. 117 a 130, cujo teor aqui se dá por reproduzido, requereram a suspensão da venda do prédio penhorado.*

*F) Pelo despacho de 20/6/2012, de fls. 133 a 135, cujo teor aqui se dá por reproduzido, o órgão de execução fiscal indeferiu o pedido dos reclamantes.*

*G) Em 27/6/2012, os reclamantes apresentaram uma reclamação desse despacho (fls. 141)”.*

### 2. DE DIREITO

#### 2.1. Das questões a apreciar e decidir

Resulta do probatório que os reclamantes, ora recorrentes, foram citados pessoalmente, em 5/11/2009, na qualidade de revertidos, no âmbito do processo de execução fiscal n.º 3565200701004310, em que é executada originária, C....., Ld.<sup>a</sup>, por dívidas de coimas e encargos dos processos de contra-ordenação, no valor global de €5.349,70.

Por despacho do Chefe de Finanças de Valongo, de 15/5/2012, foi designada a venda judicial do prédio penhorado, por leilão electrónico, com data para o termo do leilão o dia 28/6/2012, pelas 12 H 00 M.

Em 29/5/2012, os reclamantes reagiram contra aquele despacho, invocando diversas ilegalidades, em especial, que a reversão é indevidamente utilizada como meio de efectivar a responsabilidade dos administradores por coimas e em que tenha sido condenada a sociedade, concluindo pedindo a suspensão da venda judicial do imóvel inscrito na matriz sob o n.º U-3021, freguesia de ....., Concelho de Paredes.

Por despacho do Exmo Chefe de Finanças de 21/6/2012 foi mantida a venda agendada nos autos para o dia 28, com o seguinte fundamento:

- “Tendo a declaração de insolvência sido qualificada como limitada, o devedor não fica privado dos poderes de administração e disposição do património, não se produzindo quaisquer dos efeitos que normalmente correspondem à declaração de insolvência, designadamente os previstos no artigo 180º do CPPT e que foram integralmente elencados pelo mandatário dos revertidos na petição apresentada;

- Não faz sentido por não haver reclamação de créditos, paralisar as execuções pendentes contra a falida, devendo as mesmas prosseguir, como no presente caso;

- Por outro lado, o meio próprio para questionar a constitucionalidade das normas que prevêm a responsabilidade subsidiária dos gerentes em relação ao pagamento de coimas aplicadas à sociedade é a oposição à execução fiscal;

- Tendo os revertidos sido validamente citados em 05-11-2009, o prazo para a interposição de oposição nos termos do artigo 203º do CPPT, encontra-se esgotado” (fls. 134 e 135 dos autos).

Contra o referido despacho apresentaram os ora recorridos reclamação, concluindo, invocando entre o mais, que:

- “A executada originária foi declarada insolvente por sentença proferida em 20 de Agosto de 2009, sendo os reclamantes citados como executados por reversão em 5 de Novembro de 2009, ou seja, depois da sentença de insolvência, mas antes de estar concluso o processo de insolvência, e para pagamento de créditos vencidos antes da declaração de falência;

- “(...) no caso para que se verificassem os requisitos e pressupostos legais da reversão, tornar-se-ia necessário que se alegasse e provasse que, por um lado, havia fundadas razões para concluir pela inexistência ou insuficiência dos bens penhoráveis do devedor principal, à face dos valores ainda em dívida (arts. 23º, n.º 2 da Lei Geral Tributária e 153º, n.º 2 do Código de Procedimento e Processo Tributário), e por outro lado, - o que não foi feito - que os responsáveis subsidiários adquiram bens posteriormente à declaração de insolvência.

- Ora, no caso sub judice, a execução reverteu contra o oponente «sem que tivesse provado que a empresa, o falido ou os responsáveis subsidiários tivessem adquirido bens depois da declaração de insolvência» e “sem que tivesse findo o processo de insolvência, para a Administração Fiscal fazer prosseguir a execução.”

• Daí que, atento o teor do art. 180º, nº5 do CPPT, o processo de execução fiscal não podia ter prosseguido contra o Oponente - Acórdão do STA de 15.02.2012, Processo 0877/11.

• “(...) a reversão, não obstante ser um instituto exclusivo da execução fiscal e, portanto, apenas passível de ser utilizadas quando em causa estejam dívidas de tributos - artigo 148º do CPPT, é indevidamente utilizada como meio de efectivar a responsabilidade dos administradores por coimas em que tenha sido condenada a sociedade.

• “(...) nos casos em que seja imputado ao devedor subsidiário a responsabilidade pelo pagamento das dívidas de coimas e encargos de processos de contra –ordenação, não é o artigo 8º do RGIT o fundamento da responsabilidade.

• “(...) conclui-se que a responsabilidade por coimas não é susceptível de transmissão.

• “(...) por outro lado, o artigo 148º não prevê que as coimas possam ser cobradas através do processo de execução fiscal, que se destina apenas à cobrança de tributos.

• E a ser assim, como é, é patente que não pode haver reversão.

• “(...) deve o seu autor revogar o Despacho reclamado, nos termos do art. 277º., nº2, do CPPT.”

Por sentença proferida, em 28/11/2012, pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel, foi julgada improcedente a reclamação.

Para tanto, ponderou o Mmº Juiz “a quo”, entre o mais, que:

• “(...) o despacho reclamado é o despacho de fls. 133 a 135 dos autos, que indeferiu a requerida suspensão da venda judicial, determinada pelo despacho de fls. 107.

• Porém, (...) Os reclamantes invocam alegadas ilegalidades do despacho de reversão e a consequente inadmissibilidade da reversão, para fundamentar a ilegalidade do despacho que determinou a realização da venda judicial do prédio penhorado nos autos e a consequente ilegalidade do despacho reclamado.

• Todavia, as eventuais ilegalidades do despacho de reversão seriam susceptíveis de afectar a legalidade e a validade desse despacho e constituir fundamento de oposição (art. 204.º do CPPT) (...)

• “(...) também tem de improceder o invocado erro na forma do processo invocado pela Fazenda Pública.

• “(...) Por isso, é que esta reclamação tem de improceder por falta de fundamento, uma vez que as causas de pedir invocadas pelos reclamantes não constituem fundamento para a suspensão da venda judicial. Ora, não tendo de julgar-se os efeitos da declaração de insolvência da executada originária no PEF, a inconstitucionalidade do art. 8.º do RGIT, nem a ilegalidade da execução das coimas no PEF, não pode invocar-se o erro na forma de processo.

• “(...) Por isso, também nem sequer tem de equacionar-se a possibilidade da eventual convoção desta RAOEF em processo de oposição (arts. 97º, n.º 3, da LGT e 98º, n.º 4, do CPPT).

• “(...) E não sendo legalmente admissível a convoção, porque a mesma petição inicial não pode legalmente valer para duas formas de processo distintas, a ponderação da eventual convoção sempre constituiria a prática de actos inúteis, proibidos por lei (art. 137.º do CPC).

• “(...) Donde tem forçosamente de concluir-se que o despacho reclamado não padece de qualquer ilegalidade, pelo que não existe qualquer fundamento legal para o revogar”.

Contra este entendimento vem o presente recurso, alegando os recorrentes, em síntese, que:

• “(...) d) O requerimento sobre o qual recaiu o despacho desfavorável de que se reclamou, para o Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel, impetrava que a Administração Tributária declarasse que os executados por reversão não eram responsáveis pelo pagamento de coimas e despesas aplicadas à sociedade “C....., LDA” e que, em consequência, se ordenasse o não prosseguimento, contra eles, das execuções atinentes a tais coimas e despesas [Conclusão d)].

• e) Os era recorrentes alegavam, em síntese, a inconstitucionalidade do art.º 8.º do RG.I.T., quanto à responsabilidade subsidiária dos administradores, gerentes ou outras pessoas que tenham exercido a administração de pessoas colectivas originariamente devedoras (questão de conhecimento officioso e que poderia ser invocada em qualquer altura e não somente no prazo da Oposição e através desta, mesmo depois de transcorrido o prazo da Oposição [Conclusão e)].

• m) Os recorrentes quando reclamam do despacho, o fazem questionando, a admissibilidade da efectivação da responsabilidade subsidiária por coimas através de processo de reversão, efectuada no processo de execução fiscal (Conclusão m)].

• t) As dívidas de coimas, podem ser cobradas em processo de execução fiscal, pois estão previstas no art.º 148.º, n.º 1, alínea b), do CPPT, não havendo obstáculo processual a que pudesse haver reversão, se ela for constitucionalmente admissível [Conclusão t)].-

• u) Mas, as de responsabilidade civil extracontratual não podem ser cobradas através de processo de execução fiscal e, consequentemente, não pode haver reversão. (Neste sentido, podem ver-se os acórdãos do STA de 1-7-2009, processo n.º 31/08, e de 14-4-2010, processo n.º 64/10[Conclusão u)].

• dd) Conclui-se assim, por todo o exposto que, os Recorrentes têm razão quanto a esta questão da inadmissibilidade da reversão da execução fiscal por dívidas de responsabilidade subsidiária derivada de coimas. (Cfr. Acórdão do STA proferido em 23.02.2012, in Processo 01147/09) [Conclusão dd)].

• ee) E a ser assim, é patente que não pode haver reversão [Conclusão ee)].

• ff) E, se não podia haver reversão, não pode haver venda judicial [Conclusão ff)].”

Em face das conclusões, que delimitam o âmbito e o objecto do presente recurso, nos termos do disposto nos arts. 684º, n.º 3, e 685º-A/1, do CPC, as questões a apreciar e decidir traduzem-se em saber se ao julgar improcedente a reclamação o Mmº Juiz “a quo” incorreu em erro de julgamento, o que pressupõe que se indague também se andou bem quando conclui que não existe no caso em apreço erro na forma do processo em termos de justificar a convolação da reclamação objecto do presente recurso para o meio processual adequado (oposição).

Vejam os.

### 3. Da análise do erro de julgamento

**3.1. Da adequação do meio processual utilizado (reclamação) contra o indeferimento do pedido de suspensão da venda judicial**

Como vimos, os recorrentes utilizaram o meio processual previsto no art. 276º do CPPT, que tem como objecto obter a revogação ou anulação de uma decisão proferida pelo órgão de execução fiscal e que, no caso, se traduz no despacho que indeferiu o pedido de suspensão da venda judicial.

Acontece que, como se salienta na sentença recorrida, “(...) quer no requerimento apresentado pelos reclamantes a pedir a suspensão da venda (requerimento de fls. 117 a 131), quer na petição inicial desta reclamação, os reclamantes não invocam nenhuma ilegalidade concreta desse despacho.

Os reclamantes invocam alegadas ilegalidades do despacho de reversão e a consequente inadmissibilidade da reversão, para fundamentar a ilegalidade do despacho que determinou a realização da venda judicial do prédio penhorado nos autos e a consequente ilegalidade do despacho reclamado”.

Nesta sequência, conclui-se na sentença recorrida, que tais ilegalidades não constituem fundamentos válidos para alcançar a suspensão da venda e a revogação do despacho objecto de reclamação.

Com efeito, como é salientado no duto Parecer do Ministério Público, no seguimento do decidido na sentença recorrida, o que se verifica é que “Foram invocados na petição de reclamação fundamentos característicos da oposição à execução fiscal: ilegalidade do despacho de reversão; ilegalidade do processo de execução fiscal como forma processual destinada à cobrança coerciva de quantias resultantes da responsabilidade civil do gerentes por coimas aplicadas às sociedades geridas, determinante da inexecutabilidade do título executivo - arts.204º n.ºs 1 als.b) e i) CPPT).

Constitui jurisprudência pacífica deste Supremo Tribunal, vazada, entre outros nos Acórdãos do STA de: 21/11/2012 proc nº1176/11; 26/09/2012 proc nº312/12; 11/07/2012 proc nº534/12; e 27/06/2012 proc nº623/12, que a oposição à execução fiscal constitui o meio processual adequado para o responsável subsidiário apresentar a sua defesa e para discutir a cobrança coerciva das quantias de natureza indemnizatória emergentes da responsabilidade civil dos gerentes pela falta de pagamento das coimas aplicadas às sociedades geridas”.

Assim sendo, então a questão seguinte que se coloca é a de saber se há ou não erro na forma do processo que possa sustentar eventual convolação.

### 3. 2. Da análise do erro na forma do processo

Dispõe o art. 2º, n.º 2, do Código de Processo Civil, que “a todo o direito (...) corresponde a acção adequada a fazê-lo reconhecer em juízo”. E em termos semelhantes refere o art. 97º, n.º 2, da LGT, que “a todo o direito de impugnar corresponde o meio processual mais adequado de o fazer valer em juízo”.

Como ficou consignado no Acórdão deste Supremo Tribunal de 8/3/2006, proc n.º 042/06, “Em face dessa correspondência entre direito e a acção adequada a fazê-lo reconhecer em juízo, haverá apenas um determinado meio processual que, em cada caso, pode ser utilizado para obter a tutela judicial. É à face do pedido ou conjunto de pedidos formulados pelo interessado que se afere a adequação das formas de processo especiais e, conseqüentemente, se ocorre erro na forma de processo”.

O erro na forma do processo traduz-se numa nulidade que consiste na utilização de meio processual impróprio, aferindo-se tal erro pela adequação do meio processual utilizado ao fim por ele visado: se o pedido, ou seja, a concreta pretensão de tutela solicitada pelo autor ao tribunal não se ajusta à finalidade abstractamente figurada pela lei para essa forma processual ocorre erro na forma do processo (<sup>1</sup>).

Como se pode ler no Acórdão deste Supremo Tribunal de 29/2/2012, proc n.º 1161/11, o erro na forma do processo constitui uma nulidade de conhecimento oficioso e impõe a convolação do processo para a forma adequada, nos termos do disposto no art. 98º, n.º4, do CPPT, e art. 97º, n.º 3, da LGT, “com a anulação apenas dos actos que não possam aproveitar-se para a forma processual adequada sem diminuição das garantias de defesa (art. 199º, n.ºs 1 e 2, do CPC), sendo que se não for possível a sanação da nulidade, o erro na forma do processo determina o indeferimento da petição inicial, se verificada na fase liminar, ou, se já ultrapassada a fase liminar, a anulação de todo

o processado, com a absolvição do réu da instância (cfr. arts. 288º, nº1, alínea b), 493º, nºs 1 e 2, e 494º, alínea b), todos do CPC).”

No caso *sub judice*, verifica-se que os reclamantes, ora recorrentes, solicitaram ao Órgão de Execução Fiscal a suspensão da venda judicial e, na sequência do seu indeferimento, deduziram contra o mesmo reclamação, pedindo, tal como se pode ler pelo transcrito no ponto 2.1., a revogação do despacho reclamado.

Assim sendo, o meio processual apresentado (reclamação) é em abstracto adequado a obter a revogação ou anulação do despacho reclamado. Nesta sequência, constitui jurisprudência deste Supremo Tribunal que, constituindo o objecto das reclamações, apresentadas ao abrigo do art. 276º do CPPT, “os actos proferidos pelo órgão da execução fiscal, não existe qualquer desarmonia ou discrepância entre o meio processual utilizado e a pretensão formulada de invalidação desses actos, pelo que não pode falar-se em erro na forma de processo” (cfr., entre outros o Acórdão deste Supremo Tribunal de 16/12/2009, proc n.º 1074/09).

Por conseguinte, no caso em apreço, o meio processual (reclamação) é o adequado ao pedido.

O problema que se coloca está na causa de pedir, uma vez que da análise da petição de reclamação resulta claramente que os reclamantes não invocam invalidades susceptíveis de originar a revogação do despacho que indeferiu o pedido de suspensão da venda. Pelo contrário, as ilegalidades invocadas pelos reclamantes seriam as adequadas a atacar, na qualidade de responsáveis subsidiários, o despacho de reversão proferido no âmbito do processo de execução fiscal n.º 3565200701004310, em que é executada originária, C....., Ld.<sup>a</sup>.

Não obstante o exposto, não podemos deixar de concluir com a sentença recorrida no sentido de não haver aqui erro na forma do processo, porque o que se deve concluir é pela improcedência das invalidades imputadas ao despacho reclamado.

Como também refere o Ministério Público, no seu douto Parecer, “*A reclamação é o meio processual adequado à tutela judicial pretendida, explicitada no pedido formulado: revogação da decisão reclamada (cf. reclamação fls.155).*”

*Foram invocados na petição de reclamação fundamentos característicos da oposição à execução fiscal: ilegalidade do despacho de reversão; ilegalidade do processo de execução fiscal como forma processual destinada à cobrança coerciva de quantias resultantes da responsabilidade civil do gerentes por coimas aplicadas às sociedades geridas, determinante da inequibilidade do título executivo-arts.204º nºs 1 als.b) e i) CPPT)*

*A invocação daqueles fundamentos não pode ter como consequência jurídica a convalidação para a forma processual oposição à execução, como acertadamente se sustenta na fundamentação da sentença; antes a improcedência da reclamação, por ineficácia dos fundamentos invocados para a obtenção da tutela judicial requerida.”*

De qualquer modo, ainda que assim não se entendesse, a haver erro na forma do processo haveria que ponderar da possibilidade da convalidação, nos termos do disposto nos arts.98º, nº 4, do CPPT e 97º, nº 3, da LGT, da presente reclamação na oposição, que está dependente da verificação de dois pressupostos, a saber:

- a) Que a petição tenha sido tempestivamente apresentada para efeitos da nova forma processual, neste caso, a oposição;
- b) Que o pedido formulado seja compaginável com a forma de processo adequado.

Ora, no que respeita à tempestividade, concorda-se mais uma vez com o decidido no douto Parecer do Ministério Público, no sentido de que a “Eventual convalidação da petição de reclamação para petição de oposição à execução estaria precludida em consequência da sua manifesta extemporaneidade, decorrente da citação efectuada em 5.11.2009 (probatório alínea B); art.203º nº1 alínea a) CPPT)”.

Em face do exposto, a sentença recorrida que decidiu no sentido da improcedência da reclamação por não verificadas as ilegalidades que lhe são imputadas, bem como pela inexistência de erro na forma do processo, não merece qualquer censura, devendo ser confirmada.

Nesta sequência, improcedem as alegações dos recorrentes, devendo ser negado provimento ao recurso.

### III- DECISÃO

Termos em que os Juizes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, negar provimento ao recurso.

Custas pelos recorrentes.

Lisboa, 20 de Fevereiro de 2013. — *Fernanda Maçãs* (relatora) — *Casimiro Gonçalves* — *Francisco Rotheres*.

(<sup>1</sup>) (Cfr., neste sentido, entre outros, os Acórdão do STA de 2873/2012, proc n.º 1145/11, e de 29/2/2012, proc n.º 1161/2011.)



## Acórdão de 20 de Fevereiro de 2013.

### Assunto:

*Providência cautelar. Inutilidade superveniente da lide.*

### Sumário:

*Atento o pedido formulado na providência cautelar requerida – o de ser decretado o impedimento do Chefe do Serviço de Finanças da Maia e da B..... de procederem à escritura pública e registo do imóvel da C.R. Predial da Maia bem como à venda do mesmo a um terceiro -, e o estabelecido no probatório fixado - de que por escritura pública de compra e venda celebrada a 09 de Março de 2012, com o respectivo registo definitivo lavrado na Conservatória do Registo Predial de Matosinhos, foi o imóvel referido em 2) vendido e tal venda registada -, impunha-se ao tribunal “a quo” julgar extinta a instância por impossibilidade/inutilidade superveniente da lide, ex vi do disposto na alínea e) do artigo 287.º do Código de Processo Civil, aplicável ex vi do disposto na alínea e) do artigo 2.º do CPPT, pois que a providência cautelar antecipatória perdeu o objecto.*

Processo n.º 159/13-30.

Recorrente: A.....

Recorrido: Direcção-Geral dos Impostos.

Relatora: Ex.<sup>ma</sup> Sr.<sup>a</sup> Cons.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Isabel Marques da Silva.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- Relatório -

1 – A....., com os sinais dos autos, recorreu para o Tribunal Central Administrativo Norte da decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, de 14 de Setembro de 2012, que julgou extinta por inutilidade superveniente da lide a providência cautelar comum que interpôs contra o Chefe do Serviço de Finanças da Maia, pedindo que fosse decretado o impedimento da celebração de escritura pública e registo de venda de um imóvel adjudicado em execução fiscal à sociedade “B....., Lda” bem como a venda do mesmo a terceiros de boa fé.

A recorrente terminou as suas alegações de recurso apresentando as seguintes conclusões:

I) A sentença proferida viola o princípio da legalidade e da justiça.

II) A Recorrente interpôs os presentes autos contra os Recorridos para que fosse decretado o impedimento de procederem à escritura pública de compra e venda do imóvel da Recorrente, bem como a venda do mesmo a terceiros e subsequentes registos.

III) Os presentes autos deram entrada no Tribunal “a quo” a 06.03.12 tendo o Recorrido realizado a referida escritura pública do imóvel em 09.03.2012.

IV) Ao decidir como decidiu o digníssimo magistrado prejudica gravemente a Recorrente, a verdade material, o sentido da justiça e o espírito do próprio legislador que elaborou a figura jurídica da Providência Cautelar.

V) O procedimento do digníssimo magistrado, salvo respeito por melhor opinião, violou o disposto no artigo 2.º n.º 2 in fine do CPC, pois é fundamental que todos os cidadãos tenham garantia de acesso aos tribunais, bem como os procedimentos necessários para acautelar o efeito útil da acção.

VI) O artigo 20.º da Constituição da República Portuguesa (CRP) consagra o direito de acesso ao direito e o direito de acesso aos tribunais (n.º 1).

VII) O primeiro tem uma amplitude maior do que o segundo, pois abrange também o direito à informação e consulta jurídicas e o patrocínio judiciário (n.º 2). Para além disso, surge frequentemente como pressuposto do segundo, pois o recurso a um tribunal com a finalidade de obter dele uma decisão sobre uma questão juridicamente relevante (direito de acesso aos tribunais) pressupõe logicamente um correcto conhecimento dos direitos e deveres por parte dos seus titulares (direito de acesso ao direito).

VIII) Por seu turno, o direito de acesso aos tribunais pressupõe a existência de uma protecção judicial integral e sem lacunas de todos os direitos e interesses legalmente protegidos; ele significa, por si só, a atribuição a todos os sujeitos de direito dos meios processuais próprios que lhes permitam alcançar a tutela de toda e qualquer situação juridicamente relevante.

IX) Para além do direito de acção judicial, a garantia constitucional de acesso ao direito e aos tribunais envolve ainda a sujeição do processo, uma vez iniciado, ao princípio do contraditório e da igualdade de armas (artigo 20.º, n.º 1, da CRP).

X) O mesmo direito fundamental implica também o direito à obtenção de uma decisão em prazo razoável mediante processo de estrutura equitativa (artigo 20.º, n.º 4, da CRP) e a instituição legal de procedimentos, de natureza cautelar, baseados nos princípios da celeridade e da prioridade, destinados a obter a tutela efectiva e em tempo útil dos direitos, liberdades e garantias pessoais (artigo 20.º n.º 5, da CRP).

XI) A sentença em questão viola o direito da Recorrente a um processo justo, pois não basta assegurar a qualquer interessado o acesso à justiça: tão importante como esse acesso é garantir que o processo a que se acede apresenta, quanto à sua própria estrutura, garantias de justiça.

XII) Este direito ao processo justo encontra-se expressamente consagrado no artigo 10.º da Declaração Universal dos Direitos do Homem, no artigo 14º, n.º 1 Pacto Internacional sobre os Direitos Civis e Políticos e no artigo 6º, n.º 1 Convenção europeia dos Direitos do Homem.

XIII) É indispensável garantir àquele que recorre aos Tribunais um julgamento por um órgão imparcial, uma plena igualdade das partes, o direito ao contraditório, uma duração razoável da acção, a publicidade do processo e a efectivação do direito à prova.

XIV) A Recorrente tentou impedir a concretização da venda anteriormente à celebração da escritura, dando conhecimento ao recorrido, S.F. Maia, em 06.03.2012, que manifestamente numa decisão clara de abuso de direito e mesmo actuando contra o direito, foi em frente com a realização da escritura pública, em 09.03.2012.

XV) No plano ordinário, a tutela jurisdicional efectiva é desenvolvida inter alia pelo artigo 2.º do CPC, o qual estabelece o direito de obter num prazo razoável uma decisão de mérito (n.º 1) e determina que a todo o direito corresponde uma acção adequada a fazê-lo reconhecer em juízo, a prevenir ou reparar a sua violação e a realizá-lo coercivamente, quando necessário.

XVI) O mesmo preceito prevê ainda a possibilidade de se solicitarem as providências cautelares que – baseadas em critérios de celeridade e efectividade – se mostrem indispensáveis à tutela em tempo útil das situações jurídicas que possam ser aniquiladas ou esvaziadas em consequência da natural demora na composição definitiva do litígio (n.º 2, in fine).

XVII) Note-se que a requerida intervenção jurisdicional tem necessariamente o seu tempo e, mesmo que sejam observados todos os prazos previstos na lei para a prática dos devidos actos processuais, pode suceder que a actividade destinada ao reconhecimento da existência de um direito ou interesse demore tanto tempo que a decisão, quando proferida, já não possua qualquer efeito prático.

XVIII) Daí que, para eliminar os riscos inerentes à demora na obtenção de uma decisão definitiva favorável, a lei faculte ao requerente a solicitação de providências, de natureza provisória, que acautelem o direito/interesse reclamado, maxime o efeito útil da acção.

XIX) Atente-se que no caso em apreço não foi a justiça que andou lenta mas sim o Recorrido, S.F. Maia que acelerou o processo, vá lá saber-se porquê, à revelia dos princípios norteadores da sua conduta, a permitir deduzir uma actuação tendenciosa, no mínimo.

XX) Os procedimentos cautelares têm, assim, por finalidade evitar que a delonga na composição do litígio, na acção principal, já proposta ou a propor, cause lesão grave e irreparável ao direito do requerente (artigo 381.º n.º 1, do CPC), lesão essa que pode estar em curso ou apresentar-se como justificadoamente eminente.

XXI) O periculum in mora constitui, pois, o traço típico do processo cautelar, modelando-o: é ele que determina a maioria das características gerais dos procedimentos cautelares.

XXII) Entre estas, destaca-se especialmente a celeridade, a qual surge evidenciada em vários aspectos do processualismo cautelar, como sejam a não sujeição a distribuição (artigo 212.º do CPC), a natureza urgente do processo (artigo 382.º do CPC), a possibilidade de inexistência de contraditório prévio do requerido (artigo 385.º/1, do CPC), a inadmissibilidade de citação edital (artigo 385.º/3, do CPC), a redução dos articulados à petição inicial e à oposição, a apresentação dos meios de prova no próprio articulado (artigo 384.º/3 e 303.º do CPC) e a inadmissibilidade de articulados supervenientes e dos incidentes de intervenção de terceiros.

XXIII) Em especial, no que concerne em concreto à característica da natureza urgente do procedimento, é de salientar que a urgência do procedimento foi peremptoriamente assumida no artigo 382.º do CPC, cujo n.º 1 passou a dispor que «os procedimentos cautelares revestem sempre carácter urgente».

XXIV) A subordinação à urgência, dirigida à obtenção de uma decisão provisória no menor espaço de tempo, reflecte-se em vários aspectos da marcha cautelar, implicando, designadamente, que os actos praticados no seio dessa tramitação precedem qualquer outro serviço judicial (artigo 382.º, n.º 1, in fine, do CPC), que a decisão em 1.ª instância seja proferida em prazo máximo curto (artigo 382.º, n.º 2, 385.º, n.º 1, 394.º, e 408.º, n.º 1, do CPC), e que não se suspendam durante as férias judiciais os prazos processuais estabelecidos no âmbito dos processos cautelares (artigo 144.º, n.º 1, do CPC).

XXV) Assim, Lebre de Freitas, Montalvão Machado e Rui Pinto referem a este propósito que «O procedimento cautelar reveste-se, por sua natureza, de urgência» (...). A expressa consagração do carácter urgente do procedimento cautelar, sem distinguir entre a fase que precede a decisão e a que se

lhe segue, por via de recurso interposto pelo requerente ou pelo requerido ou por dedução de oposição ex post, leva a concluir que respeita a todas as suas fases, devendo assim os actos do procedimento preceder sempre os actos a praticar em processos não urgentes».

XXVI) Também Lopes do Rego propugna semelhante entendimento quando afirma que «O regime estabelecido, em geral, para os procedimentos cautelares visou garantir simultaneamente a celeridade no decretamento das providências e a efectividade das mesmas, traduzida no seu acatamento pelos destinatários.

XXVII) Do mesmo modo, defende Abrantes Geraldês que «Considerando que o disposto no artigo 382.º n.º 1, alude, sem quaisquer outras referências, aos procedimentos cautelares, a natureza urgente deve acompanhá-los em qualquer momento processual, mesmo depois da decisão de decretamento ou da sua execução (...)» (8) ou «(...) quando se trate de interpor recurso da decisão que negou a providência ou que a decretou (...)».

XXVIII) Ainda no mesmo sentido, Célia Sousa Pereira preconiza que em sede de recurso «(...) deve valer a regra constante do artigo 382.º, n.º 1, do CPC, a qual refere expressamente que os procedimentos cautelares revestem sempre carácter urgente».

XXIX) A doutrina tem-se pronunciado unanimemente no sentido de que o carácter urgente do procedimento cautelar respeita indistintamente a todas as suas fases.

XXX) As providências cautelares são meios provisórios de tutela do direito, destinados a evitar o perigo de demora do desfecho definitivo de acções ou execuções. E o combate ao periculum in mora exige que a tramitação dos procedimentos cautelares seja simples e rápida, sob pena de se frustrar o efeito útil da acção.

XXXI) Entende-se que o Requerido deveria ter sustado a escritura do imóvel, que refira-se, aconteceu três dias depois da entrada do Procedimento Cautelar da Requerente.

XXXII) Sendo o Procedimento Cautelar dirigido ao venerando Tribunal a quo, deveria o Requerido ter respeitado o Princípio da Separação de poderes inerente e, assim, ter aguardado a decisão do órgão competente, que lhe é superior, e que é a única entidade legitimada para decidir quanto a esta matéria.

XXXIII) Não o fazendo, o Requerido colocou-se à margem da Lei, preterindo as formalidades legais e essenciais, esquecendo-se que estamos num Estado de Direito, viciando o procedimento administrativo da venda (escritura pública e registo definitivo) que, assim, se encontra inquinado de nulidade.

XXXIV) Deveria o digníssimo magistrado a quo ter ordenado a anulação de um acto inquinado duma nulidade formal e mandando extrair certidão para verificação do comportamento contra legem do Recorrido, S.F. Maia.

XXXV) Nulidade essa que não deixa de constituir fundamento num processo de responsabilidade em Acção Especial Contra o Estado.

XXXVI) O Recorrido procedeu à venda do imóvel em questão, que foi adjudicado por 61.800,00€, Unipessoal, Lda., no dia 27 de Outubro de 2011, conforme comunicação pelo Recorrido através do ofício 15156 de 7/11/2011.

XXXVII) É absolutamente certo que o valor do imóvel é muito superior àquele pelo qual foi adjudicado.

XXXVIII) Escusada longa e fastidiosa exegese doutrinária e jurídica, poderia aqui se arguir, para referir quão imoral, por exagerada face à desproporcionalidade, resulta da comparação dos valores em apreço.

XXXIX) Que consubstanciam uma clara e evidente violação do Princípio da Razoabilidade e da Proporcionalidade.

XL) Pois que a razoabilidade encontra ressonância na ajustabilidade da providência administrativa consoante o consenso social acerca do que é usual e sensato.

XLI) A proporcionalidade, como uma das facetas da razoabilidade revela que nem todos os meios justificam os fins. Os meios conducentes à consecução das finalidades, quando exorbitantes, superam a proporcionalidade, porquanto medidas imoderadas em confronto com o resultado almejado (O princípio da razoabilidade in “Curso de Direito Administrativo” de Freitas do Amaral, Almedina, 2009).

XLII) O carácter fundamental e superior dos direitos da Recorrente à vida, a habitação condigna e à defesa da sua propriedade, são claramente superiores, sendo tarefa fundamental do Estado protegê-los em detrimento da arrecadação de impostos, artigo 9.º, alíneas b) e d).

XLIII) Para além de que, o imóvel em questão possui hipoteca do Banco BCP no valor de 138.023,11€, que prevalecerá sempre à dívida do Recorrido.

XLIV) Assim sendo, a Recorrente fica sem a sua casa de morada, mantém a dívida com o Recorrido e junta-lhe outra acabada de fazer, o remanescente da hipoteca devida ao BCP.

XLV) O Recorrido, por seu turno, fica sem o seu imposto.

XLVI) Não se compreende nem a atitude do Recorrido, que não permitiu a anulação da venda do imóvel e o pagamento da dívida fiscal da Recorrente, que entretanto arranjava a quantia exigida,

nem a atitude do venerando tribunal a quo, que permitiu que a escritura se realizasse e que estes autos perdessem utilidade.

XLVII) Ao invés de pugnar pela justiça, o venerando Tribunal a quo ao decidir como decidiu contribuiu para o agravamento da situação económica da Recorrente, colocando em causa a sua qualidade e sustentabilidade, bem como privilegiou direitos constitucionalmente inferiores ao da Recorrente.

XLVIII) Por fim, os presentes autos foram interpostos em 06.03.2012, a sentença do meritíssimo tribunal a quo foi decretada em 17.09.2012.

XLIX) Desde a entrada do presente procedimento cautelar até à sua decisão passaram 6 meses.

L) Durante os 6 meses em que estes autos aguardaram decisão, o Recorrido teve mais do que tempo para realizar a escritura pública, que a Recorrente tentou a todo o custo evitar.

***Pelo que, revogando Vossas Excelências, VENERANDOS DESEMBARGADORES, a Sentença, farão Vossas Excelências, a inteira JUSTIÇA!***

2 – Contra-alegou a Fazenda Pública, concluindo nos termos seguintes:

***I – O Tribunal Central Administrativo do Norte é incompetente para aferir matéria exclusivamente de direito; É evidente que a recorrente quer ver discutido o mérito da acção cautelar, desconsiderando não só o dispositivo da sentença proferida pelo Tribunal “a quo” como a competência do Tribunal ad quem. Pelo que, a competência em razão da hierarquia para conhecer do presente recurso pertence, não ao Tribunal Central Administrativo do Norte, mas antes, ao Supremo Tribunal Administrativo.***

***Verifica-se assim uma excepção dilatória de incompetência absoluta que dá lugar à absolvição da instância da recorrida (artigos 101.º, 494º alínea a) e 493 n.º 2 do CPC);***

***II – No que à decisão diz respeito, a Recorrente tinha nos termos do artigo 131º n.º 1 do CPTA a possibilidade de requerer o decretamento urgente da providência atendendo ao efeito útil da decisão, pelo que não tendo exercido o direito que eventualmente melhor se adequava às suas pretensões e uma vez que verificou-se a perda de objecto da providência e conseqüente inutilidade superveniente é da sua exclusiva responsabilidade a perda de objecto do procedimento cautelar em crise. Desta forma não existe qualquer direito violado, mas sim, o desconhecimento legal da Recorrente do mecanismo que melhor se adequava à sua pretensão. Ainda assim, a recorrente, só teve conhecimento legal da providência numa fase posterior ao efeito cautelar pretendido, o que por sua vez levou à perda de objecto e à inutilidade superveniente da lide (uma vez que na data da citação já a recorrida estava impossibilitada de praticar o acto pretendido).***

***Nestes termos e nos demais de direito que V. Exas. doutamente suprirão, deverá o presente recurso ser julgado totalmente improcedente, confirmando-se a douta sentença recorrida.***

3 – Por Acórdão de 20 de Dezembro de 2012, o Tribunal Central Administrativo Norte declarou-se incompetente em razão da hierarquia para conhecimento do objecto do recurso e competente este Supremo Tribunal (cfr. Acórdão de fls. 264 a 268 dos autos), a quem os autos foram remetidos precedendo pedido da recorrente nesse sentido (fls. 289 dos autos).

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

***Objecto do recurso: decisão de extinção da instância por inutilidade superveniente da lide, proferida em processo de providência cautelar comum requerida no âmbito de processo de execução fiscal***

#### **FUNDAMENTAÇÃO**

1. A norma constante do art. 147º n.º 6 CPPT concretiza, no domínio do contencioso tributário, a exigência constitucional de tutela jurisdicional efectiva, na vertente da adopção de medidas cautelares adequadas (art. 268º n.º 4 último segmento CRP)

***A adopção de providências cautelares a favor do contribuinte ou demais obrigados tributários exige a invocação e prova do fundado receio de uma lesão irreparável a causar pela actuação da administração tributária e a indicação da providência requerida.***

***Segundo doutrina qualificada «(...) a adopção de medidas cautelares a favor dos particulares impõe-se, como regra (...) quando se indicie que a pretensão formulada será julgada procedente e seja de prever que a demora do processo provoque prejuízos ao requerente (situação em que se justifica que os inconvenientes derivados da demora no processo sejam suportados por quem parece que teve uma actuação ilegal e não por quem parece que tem razão), para além dos casos em que possa ocorrer um prejuízo irreparável.***

***(...) sendo este n.º 6 do art. 147º uma norma especial sobre a tutela cautelar no contencioso tributário, não há lacuna de regulamentação, quanto aos requisitos da adopção de providências cautelares no contencioso tributário, pelo que não é viável recorrer aos critérios previstos no CPTA, pois são de aplicação meramente subsidiária (artigo 2.º, alínea c), do CPPT)***

***O prejuízo irreparável deve reportar-se ao próprio requerente da adopção das medidas.***

*No direito tributário estão em causa, normalmente, meros interesses patrimoniais, pelo que os prejuízos deste tipo que se podem considerar como irreparáveis serão aqueles que não sejam susceptíveis de quantificação pecuniária minimamente precisa.*

*Serão de considerar factos geradores de prejuízos irreparáveis, por exemplo, a paralisação da actividade comercial de uma empresa, desde que se comprove que tenha como consequência a perda da clientela, dispêndio de quantias cujo pagamento seja susceptível de afectar significativamente a estrutura económico-financeira de uma empresa, fazendo perigar a sua subsistência como empresa, os sofridos por quem não tem outros meios de assegurar a sua subsistência e os que provoquem uma diminuição apreciável no nível e da qualidade de vida do requerente ou a satisfação das suas necessidades primárias» (Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado 6.ª edição 2011 pp. 592, 593 e 595)*

2. Aplicando estas considerações à apreciação do caso concreto:

*A recorrente requereu a adopção de providência cautelar antecipatória consistente no impedimento da celebração da escritura pública de venda do imóvel adjudicado a terceiro no âmbito de execução fiscal em que é executada*

*A apreciação da pretensão perdeu utilidade, em consequência da celebração do negócio jurídico que se pretendia impedir, em 9 março 2012 (probatório n.º 3)*

*A própria recorrente reconhece a perda de utilidade na apreciação da pretensão cautelar (conclusão XLV, fls. 230)*

*A tutela judicial contra qualquer ilegalidade da venda do imóvel será obtida mediante eventual decisão favorável a proferir no processo de anulação de venda, actualmente pendente (probatório n.º 4)*

### **CONCLUSÃO**

***O recurso não merece provimento.***

***A decisão recorrida deve ser confirmada.***

Com dispensa dos vistos legais, dada a natureza urgente do processo, vêm os autos à conferência.

- Fundamentação -

5 – Questão a decidir

É a de saber se bem andou a decisão recorrida ao julgar extinta a instância por inutilidade superveniente da lide.

6 – Matéria de facto

Na decisão objecto do presente recurso foram dados como provados os seguintes factos:

1. Os presentes autos deram entrada neste Tribunal a 06 de Março de 2012;

2. A requerente interpôs o presente procedimento cautelar comum contra o Chefe do Serviço de Finanças da Maia e contra a sociedade “B....., Lda.” pedindo que fosse decretado o impedimento do Chefe do Serviço de Finanças da Maia e a referida sociedade “B.....” de procederem à escritura pública de compra e venda do imóvel inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ..... sob o n.º 2987, concelho da Maia e sequente registo na Conservatória do Registo Predial da Maia, bem como da venda do mesmo a terceiros;

3. Por escritura pública de compra e venda celebrada a 09 de Março de 2012, com o respectivo registo definitivo lavrado na Conservatória do Registo Predial de Matosinhos, foi o imóvel referido em 2);

4. A 06 de Março de 2012 a requerente deu entrada via fax de uma página de uma petição inicial, requerendo a anulação da venda do imóvel referido em 2).

### **7 – Apreciando.**

#### **7.1 Da inutilidade superveniente da lide**

A decisão recorrida, a fls. 184 a 186 dos autos, julgou *extinta a instância, no presente processo, por inutilidade superveniente da lide (artigo 287.º, alínea e) do Código de Processo Civil (CPC), aplicável por força do artigo 2.º, alínea e) do CPPT*, porquanto *os presentes autos tinham como objectivo obstar à realização da escritura de compra e venda do imóvel inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ..... sob o n.º 2987, concelho da Maia e de acordo com os factos considerados documentalmente provados, o imóvel em causa foi já transaccionado, ou seja, já foi celebrada escritura de compra e venda, tendo a aquisição sido sujeita a registo e assim sendo, a presente acção perdeu objecto e por conseguinte, verifica-se inutilidade superveniente da lide* (cfr. decisão recorrida, a fls. 185/186 dos autos).

Mais considerou que *no que se refere a uma eventual convolação dos presentes autos em acção de anulação, a mesma não seria possível, atendendo ao conceito de litispendência constante do artigo 497.º n.º 1 do Código de Processo Civil (CPC), que levaria a que os autos fossem posteriormente declarados extintos por verificação da referida excepção dilatória – artigos 494.º, alínea i) e 493, n.º 2 do CPC.* (cfr. decisão recorrida a fls. 186).

Discorda do decidido a recorrente, concluindo nos termos *supra* reproduzidos, pedindo a revogação do decidido.

O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste Supremo Tribunal, no seu parecer junto aos autos e *supra* transcritos, conclui que o recurso não merece provimento, sendo de confirmar a decisão recorrida, pois que **a apreciação da pretensão perdeu utilidade, em consequência da celebração do negócio jurídico que pretendia impedir, em 9 de março 2012**, o que é reconhecido pela própria recorrente na conclusão XLV das suas alegações, sendo que **a tutela judicial contra qualquer ilegalidade da venda do imóvel será obtida mediante decisão favorável a proferir no processo de anulação da venda, actualmente pendente (probatório n.º 4)**.

E assim é, efectivamente.

Atento o pedido formulado na providência cautelar requerida – o de ser **decretado o impedimento do Chefe do Serviço de Finanças da Maia e da B..... de procederem à escritura pública e registo do imóvel da C.R. Predial da Maia bem como à venda do mesmo a um terceiro** (cfr. a respectiva petição, a fls. 7 dos autos) -, e o estabelecido no n.º 3 do probatório fixado – de que por **escritura pública de compra e venda celebrada a 09 de Março de 2012, com o respectivo registo definitivo lavrado na Conservatória do Registo Predial de Matosinhos, foi o imóvel referido em 2)** vendido e tal venda registada -, impunha-se ao tribunal “a quo” julgar extinta a instância por impossibilidade/inutilidade superveniente da lide, *ex vi* do disposto na alínea e) do artigo 287.º do Código de Processo Civil, aplicável *ex vi* do disposto na alínea e) do artigo 2.º do CPPT, pois que a providência cautelar antecipatória perdeu o objecto.

Nada há, pois, nada a censurar à decisão recorrida.

No que respeita ao comportamento do requerido Serviço de Finanças da Maia, a ser verdade o alegado de que fora informado, antes da celebração da escritura pública, de que tinha sido interposta providência cautelar tendente a evitar a celebração da escritura pública e subsequente registo e que, mesmo assim ou por isso mesmo, celebrou-a três dias depois de interposta a providência, não pode deixar de se ter por censurável o seu comportamento, eventualmente gerador de responsabilidade civil, a apurar, contudo, em acção própria, de responsabilidade civil, a interpor para o efeito, e no qual terá de ser feita a prova necessária.

O mesmo se diga relativamente ao facto de a decisão de 1.ª instância ter tardado seis meses, não obstante o seu carácter urgente (que se mantém no recurso dela interposto, como alegado e não objecto de qualquer controvérsia), se bem que nenhuma decisão que tardasse mais de dois dias evitaria o desfecho que esta teve.

Compreende-se a frustração da recorrente perante o desfecho da providência cautelar que interpôs e que não obsteu à celebração da escritura pública e registo da venda da sua casa de morada.

Não há, porém, qualquer fundamento para imputar à decisão recorrida a violação dos princípios da **legalidade e de justiça, da verdade material, do acesso ao direito e aos tribunais, do contraditório e da igualdade de armas, ao processo justo** ou à **tutela jurisdicional efectiva**.

Como também não cabia no objecto da providência cautelar declarar a nulidade da escritura de compra e venda e respectivo registo por alegado comportamento **contra legem** do Serviço de Finanças da Maia.

As alegadas ilegalidades da venda executiva serão apreciadas na acção principal, de anulação da venda, já pendente (cfr. o n.º 4 do probatório fixado) e, caso procedam, determinarão a nulidade dos actos subsequentes do acto anulado, nos termos do disposto na alínea i) do n.º 2 do artigo 133.º do Código de Procedimento Administrativo, satisfazendo desse modo a pretensão da recorrente.

Ora, não podendo o tribunal “a quo” decidir senão como decidiu, manifesto é que o recurso não merece provimento, sendo de confirmar a decisão recorrida.

- Decisão -

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

Custas pela recorrente, sem prejuízo do concedido apoio judiciário.

Lisboa, 20 de Fevereiro de 2013. — *Isabel Marques da Silva* (relatora) — *Lino Ribeiro* — *Dulce Neto*.

## Acórdão de 20 de Fevereiro de 2013.

### Assunto:

*Oposição à execução fiscal. Prazo para prestar garantia. Suficiência da notificação ao mandatário do oponente.*

**Sumário:**

- I — A execução fiscal, nos casos em que foi admitida liminarmente a oposição, não deve prosseguir contra o oponente antes de esgotado o prazo que a lei lhe concede para garantir o pagamento da dívida exequenda e do acrescido.*
- II — Se o executado/oponente já tiver constituído mandatário judicial, a notificação para prestar garantia deve ser efectuada na pessoa deste (cfr. art. 40.º, n.º 1, do CPPT) a não ser que esteja em causa a prática de um acto pessoal por parte do mesmo executado/oponente, não integrando essa tipologia o acto de prestação de garantia.*
- III — A eficácia da notificação para prestar garantia, efectuada na pessoa do mandatário da executada, no caso dos autos, teve como efeito o decurso e a preclusão o prazo para prestação da garantia.*
- IV — Estando esgotado o prazo para constituir garantia, e porque não se deve já considerar temporária e condicionalmente suspensa a execução fiscal, é legal a penhora entretanto efectuada.*

Processo n.º 160/13-30.

Recorrente: A.....

Recorrida: Fazenda Pública.

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

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

**1 – RELATÓRIO**

A....., NIF ....., nos termos do artigo 89.º-A, n.ºs 7 e 8 da LGT, interpôs recurso judicial do acto de penhora do direito e acção, sem determinação de parte ou direito, sobre a fracção autónoma identificada pela letra “L” do prédio urbano descrito na Conservatória do Registo Predial do Porto sob o n.º 2509, da freguesia de ..... e inscrito na matriz predial urbana respectiva sob o artigo 9803.

Por sentença de 09/11/2012, o TAF do Porto negou provimento à reclamação.

Reagiu a A....., interpondo o presente recurso, cujas alegações integram **as seguintes conclusões:**

1 “Na sequência da sua citação, por reversão, na qualidade de responsável subsidiário das dívidas tributárias da sociedade B....., Lda, para os autos executivos supra referenciados a reclamante deduziu oposição aos mesmos;

2. A qual foi recebida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto (Unidade Orgânica 4 Proc. n.º 1349/09.2BEPRT), por despacho de fls... proferido em 17.6.09, notificado à Fazenda Pública em 15.7.09 nos termos e para os efeitos do disposto no art. 210.º e 212.º do CPPT;

3 Deduzida aquela oposição à execução fiscal decorre a suspensão provisória da execução até que termine o prazo de 15 dias que a lei impõe que seja concedido ao executado para prestar uma garantia (caso a mesma ainda não tenha sido prestada) - art. 169.º, n.ºs 1, 6, 9, 212.º do CPPT e 52.º, n.º 1 e 2 da LGT;

4 À luz do disposto nos arts. 169º, n.º 1, n.º 6, n.º 7 n.º 9, 195º, 199º, 212º do CPPT e 52º, n.º 1 e n.º 2 da LGT, está vedado à administração fiscal promover o andamento dos autos executivos e, consequentemente a penhora de bens do executado, sem que se mostre esgotado o prazo de 15 dias que a lei impõe que, na sequência da dedução de uma oposição à execução instaurada, seja concedido ao executado para prestar uma garantia (ou requerer a sua dispensa) com vista à suspensão subsequente dos autos executivos (caso a mesma ainda não tenha sido prestada) - cfr., Jorge Lopes de Sousa, CPPT Anot., Vol II, pg. 173;

5 A administração fiscal não notificou até à presente data a reclamante nos termos e para os efeitos do disposto no art. 169º, n.º 6, do CPPT, sendo certo que essa notificação carece de ser efectuada na pessoa do próprio executado de modo a que, tomando conhecimento do acto a praticar, a possa prestar - cfr., tb., arts. 35º, 36º, 400. n.º 2 do CPPT e 268º, n.º 3 da CP;

6. Pois tratando-se de chamar o executado a praticar um acto pessoal, qual seja o de prestar uma garantia com vista à suspensão do processo executivo, ou de, no mesmo prazo, requerer a dispensa de prestação de garantia - é mister que aquela notificação seja feita na sua própria pessoa - cfr., art. 40º, n.º 2 do CPPT; vd., tb., art. 253º, n.º 2, do CPC;

7 A omissão de um acto ou de uma formalidade que a lei prescreva acarreta nulidade quando a lei o declare e quando a irregularidade cometida possa influir no exame ou na decisão da causa - art. 20 1º, n.º 1 do Cód. Proc. Civil;

8. Em face do exposto, mostra-se ilegal a penhora efectuada por ter ocorrido antes mesmo de a reclamante ter sido validamente notificada nos termos e para os efeitos do disposto no art. 169.º, n.º 6

do CPPT e enquanto os autos estavam suspensos provisoriamente, devendo, por isso, ser ordenado o seu levantamento;

9. Decorre do art. 276º do CPPT que as decisões proferidas pelo órgão de execução fiscal são susceptíveis de reclamação para o tribunal tributário de 1ª instância, sendo que, à luz do disposto no art.º 278º, n.º 3, do CPPT, se impõe a subida imediata, com efeitos suspensivos, da presente reclamação porquanto, do seu conhecimento só a final e após a venda do bem penhorado, decorrerão prejuízos irreparáveis para a reclamante, designadamente, por se ver desapossada do bem penhorado e decorrer da penhora uma restrição ao livre exercício do direito de propriedade sobre o bem penhorado, coarctando-se, a pari, os direitos de defesa que, processualmente assistem à reclamante, perdendo assim a reclamante qualquer utilidade.

10. Neste sentido, o Tribunal Central Administrativo do Norte, no seu Acórdão de 1/06/2006, proc. n.º 68/06.6BEPNF, www.dgsi.pt decidiu que: “(...) do probatório já se conclui que os Recorrentes, notificados da venda do bem penhorado, vieram requerer a extinção da execução fiscal, com o fundamento de a dívida exequenda se mostra já prescrita. A autoridade recorrida defende que não, que se não mostra prescrita, indeferindo por isso o pedido dos Recorrentes. Seguir-se-á daqui, como é óbvio, o prosseguimento da execução. Será que tal decisão é susceptível de causar prejuízo irreparável aos Recorrentes? Entendemos que sim. Na verdade, como já referimos os Recorrentes defendem que a dívida exequenda se mostra prescrita.

Assim, impõe-se apreciar imediatamente esta questão, sob pena de, prosseguindo o processo, se proceder à venda do bem. A acontecer assim, os Recorrentes só veriam a apreciação desta questão num momento em que estava já consumada a referida venda. (...) Por isso, em situações como a dos autos, se impõe, com particular evidência, que a reclamação suba imediatamente a tribunal, a fim de que o tribunal conheça do mérito da reclamação, se a tal nada mais obstar”; ao que, aliás, se impõe outrossim em face do disposto no art. 268º n.º 4 da Constituição da República Portuguesa, por forma a ser assegurada à reclamante tutela efectiva dos seus direitos de defesa em face de um acto que é lesivo dos mesmos - vd, t.b., art. 103º, nº2 da CRP e arts. 95º, n.º 1 e nº2 e 103º, nº2, alínea j) da LGT;

12. Na decisão reclamada, violaram-se as disposições legais supra citadas”.

Conclui pedindo que “conhecendo-se imediatamente da presente reclamação, seja anulado o acto de penhora de fls... bem como a consequente penhora efectuada declarando-se os mesmos nulos e de nenhum efeito e ordenando-se o seu levantamento.

**Não foram apresentadas contra-alegações.**

**O Exm.º Magistrado do Ministério Público** junto deste STA emitiu parecer do seguinte teor:

“A recorrente à margem identificada vem sindicar a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, de 09 de Novembro de 2012, exarada a fls. 487/500.

A decisão recorrida julgou improcedente reclamação judicial deduzida do acto de penhora do direito e acção, sem determinação de parte ou direito, sobre fracção autónoma, no entendimento de que a penhora foi efectuada depois da reclamante ter sido notificado nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 169.º/6 do CPPT, validamente, na pessoa do seu mandatário, sendo certo que, não se tratando de notificação pessoal, não tinha que se proceder à notificação daquela, nos termos e para os feitos do estatuído no artigo 40.º/2 do CPPT.

A recorrente termina as suas alegações com as conclusões de fls. 512/514, que, como é sabido, delimitam o objecto do recurso, nos termos do estatuído nos artigos 684.º/3 e 685.º-A/1 do CPC, e que aqui se dão por inteiramente reproduzidas para todos os efeitos legais.

A recorrida não contra-alegou.

A nosso ver o recurso não merece provimento.

A questão controvertida reside em saber se a notificação a que se reporta o artigo 169.º/6 do CPPT é uma notificação pessoal, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 40.º/2 do CPPT.

Nos termos do disposto no artigo 40.º/1 do CPPT “As notificações aos interessados que tenham constituído mandatário serão feitas na pessoa deste e no seu escritório.

Por força do disposto no n.º 2 do citado artigo “Quando a notificação tenha em vista a prática pelo interessado de acto pessoal, além da notificação ao mandatário, será enviada carta ao próprio interessado, indicando a data, o local e o motivo da comparência.

Este artigo aplica-se às notificações a mandatários tanto no procedimento tributário como em processos judiciais tributários, sendo certo que a participação ou assistência a diligências parece dever considerar-se prática de acto pessoal e, por isso enquadra-se na hipótese normativa do n.º 2 do artigo 40.º/2 do CPPT.(1- Código de Procedimento Tributário, anotado e comentado, 6ª edição 2011, I volume, páginas 395 e 398, Juiz Conselheiro Jorge Lopes de Sousa)

O regime de notificações dos artigos 37º, 38.º e 39.º do CPPT não será aplicável às notificações efectuadas no PEF, pois é um processo judicial desde o início salvo os casos em que se trata actos administrativos ali enxertados, como, v. g., das decisões que apreciam pedidos de pagamento em prestações ou de dação em pagamento, sendo certo que o n.º 1 do artigo 38.º do CPPT, apenas se aplica nos casos em que não exista mandatário constituído, situação em que é de aplicar o artigo 40.º do CPPT.



(2 Idem pag. 342 e 395) Ora, a notificação do artigo 169.º do CPPT não é uma notificação para a prática de acto pessoal (a nosso ver inexistente norma que tal declare nem a recorrente a invoca), pelo que a notificação deveria ser feita na pessoa do mandatário constituído, como, efectivamente, foi, como resulta do probatório.

Note-se que nos termos do estatuído no artigo 256.º do CPC, “para além dos casos especialmente previstos, aplicam-se as disposições relativas à realização da citação pessoal às notificações a que aludem os artigos 12º, n.º 4, 23º, n.º 3 e 24.º, n.º 2.”

Parece-nos, pois, certo que a notificação para prestação de garantia deve ser feita na pessoa do mandatário constituído. (3- Ver neste sentido acórdão do STA, de 30/01/2013, proferido no recurso n.º 40/13, ainda não publicado).

A sentença recorrida não merece censura.

Termos em que deve ser negado provimento ao recurso e manter-se a sentença recorrida na ordem jurídica”.

## 2- FUNDAMENTAÇÃO:

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

A) O Serviço de Finanças de Vila Nova de Gaia - 1 instaurou contra a sociedade comercial “B..... Lda” o processo de execução fiscal n.º 1910021000187 e apensos para cobrança coerciva de dívidas de IVA, IRC e coimas, referentes aos anos de 2000, 2001, 2002, 2003, 2004, 2005 e 2006, -cfr. fls 253 dos autos.

B) Em 30/10/2008, por despacho proferido pelo Senhor Chefe do Serviço de Finanças de Vila Nova de Gaia - 1 foi ordenada a preparação do processo para efeitos de reversão da execução fiscal contra a ora reclamante e a notificação desta para exercer o direito de audição prévia relativamente a tal reversão - cfr fls 25/27 dos autos.

C) A ora reclamante veio a exercer o seu direito de audição prévia, mediante requerimento que apresentou, no Serviço de Finanças de Vila Nova de Gaia - 1, em 17/11/2008, subscrito pelo seu advogado, Dr. C..... - cfr fls 44/46 dos autos.

D) Com o requerimento referido na alínea que antecede a ora reclamante apresentou procuração forense, outorgada em 11/11/2008, a favor, entre outros mandatários, de Dr. D....., subscritor do mesmo - cfr fls 47 dos autos.

E) Por despacho do Chefe de Finanças de Vila Nova de Gaia - 1, datado de 14/11/2008, foi ordenada a reversão da execução fiscal identificada na alínea A) contra a ora reclamante - cfr fls 38 dos autos.

F) Em 28/01/2009 a ora reclamante foi citada nos processos de execução fiscal identificados na alínea A), na qualidade de responsável subsidiária - cfr fls 60/62-A dos autos.

O) Em 03/03/2009, a ora reclamante apresentou no Serviço de Finanças de Vila Nova de Gaia - 1 oposição à execução fiscal identificada na alínea A), a qual corre termos no Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto sob o n.º 1349/09.2 BEPRT - cfr fls 250/254 dos autos.

H) A oposição à execução fiscal referida na alínea precedente foi admitida por despacho judicial proferido em 17/06/2009, notificado ao mandatário da oponente, ora reclamante, Dr. C....., por ofício datado de 15/07/2009. - idem.

1) Em 15/12/2010, o Chefe do Serviço de Finanças de Vila Nova de Gaia - 1 proferiu despacho com o seguinte teor: “Considerando que o executado apresentou oposição sobre a dívida exigida nos presentes;

Considerando que nos termos do artigo 5º do art.º 169º do CPPT, a oposição tem efeitos suspensivos quando, for prestada garantia, nos termos do nº1 a 5 do artigo 199º do mesmo Código, fixo a mesma no valor de e 118.131,65 (cento e dezoito mil cento e trinta e um euros e sessenta e cinco cêntimos), a qual deverá ser prestada no prazo de 15 dias, a contar da presente notificação, sob pena da execução prosseguir seus termos;

Prestada a garantia, ou efectuada a penhora em bens suficientes, suspendam-se os autos até decisão da impugnação” - cfr fls 144 dos autos.

J) Com data de 15/12/2010, mediante carta registada com aviso de recepção, foi endereçado ao mandatário da ora reclamante, Dr. C....., o ofício n.º 16944, assinado em 20/12/2010, com o seguinte teor:

“Para efeitos de suspensão do processo executivo em referência, fica V. Ex.ª por este meio notificado, para no prazo de 15 dias, contados desta notificação, prestar garantia por qualquer das formas previstas no artigo 199.º do CPPT, da importância de e 118.131,65 (cento e dezoito mil cento e trinta e um euros e sessenta e cinco cêntimos), nos termos do artigo 169º do CPPT conforme despacho do Chefe deste Serviço de Finanças, de 15/12/2010.

Mais se notifica de que se a garantia não for prestada no prazo referido, o processo executivo prosseguirá os regulares termos, designadamente penhora “. - cfr fls 147/147-A dos autos.

K) Em 17/01/2011 o Chefe de Finanças de Vila Nova de Gaia - 1 emitiu mandado de penhora de bens pertencentes à ora reclamante - cfr fls 148 dos autos.

L) Em 25/10/2011 foi elaborado auto de penhora, do qual consta, entre o mais, o seguinte:

“BEM PENHORADO

VERBA ÚNICA - O direito e acção sem determinação de parte ou direito sobre o prédio abaixo identificado, de que a executada A....., juntamente com E....., viúva do falecido F....., é beneficiária na herança de F..... cabeça de casal da herança de Nf ....., com sede na Rua ....., ..... - ..... Porto.

- Prédio inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ..... sob o artigo 9803 - Fracção L, descrito na Conservatória do Registo Predial de Cedofeita sob nº2509 - L- Cedofeita (...)”- cfr fls 232 dos autos.

M) A penhora identificada na alínea que antecede foi registada na 2. Conservatória do Registo Predial do Porto pela apresentação n.º 3112, de 26/10/2011. cfr fls 238/240 dos autos.

N) Por ofício n.º 15583, datado de 25/10/2011, expedido por carta registada com aviso de recepção, assinado em 26/10/2011, foi dado conhecimento à reclamante da penhora referida na alínea H) e da sua nomeação como fiel depositária - cfr fls 234/234-A dos autos.

O) A presente reclamação deu entrada no Serviço de Finanças de Vila Nova de Gaia - 1 em 11/11/2011. - cfr carimbo apostado a fls 242 dos autos.

Factos não provados

Para além dos supra referidos não se provaram outros factos com relevo para a decisão a profereir.

### 3- DO DIREITO:

Para se decidir pela improcedência da reclamação considerou a decisão de 1ª Instância o seguinte (destacando-se apenas os trechos mais relevantes da decisão com interesse para o presente recurso):

(...)

#### V. Fundamentação de Direito

A presente reclamação tem por objecto o acto de penhora determinado pelo Chefe do Serviço de Finanças de Vila Nova de Gaia - 1, que incidiu sobre a fracção autónoma identificada pela letra “L” do prédio inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ....., concelho do Porto sob o artigo 9803.

A reclamante funda a ilegalidade do acto de penhora ora reclamado na falta de notificação pessoal, na sequência da dedução de oposição à execução fiscal, para, no prazo de 15 dias prestar garantia, com vista à suspensão do processo executivo, conforme preceituado no n.º 6 do artigo 169.º do CPPT, ou, no mesmo prazo, requerer a dispensa de prestação de garantia.

Sustenta que, consubstanciando a prestação de garantia um acto pessoal, a notificação para esse efeito devia ter sido efectuada na pessoa da própria executada, de harmonia com o preceituado nos artigos 268.º, n.º 3 da CRP, 350, 36.º e 40.º, n.º 2 do CPPT e 252.º, n.º 3 do CPC.

A Fazenda Pública contrapõe que o órgão de execução fiscal efectuou a notificação para prestação de garantia, nos termos do n.º 6 do artigo 169.º do CPPT, a qual, por força da aplicação do n.º 1 do artigo 40.º foi enviada para o respectivo mandatário constituído nos autos, acrescentando que não estando em causa a prática de qualquer acto pessoal por parte da reclamante não havia que aplicar a excepção prevista no n.º 2 do artigo 40.º do CPPT.

Expostos os argumentos em confronto, vejamos.

Sob a epígrafe “Suspensão da execução. Garantia “, prescreve o artigo 169.º do CPPT (na redacção resultante da Lei n.º 3 - B/2010, de 28 de Abril), entre o mais, o seguinte:

“1 - A execução fica suspensa até à decisão do pleito em caso de reclamação graciosa, a impugnação judicial ou recurso judicial que tenham por objecto a legalidade da dívida exequenda, bem como durante os procedimentos de resolução de diferendos no quadro da Convenção de Arbitragem n.º 90/436/CEE, de 23 de Julho, (...), desde que tenha sido constituída garantia nos termos do artigo 195º ou prestada nos termos do artigo 199.º ou a penhora garantida a totalidade da quantia exequenda e do acrescido, o que será informado no processo pelo funcionário competente.

(...)

6 - Se não houver garantia constituída ou prestada, nem penhora, ou os bens penhorados não garantirem a dívida exequenda e acrescido, é ordenada a notificação do executado para prestar a garantia referida no n.º 1 dentro do prazo de 15 dias.

7 - Se a garantia não for prestada nos termos do número anterior procede-se de imediato à penhora.

8 - O executado que não der conhecimento da existência de processo que justifique a suspensão responderá pelas custas relativas ao processado posterior à penhora.

9 - Se for apresentada oposição, aplica-se o disposto nos n.º 2 a 7.

(...)

Da conjugação dos n.ºs 6 e 7 do artigo 169.º do CPPT resulta, pois, que ainda que não tenha sido prestada garantia, a dedução de reclamação graciosa ou de impugnação judicial, produz um

efeito suspensivo provisório até ao termo do prazo de 15 dias para o executado prestar garantia, previsto no n.º 1 do mesmo preceito legal, o qual se inicia a partir da notificação do executado para esse efeito.

Tal efeito suspensivo provisório da execução desencadeia-se igualmente com a apresentação de oposição à execução fiscal, mesmo que ainda que não tenha sido prestada garantia, por força do n.º 9 do artigo 169.º que determina que “se for apresentada oposição à execução, aplica-se o disposto nos n.ºs 1 a 7”.

Assim, não existindo garantia constituída ou prestada, nem penhora, ou não garantindo os bens penhorados a totalidade da dívida exequenda e acrescido, o órgão de execução fiscal deve, antes de mais, notificar o executado para a prestar, fixando-lhe para o efeito, o prazo de 15 dias.

Só após, findo esse prazo, não se mostrando prestada a garantia pode (e deve) proceder à penhora dos bens do executado (n.º 7 do artigo 169.º do CPPT).

Ora, como resulta da factualidade vertida no probatório, a notificação para prestação de garantia, na sequência da apresentação da oposição à execução, foi efectuada na pessoa do mandatário constituído pela ora reclamante no âmbito do processo executivo (cfr. alínea J)).

Com efeito, a questão que importa decidir é a de saber se é relevante a notificação feita ao mandatário judicial constituído no processo de execução fiscal.

Concretizando: importa saber se a notificação para prestação de garantia podia apenas ser feita na pessoa do mandatário judicial da executada ou se, como sustenta a reclamante, se impunha igualmente a notificação da executada.

Vejamos, então.

Reportando-se ao mandato tributário, o artigo 5.º do CPPT estabelece que:

“1 -. Os interessados ou seus representantes legais podem conferir mandato sob a forma prevista na lei, para a prática de natureza procedimental ou processual tributária que não tenham carácter pessoal

2 - O mandato tributário só pode ser exercido, nos termos da lei, por advogados, advogados estagiários e solicitadores quando se suscitarem ou discutam questões de direito perante a administração tributária em quaisquer petições, reclamações ou recursos.

3 - A revogação do mandato tributário só produz efeitos para com a administração tributária quando lhe for notificada

Incluem-se aqui todos os actos previstos nas normas que regulam o procedimento administrativo tributário e os processos judiciais tributários que podem ser praticados pelos particulares e não têm natureza estritamente pessoal.

Por sua vez, o artigo 40.º do CPPT, quanto à notificação dos mandatários preceitua o seguinte:

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

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

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

Esta norma, paralela ao artigo 253.º do CPC - decorre do n.º 1 deste preceito que “as notificações às partes em processo pendentes são feitas na pessoa dos seus mandatários judiciais” -, aplica-se às notificações a mandatários tanto no procedimento tributário como em processos judiciais tributários, como se infere da epígrafe da secção IV “Dos actos procedimentais e processuais” em que se encontra inserida (cfr. Jorge Lopes de Sousa, in Código do Procedimento e do Processo Tributário anotado e comentado, volume, I Áreas Editora, 6.ª Edição, pág. 398).

Não existem, pois, quaisquer dúvidas quanto à aplicabilidade desta disposição legal ao processo de execução fiscal, o qual, apesar de instaurado e dirigido pelo órgão de execução fiscal, não deixa de revestir natureza judicial, como decorre expressamente do n.º 1 do artigo 103.º da LGT. (“O processo de execução fiscal tem natureza judicial, sem prejuízo da participação dos órgãos da administração tributária nos actos que não tenham natureza judicial”).

Ressalta do mencionado artigo 40.º do CPPT a obrigatoriedade de a notificação dos interessados que tenham constituído mandatário no procedimento tributário e no processo judicial tributário ser feita na pessoa do seu mandatário.

Assim, nos casos em que os interessados constituem mandatário judicial, todas as notificações que hajam de ser feitas a eles serão feitas na pessoa deste e no seu escritório, salvo quando a notificação tenha em vista a prática pelo interessado de actos de natureza estritamente pessoal.

Ora, como se extrai da factualidade apurada a reclamante, no âmbito do processo de execução fiscal, desde logo aquando do exercício do direito de audiência prévia antes da prolação do

despacho de reversão (alíneas C e D)) e, posteriormente, com a dedução da oposição à execução (alínea O) e 11)), fez-se representar pelo seu advogado, mediante procuração com poderes forenses gerais conferidos ao seu advogado, Dr. C.....

É, pois, inequívoco que, depois da executada, ora reclamante, ter constituído mandatário judicial, com amplos poderes forenses - note-se que o poder de receber notificações não pode deixar de estar incluído nos poderes gerais de representação, sendo desnecessário conferir poderes especiais para esse efeito (cfr. artigo 36.º e 37.º do CPC) -, as notificações a efectuar no processo de execução tinham de ser feitas na pessoa do seu representante, a menos que tivessem em vista a prática de algum acto pessoal.

E, assim sendo, não consubstanciando a prestação de garantia um acto estritamente pessoal, a notificação para esse efeito não tinha de ser necessariamente feita na pessoa da executada, ora reclamante.

Na verdade, contrariamente ao que sustenta a reclamante, nem o n.º 6 do artigo 169.º do CPPT, nem qualquer outra disposição legal impõe que a notificação da executada para prestar garantia seja feita pessoalmente.

Acerca da notificação pessoal às partes ou seus representantes, estabelece o artigo 256.º do CPC aplicável ex vi artigo 2.º alínea e) do CPPT que “para além dos casos especialmente previstos, aplicam-se as disposições relativas à realização da citação pessoal às notificações a que aludem os artigos 12.º 4, 23.º 3 e 24.º 2” (atenta a natureza judicial do processo de execução fiscal não se aplica o regime de notificações previsto nos artigos 36º a 39º CPPT - cfr. Jorge Lopes de Sousa, in obra citada, pág. 342 e o acórdão do STA de 28/02/2007, proferido no recurso n.º 062/07, aí citado).

Deste modo, inexistindo lei que determine que a notificação para prestação de garantia deva ser feita pessoalmente, a notificação da ora reclamante feita na pessoa do seu mandatário é válida e eficaz, pelo que, decorrido o período de suspensão provisório do processo de execução, o órgão de execução fiscal podia (e devia) proceder à penhora em crise.

Improcedem, pelo exposto, as alegações da reclamante.

(...)

#### DECIDINDO NESTE STA:

Como bem equaciona a decisão recorrida, no presente recurso importa saber se a notificação para prestação de garantia podia ser feita apenas na pessoa do mandatário judicial da executada, como sucedeu ou se, como sustenta a reclamante, se impunha igualmente a notificação da executada.

As questões atinentes à subida imediata da reclamação foram apreciadas na 1ª Instância em sentido favorável à ora recorrente pelo que não se impõe novo conhecimento.

Sobre o eventual erro de julgamento:

A Recorrente põe em causa a correcção do julgamento efectuado em 1.ª instância na consideração de que se impunha a sua notificação pessoal para prestar garantia antes de ser efectuada a penhora que lhe foi efectuada pretendendo a sua anulação, razão de ser da sua reclamação no entendimento de que a execução se dever encontrar suspensa enquanto não lhe for concedida a possibilidade de garantir o pagamento da dívida exequenda e do acrescido.

O nosso caso é o reverso do decidido neste STA em 30/01/2013 no recurso n.º 40/13-acórdão citado no parecer do MºPº-. Ali fora notificado o executado para prestar garantia mas não tinha sido notificado o mandatário por este constituído. A fundamentação, infra, aproxima-se da expressa neste aresto.

Impõe-se averiguar se a penhora em causa nos presentes autos enferma ou não da ilegalidade que lhe é assacada, ou seja, se o órgão de execução fiscal podia proceder à penhora no momento em que efectuou essa diligência ou se, como sustenta a reclamante, ora recorrente a execução fiscal deveria ter permanecido suspensa até lhe ser feita a notificação para prestar garantia (*rectius*, até ao termo do prazo para a prestação da garantia, na sequência da notificação para o efeito). Como é sabido, a execução fiscal, nos casos em que o executado deduziu oposição, não deve prosseguir antes de ser concedida ao executado a possibilidade de, dentro do prazo de 15 dias, garantir o pagamento da dívida exequenda e do acrescido, devendo o mesmo ser notificado para o efeito (cfr. art. 169.º, n.ºs 2, 6 e 9 do CPPT).

A reclamante alegou que a penhora concretizada nos presentes autos de execução fiscal viola o disposto no art. 169.º do CPPT, porque foi efectuada antes dela ter sido notificada – na qualidade de Executada/Oponente – para prestar garantia ao abrigo do disposto nos n.ºs 2, 6 e 9 daquele preceito.

Tenha-se presente que é a AT que tem o ónus de demonstrar que efectuou a notificação de forma correcta, cumprindo os requisitos impostos pelas normas legais que regulam a comunicação dos actos.

Mas como bem se decidiu na 1ª Instância porque a Executada já havia constituído mandatário judicial, a notificação para prestar garantia foi devidamente efectuada na pessoa desse mandatário (cfr. art. 40.º, n.º 1, do CPPT), sendo que seria despicienda e ineficaz a notificação efectuada na pessoa da própria executada (cfr. art. 36.º, n.º 1, do CPPT e art. 266.º, n.º 3, da Constituição da República Portu-

guesa) (1), pois que se entende que não estamos perante um acto pessoal da tipologia dos referenciados no n.º 2 do mencionado art.º 40º (v.g., notificação do interessado com vista à participação em diligência ou exibição de documentos), conforme resulta do n.º 2 do referido art. 40.º do CPPT.

Assim, a notificação que a recorrente reivindica no presente caso não assume relevância, atento o facto de já ter constituído mandatário que a representava no processo de execução fiscal e dado que não nos encontramos perante acto pessoal enquadrável no art. 40.º, n.º 2, do CPPT.

A eficácia da notificação efectuada na pessoa do mandatário Judicial da recorrente tem como efeito a abertura do prazo para prestação de garantia e, por isso, tal prazo deve considerar-se precluído. Assim sendo, a ora recorrente na altura em que foi determinada/efectuada a penhora já não estava em tempo para prestar garantia. Podia pois o órgão de execução fiscal avançar para a fase da penhora como fez.

Assim, a nosso ver, é inquestionável a legalidade do acto de penhora, pelo que, a decisão de 1ª Instância que manteve a decisão do Chefe do Serviço de Finanças é de confirmar.

Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões:

1) A execução fiscal, nos casos em que foi admitida liminarmente a oposição, não deve prosseguir contra o oponente antes de esgotado o prazo que a lei lhe concede para garantir o pagamento da dívida exequenda e do acrescido.

2) Se o executado/oponente já tiver constituído mandatário judicial, a notificação para prestar garantia deve ser efectuada na pessoa deste (cfr. art. 40.º, n.º 1, do CPPT) e não ser que esteja em causa a prática de um acto pessoal por parte do mesmo executado/oponente, não integrando essa tipologia o acto de prestação de garantia.

3) A eficácia da notificação para prestar garantia, efectuada na pessoa do mandatário da executada, no caso dos autos, teve como efeito o decurso e a preclusão o prazo para prestação da garantia.

4) Estando esgotado o prazo para constituir garantia, e porque não se deve já considerar temporária e condicionalmente suspensa a execução fiscal, é legal a penhora entretanto efectuada.

#### 4. DECISÃO

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

Custas pela Recorrente.

Lisboa, 20 de Fevereiro de 2013. — *Ascensão Lopes* (relator) — *Pedro Delgado* — *Valente Torrão*.

---

(1) Neste sentido, o acórdão da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 4 de Maio de 2011, proferido no processo n.º 927/10, publicado no Apêndice ao Diário da República de 6 de Janeiro de 2012 (<http://www.dre.pt/pdfgratificac/2011/32220.pdf>), págs. 708 a 711, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/b45623dd08d86df98025788800490bb0?OpenDocument>.

## Acórdão de 20 de Fevereiro de 2013.

### Assunto:

*Execução Fiscal. Garantia. Caducidade da Garantia. Reclamação Graciosa. Impugnação Judicial.*

### Sumário:

- I — Tendo sido atribuído efeito suspensivo à reclamação graciosa, em razão da prestação de garantia, esse efeito mantém-se, ainda que tenha sido declarada a caducidade da garantia por inobservância do prazo de decisão da reclamação graciosa, se for apresentada impugnação judicial na sequência do indeferimento daquela reclamação.*
- II — É que, nos termos do disposto no art. 169.º, n.º 1, do CPPT, a execução fiscal fica suspensa até à decisão do pleito, sendo que, em relação à reclamação graciosa, a decisão do pleito só ocorrerá quando se formar o caso decidido ou caso resolvido, quando a liquidação se puder considerar estabilizada na ordem jurídica, por a decisão da reclamação graciosa já não ser susceptível de impugnação administrativa (recurso hierárquico) ou contenciosa (impugnação judicial) com fundamento em vícios geradores de anulabilidade.*

Processo n.º 162/13-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A....., S.A.

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

Recurso jurisdicional da sentença proferida no processo de reclamação de actos do órgão de execução fiscal com o n.º 2634/12.1BELRS

## 1. RELATÓRIO

1.1 A sociedade denominada “A....., S.A.” (adiante Executada, Reclamante ou Recorrida), invocando o disposto nos arts. 276.º e segs. do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), reclamou judicialmente da decisão do Chefe do Serviço de Finanças de Lisboa 2 que a notificou para prestar garantia em ordem à suspensão da execução fiscal na sequência da impugnação judicial deduzida contra a liquidação que deu origem à dívida exequenda.

1.2 A Juíza do Tribunal Tributário de Lisboa julgou a reclamação procedente e, em consequência, anulou a decisão reclamada. Isto, em síntese, porque, anuindo à tese da Executada e louvando-se em jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, considerou que, tendo sido declarada a caducidade da garantia por ela prestada quando deduziu reclamação graciosa contra a liquidação que deu origem à dívida exequenda, é de considerar que se mantém a suspensão da execução fiscal até que esteja decidido o pleito, nos termos do disposto no n.º 1 do art. 169.º do CPPT, ou seja, até que seja decidida a impugnação judicial deduzida contra a liquidação que esteve na origem da dívida exequenda, não lhe sendo exigível para a manutenção do efeito suspensivo a prestação de nova garantia.

1.3 A Fazenda Pública não se conformou com essa sentença e dela recorreu para este Supremo Tribunal Administrativo, apresentando com o requerimento de interposição do recurso a respectiva motivação, que resumiu em conclusões do seguinte teor:

«1. O conceito de “pleito”, constante no n.º 1 do artigo 169.º do CPPT, só pode ser entendido como referindo-se à contenda administrativa ou judicial em que a mesma se insere, tendo, por isso, natureza administrativa se inserir num procedimento administrativo ou judicial se desenvolver no âmbito de um processo judicial;

2. O n.º 1 do artigo 169.º do CPPT, ao postular que “a execução fica suspensa até à decisão do pleito em caso de reclamação graciosa, a impugnação judicial...” está a referir-se à decisão do pleito proferida em cada um dos meios procedimentais ou processuais aí citados, administrativos ou judiciais;

3. A decisão que incide sobre o pedido de prestação de garantia aduzido no processo de execução fiscal, qualifica-se como um verdadeiro acto administrativo em matéria tributária, inserido no âmbito de um procedimento tributário autónomo e funcionalmente diferente do procedimento processual dirigido à cobrança coercivas de dívidas tributárias;

4. Bem como também o despacho que suspende a execução fiscal define-se como um acto administrativo em matéria tributária e não como um mero acto de trâmite, uma vez que não se confina nos estreitos limites da ordenação intraprocessual, antes projecta externamente efeitos jurídicos numa situação individual e concreta;

5. A extinção, por caducidade, da prestação de garantia faz cessar o efeito por ele produzido nos autos executivos, ou seja a suspensão da execução fiscal;

6. A cessação de tal suspensão apenas se verifica no termo do procedimento ou processo em que essa garantia foi prestada, por força do disposto no n.º 1 do artigo 169.º do CPPT;

7. A recorrida, abriu mão de um meio processual judicial de reacção – a impugnação judicial –, e tendo cessado o efeito suspensivo dos autos executivos, para que haja lugar a nova suspensão dos mesmos é necessária a prestação de nova garantia, nos termos do disposto nos artigos 52.º, n.ºs 1 e 2, da LGT e 169.º, n.º 1, do CPPT;

8. O Ilustre Tribunal “a quo”, ao decidir conforme os termos constantes na sentença ora em crise fez, com o devido respeito e salvo melhor entendimento, uma errada interpretação e aplicação do disposto no artigo 169.º, n.º 1, do CPPT.

Pelo que se peticiona o provimento do presente recurso, revogando-se a decisão ora recorrida que firme a legalidade do despacho reclamado, assim se fazendo a devida e acostumada JUSTIÇA!».

1.4 O recurso foi admitido a subir imediatamente, nos próprios autos e com efeito meramente devolutivo.

1.5 A Reclamante aprestou contra alegações, que resumiu no seguinte quadro conclusivo (1):

«39.º  
Atendendo ao supra exposto, outra não poderá ser a conclusão de que a exigência de apresentação de nova garantia bancária para efeitos de manter a suspensão do processo executivo supra e à margem melhor identificado é manifestamente ilegal, porquanto fundamenta-se num entendimento emitido pela própria Autoridade Tributária.

40.º

Ora, não pode a referida Autoridade Tributária desconsiderar o facto de que a Recorrida apresentou no passado uma garantia bancária, tendo a mesma caducado após o decurso do prazo previsto no artigo 183.º-A do CPPT.

41.º

O facto de um processo relativo ao ano de 1999 ainda não estar decidido não pode ser imputado à ora Recorrida...

42.º

...e muito menos pode a ora Recorrida ter de suportar custos financeiros resultantes da ineficiência da Autoridade Tributária em analisar tempestivamente a questão...

43.º

...quer, bem assim, pelos conhecidos atrasos no julgamento dos processos pelos tribunais portugueses, fruto do elevado número de contencioso, muito do qual resultante de actos ilegais praticados pela Autoridade Tributária.

Termos em que se conclui, como na petição da reclamação judicial supra referida e melhor identificada, requerendo:

a) A anulação da exigência de prestação de nova garantia bancária, em virtude da sua manifesta ilegalidade, uma vez que, conforme demonstrado já havia sido apresentada uma garantia bancária para o efeito, relativamente à qual veio a ser declarada a caducidade;

b) A manutenção do efeito suspensivo do processo executivo n.º 3247200401024574, até que seja proferida uma decisão final relativamente ao processo judicial em curso, a qual transite em julgado;

e, finalmente,

c) O ressarcimento dos custos que a ora Recorrida incorreu pela apresentação e manutenção da garantia bancária ora exigida, de modo a evitar consequências negativas para a sua esfera, como sejam penhoras, compensações de créditos, inclusão na lista de devedores fiscais a divulgar na Internet e, finalmente, não emissão de certidões de inexistência de dívidas».

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

«1. A execução fiscal fica suspensa até à decisão do pleito, em caso de reclamação graciosa, impugnação judicial ou recurso judicial (reclamação) que tenham por objecto a legalidade da dívida exequenda desde que tenha sido prestada garantia idónea que assegure o pagamento da quantia exequenda e do acrescido (art. 52.º n.ºs 1/2 LGT; arts. 169.º n.º1 e 199.º n.ºs 1 e 4 CPPT).

A decisão do pleito, adoptada pelo legislador como termo final do período de suspensão da execução fiscal, apenas ocorre com a formação de caso decidido ou resolvido na sequência de impugnação administrativa (reclamação graciosa ou recurso hierárquico), ou de caso julgado na sequência de impugnação judicial ou recurso judicial (Jorge Lopes de Sousa Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado 6.ª edição 2011 Volume III p. 220).

A declaração de caducidade da garantia pelo órgão da administração tributária com competência para decidir a reclamação graciosa não obsta à manutenção do efeito suspensivo da execução, pelos seguintes motivos:

a) inexistência de previsão da cessação do efeito suspensivo nas normas constantes do art. 183.º-A CPPT;

b) a declaração de caducidade constitui uma sanção resultante da morosidade do procedimento tributário ou do processo judicial;

c) o prosseguimento da suspensão da execução sem garantia subsequente à declaração de caducidade surge como uma compensação pelo ónus que foi imposto ao contribuinte de ter de suportar a garantia durante um período de tempo que se considera adequado para ser proferida decisão (no sentido propugnado acórdãos STA-SCT 31.01.2008 processo n.º 21/08; 20.10.2010 processo n.º 1258/09; 29.06.2011 processo n.º 563/11; 12.04.2012 processo n.º 322/12; 26.04.2012 processo n.º 364/12 / na doutrina Jorge Lopes de Sousa ob. cit. Volume III p. 342);

d) como consequência da premissa antecedente o efeito da caducidade da garantia declarada na pendência de reclamação graciosa prolonga-se pela subsequente impugnação judicial em que se continua a discutir a legalidade da dívida exequenda.

Não sendo a suspensão da execução fiscal afectada pela caducidade da garantia prestada, a exigência pela administração tributária de prestação de uma nova garantia para obtenção daquele efeito, até à decisão do pleito (segundo a interpretação da expressão antecedentemente sustentada) carece de fundamento legal».

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

1.8 A questão suscitada pela Fazenda Pública no presente recurso é a de saber se a sentença fez correcto julgamento quando considerou que, declarada, ao abrigo do disposto no art. 183.º-A do CPPT, na redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho, alterada pela Lei n.º 30-B/2002, de 30 de Dezembro, a caducidade da garantia prestada com vista à suspensão da execução fiscal na sequência da dedução de reclamação graciosa contra a liquidação que deu origem à dívida exequenda, não pode a AT exigir nova garantia para suspender a execução fiscal, se a Executada, discordando da decisão daquela reclamação graciosa, veio a deduzir impugnação judicial.

## 2. FUNDAMENTAÇÃO

### 2.1 DE FACTO

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

«Com relevância para a decisão, julgam-se provados os seguintes factos:

A. Em 26 de Fevereiro de 2004, foi, pelo Serviço de Finanças de Lisboa 2, instaurada execução fiscal contra a ora Reclamante para cobrança de dívidas de IVA do ano de 1999, com o n.º 3247200401024574 – fls. 64 a 77 do processo de execução fiscal;

B. Em 31 de Dezembro de 2003, a ora Reclamante apresentou Reclamação Graciosa das liquidações de IVA subjacentes à execução referida em A – fls. 96 do PEF e Informação de fls. 54;

C. Em 18 de Fevereiro de 2004, na sequência da Reclamação Graciosa referida em 3, prestou a ora Reclamante garantia no valor de € 957.587,94, para suspensão da execução referida em A – informação de fls. 54 e fls. 83 do PEF;

D. Em 31 de Março de 2004, no processo de execução fiscal referido em A, prestou a ora Reclamante nova garantia no valor de € 5.388,36, para reforço da referida em 3 – fls. 88 do PEF;

E. Por despacho de 2 de Outubro de 2005, do Chefe do Serviço de Finanças de Lisboa 2, foi reconhecida a caducidade da garantia referida em C e em D – fls. 123 do PEF;

F. Por despacho de 29 de Setembro de 2009, foi, parcialmente, indeferida a Reclamação Graciosa referida em B – fls. 139 do PEF;

G. Na sequência do despacho referido em F, deduziu a ora Reclamante, em 21 de Outubro de 2009, impugnação judicial das liquidações referidas em B – Informação de fls. 151 e confirmação obtida por consulta, no SITAF, do processo de impugnação com o n.º 1999/09.7BELRS;

H. No processo de impugnação referido em G não foi, ainda, proferida decisão final – informação obtida por consulta do SITAF;

I. Por ofício datado de 14 de Setembro de 2012, foi a ora Reclamante notificada para prestar garantia no valor de € 1.270.931,81, para suspensão da execução fiscal referida em A, conforme decidido por despacho do Chefe do Serviço de Finanças de Lisboa 2, de 14 de Setembro de 2012 – fls. 25.

O julgamento da matéria de facto assenta nos documentos constantes dos autos e no Processo de Execução Fiscal, bem como em consulta, no SITAF, do processo de impugnação com o n.º 1999/09.7BELRS.

Inexistem factos alegados e não provados».

### 2.2 DE DIREITO

#### 2.2.1 A QUESTÃO A APRECIAR E DECIDIR

2.2.1.1 A prestação de garantia, por via de regra, i.e., com excepção das situações em que a lei admite a sua dispensa, é uma condição imprescindível para obter o efeito suspensivo dos meios procedimentais e processuais tributários em que se discute a legalidade da dívida exequenda. Vejamos:

Como é sabido, os actos tributários de liquidação de imposto – como o que deu origem à dívida exequenda (cfr. alínea A) dos factos provados) –, são susceptíveis de execução imediata através do processo de execução fiscal. Assim, findo o prazo para o pagamento voluntário, é extraída pelos serviços competentes a certidão de dívida e remetida ao órgão periférico local competente, o qual, com base nessa certidão, instaura e promove a tramitação da execução fiscal, sendo considerado órgão de execução fiscal (arts. 88.º, n.ºs 1 e 4, 148.º, n.º 1, alínea a), 149.º, 150.º, n.º 1, e 152.º, n.º 1, do CPPT).

A execução fiscal, como decorre do n.º 3 do art. 36.º da Lei Geral Tributária (LGT) <sup>(2)</sup> e está previsto no n.º 3 do art. 85.º do CPPT <sup>(3)</sup>, não pode ser suspensa, a não ser nas situações em que a lei expressamente o permite.

Essa proibição de suspensão da execução fiscal é «um afloramento do princípio da indisponibilidade dos créditos tributários, genericamente enunciado no art. 30.º da LGT, que proíbe à administração tributária, fora de casos especialmente previstos, retardar a cobrança dos tributos» <sup>(4)</sup>.

Entre os casos em que a lei admite a suspensão da execução fiscal contam-se a reclamação graciosa e a impugnação judicial da liquidação em que se discuta a legalidade da liquidação da dívida exequenda, desde seja prestada garantia idónea nos termos das leis tributárias ou a administração tributária tenha dispensado o executado da prestação da garantia, o que depende da verificação dos requisitos de que a lei faz depender essa dispensa [art. 52.º, n.ºs 1, 2 e 4, da LGT <sup>(5)</sup>].

Assim, embora a instauração de impugnação graciosa ou contenciosa contra o acto tributário não obste à sua imediata executoriedade, a lei admite que a execução fiscal se suspenda «até à decisão do pleito» nos casos previstos no artigo 169.º do CPPT, designadamente a reclamação graciosa ou a impugnação judicial «que tenham por objecto a legalidade da dívida exequenda» <sup>(6)</sup>, desde que tenha sido constituída garantia nos termos do art. 195.º ou prestada nos termos do art. 199.º, ambos do CPPT, ou tiver sido efectuada penhora que garanta a totalidade da quantia exequenda e do acrescido ou tiverem sido nomeados bens à penhora pelo executado no prazo referido no n.º 6 do art. 199.º do CPPT e que sejam suficientes para aquele efeito <sup>(7)</sup>.

Ou seja, a garantia é imprescindível para a obtenção do efeito suspensivo da execução, sendo apenas dispensada nos casos previstos na lei (art. 52.º, n.º 4 da LGT e art. 170.º do CPPT).



A garantia, como decorre do art. 169.º, n.º 1, do CPPT, mantém-se até à decisão do pleito, sendo que, nos termos do disposto no art. 183.º, n.º 2, do mesmo Código, só pode ser levantada, oficiosamente ou a requerimento de quem a prestou, quando «no processo que a determinou tenha transitado em julgado a decisão favorável ao garantido ou haja pagamento da dívida», sendo que no n.º 3 do mesmo artigo se admite que o levantamento seja «total ou parcial consoante o conteúdo da decisão ou o pagamento efectuado».

No entanto, a Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho, veio aditar ao CPPT o art. 183.º-A<sup>(8)</sup>, pelo qual se passou a permitir aos interessados obter a declaração de caducidade da garantia prestada pelo contribuinte ou constituída pela administração tributária, sem perder o efeito suspensivo da execução, se a reclamação graciosa em que fosse discutida a legalidade da liquidação não fosse decidida no prazo de um ano ou a impugnação judicial em que fosse discutida essa legalidade não estivesse decidida, em 1.ª instância, no prazo de dois anos (ulteriormente alterado para três anos pela Lei n.º 30-B/2002, de 30 de Dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para 2003), a contar da sua apresentação, prazos que eram acrescidos de seis meses caso houvesse lugar à produção de prova pericial; isto é, mesmo após a declaração de caducidade da garantia, se a reclamação graciosa ou a impugnação judicial não fossem decididas dentro dos prazos acima referidos, o processo de execução fiscal «continuará suspenso, mesmo sem garantia, até ao momento em que estaria se a garantia se mantivesse, que é, como se refere no art. 169.º, n.º 1, do CPPT, o da «decisão do pleito»»<sup>(9)</sup>. Após a entrada em vigor da nova redacção dada ao artigo pela Lei n.º 40/2008, de 11 de Agosto, o regime é aplicável apenas à reclamação graciosa.

As razões por que se estabeleceu esse regime de caducidade da garantia são indicadas na Proposta de Lei n.º 53/VIII<sup>(10)</sup>, que esteve na origem da Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho: «Porque importa responsabilizar a administração e os tribunais na condução célere e expedita do processo, determina-se o levantamento das garantias prestadas pelo contribuinte para suspender a execução, sempre que a reclamação graciosa não se encontre decidida no prazo de 12 meses ou a impugnação judicial não esteja julgada em primeira instância no prazo de 24 meses. Previne-se, assim, a imposição ao contribuinte de um encargo oculto por razões que lhe são alheias».

Tenha-se presente que o “encargo oculto” decorrente da prestação ou constituição da garantia resulta muito oneroso para o contribuinte, sobretudo tendo em conta que a garantia deve corresponder ao «valor da dívida exequenda, juros de mora contados até à data do pedido, com o limite de cinco anos, e custas na totalidade, acrescida de 25% da soma daqueles valores» (art. 199.º, n.º 5, do CPPT) e que, na ausência de um regime de caducidade, poderia manter-se por tempo indeterminado.

Como diz JORGE LOPES DE SOUSA, «este regime de caducidade tem como perceptível finalidade obstar a que os contribuintes sejam obrigados a suportar por período de tempo excessivo os efeitos negativos para os seus patrimónios que advêm da manutenção da penhora ou da garantia, efeitos esses ampliados pela inércia dos órgãos estaduais competentes para a tramitação dos processos. Por outro lado, a suspensão sem garantia subsequente à declaração de caducidade, aparece como uma compensação pelo ónus que foi imposto ao contribuinte de ter de suportar a garantia durante um período de tempo que se considera suficiente para ser preferida decisão [...]»<sup>(11)</sup>.

É certo que o art. 183.º-A do CPPT veio a ser revogado pelo art. 94.º da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para 2007, nos termos da qual deixaram de caducar as garantias em que não se tivesse completado o prazo necessário para ocorrer a caducidade. E, apesar de a Lei n.º 40/2008, de 14 de Agosto, ter reintroduzido o art. 183.º-A do CPPT, deu-lhe uma nova redacção, restringindo agora o regime de caducidade da garantia aos casos em que a reclamação graciosa não for decidida no prazo de um ano a contar da sua apresentação<sup>(12)</sup>.

No entanto, à situação sub judice é aplicável o regime do art. 183.º-A do CPPT na redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho, pois à data em que entrou em vigor a Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro – 1 de Janeiro de 2007 (art. 163.º) –, que revogou aquele regime, os requisitos para a caducidade da garantia já estavam verificados. Por isso, e porque a reclamação graciosa deduzida pela Contribuinte contra a liquidação que deu origem à dívida exequenda não foi decidida dentro do prazo de um ano, a AT declarou a caducidade da garantia prestada pela Executada em ordem a obter a suspensão do processo executivo (cfr. E dos factos provados).

2.2.1.2 A referida reclamação graciosa foi indeferida parcialmente em 29 de Setembro de 2009 e a Contribuinte, na sequência desse indeferimento, interpôs impugnação judicial em 21 de Outubro de 2009 (cfr. F e G dos factos provados).

Em 14 de Setembro de 2012 o órgão de execução fiscal notificou a Executada para prestar garantia (cfr. I dos factos provados).

A Executada discordou dessa exigência e pediu a anulação do respectivo despacho em sede de reclamação deduzida ao abrigo dos arts. 276.º e segs. do CPPT. No seu entendimento, o processo de execução fiscal mantém-se suspenso na sequência da declaração de caducidade da garantia prestada e até à decisão final do pleito, com o trânsito em julgado da decisão a proferir no processo de impugnação judicial.

A Fazenda Pública contestou a pretensão da Reclamante remetendo para a posição assumida pela AT no Ofício-Circulado n.º 60.090, de 15 de Maio de 2012, da Direcção de Serviços de Gestão dos Créditos Tributários e invocando a sua vinculação às orientações constantes do mesmo ofício, atento o disposto no art. 68.º-A, n.º 1, da LGT.

A Juíza do Tribunal Tributário de Lisboa deu razão à Reclamante e anulou a decisão reclamada. Isto, em síntese, porque, remetendo para o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 12 de Abril de 2012, proferido no processo com o n.º 322/12<sup>(13)</sup>, entendeu que, uma vez que a decisão proferida na reclamação graciosa foi objecto de recurso hierárquico e a decisão deste foi impugnada judicialmente, não pode considerar-se que tenha ainda havido decisão do pleito, que só ocorrerá quando se formar o caso decidido ou caso resolvido, quando a liquidação se puder considerar estabilizada na ordem jurídica, ou seja, com o trânsito em julgado da impugnação judicial.

A Fazenda Pública recorreu da sentença. Se bem interpretamos as alegações de recurso e respectivas conclusões, entende que o conceito de pleito a que alude o n.º 1 do art. 169.º do CPPT «só pode ser entendido como referindo-se à contenda administrativa ou judicial em que a mesma se insere, tendo, por isso, natureza administrativa se inserir num procedimento administrativo ou judicial se desenvolver no âmbito de um processo judicial», pelo que quando aí se diz decisão do pleito «está a referir-se à decisão do pleito proferida em cada um dos meios procedimentais ou processuais aí citados, administrativos ou judiciais».

Assim, como deixámos dito, a questão que cumpre apreciar e decidir é a de saber se a sentença fez ou não correcto julgamento quando considerou que, declarada a caducidade, ao abrigo do disposto no art. 183.º-A do CPPT, na redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho, da garantia prestada com vista à suspensão da execução fiscal na sequência da dedução de reclamação graciosa contra a liquidação que deu origem à dívida exequenda, não pode a AT exigir nova garantia para suspender a execução fiscal, se a Executada, discordando da decisão daquela reclamação graciosa veio a deduzir impugnação judicial.

#### 2.2.2 DA SUSPENSÃO DA EXECUÇÃO FISCAL NAS SITUAÇÕES EM QUE, TENDO SIDO DECLARADA A CADUCIDADE DA GARANTIA PRESTADA COM A RECLAMAÇÃO GRACIOSA, TENHA SIDO DEDUZIDA IMPUGNAÇÃO JUDICIAL

Como bem considerou a Juíza do Tribunal a quo, a questão passa por saber quando, tendo sido deduzida reclamação graciosa contra a liquidação que deu origem à dívida exequenda, se pode considerar que ocorreu a decisão do pleito para os efeitos do n.º 1 do art. 169.º do CPPT.

Na verdade, a execução fiscal deve ficar suspensa até esse momento quando tenha sido prestada garantia, ainda que esta venha a ser declarada caduca, como decorre do art. 183.º-A do CPPT, nos termos que deixámos já referidos.

A questão foi já colocada várias vezes nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, tendo vindo a merecer resposta uniforme. Após o acórdão citado na sentença recorrida, foram já proferidos vários outros no mesmo sentido<sup>(14)</sup>.

Vamos, pois, limitar-nos a seguir o que tem vindo a ser dito.

Para indagarmos o momento em que termina a suspensão da execução fiscal, vamos socorrer-nos dos ensinamentos de JORGE LOPES DE SOUSA, que afirma:

«[...] a suspensão só terminará quando não houver possibilidade de impugnação administrativa ou contenciosa da decisão que for proferida nos processos referidos.

Isso sucederá, no caso de processos judiciais com o trânsito em julgado da decisão, que ocorre logo que ela não seja susceptível de recurso ordinário, ou de reclamação nos termos dos artigos 668.º e 669.º do CPC (art. 677.º do mesmo Código). No caso de impugnação administrativa, deverá entender-se que a questão fica decidida quando se formar o chamado caso decidido ou caso resolvido, o que ocorre quando a decisão da administração tributária deixar de ser contenciosamente impugnável com fundamento em vícios geradores de anulabilidade. [sublinhado nosso]

Terminado o período de suspensão, a execução fiscal prosseguirá, no caso de improcedência total ou parcial da impugnante, na respectiva medida, ou terminará no caso de procedência total»<sup>(15)</sup>.

Especificamente para as situações em que tenha havido declaração de caducidade da garantia, diz o mesmo Autor:

«[...] o processo de execução fiscal continuaria suspenso, mesmo sem garantia, até ao momento que estaria se a garantia se mantivesse, que é, como se refere no art. 169.º, n.º 1, do CPPT, o da «decisão do pleito». Deverá entender-se que o pleito fica decidido, no caso de impugnação administrativa, quando se formar o chamado caso decidido ou caso resolvido e, no caso de processo judicial, quando ocorrer o trânsito em julgado da decisão judicial»<sup>(16)</sup>.

Ou seja, no caso de ter sido prestada garantia na sequência de reclamação graciosa deduzida contra a liquidação do tributo que deu origem à dívida exequenda em ordem a obter a suspensão da execução fiscal, esta suspensão só cessa, quer a garantia se mantenha, quer tenha havido declaração de caducidade da garantia, quando a decisão proferida naquela reclamação graciosa já não seja susceptível de impugnação administrativa ou contenciosa, esta com fundamento em vícios geradores de anulabilidade<sup>(17)</sup>;

dito de outro modo, quando estiver definitivamente decidida a controvérsia entre a AT e a Contribuinte. Na verdade, a decisão da reclamação graciosa susceptível de ser considerada decisão do pleito para os referidos efeitos será aquela que já não seja susceptível de impugnação judicial por via administrativa – recurso hierárquico (art. 76.º, n.º 1, do CPPT) – ou contenciosa – impugnação judicial (arts. 97.º, n.º 1, alínea c), e 102.º, n.º 2, do CPPT). Só nesses casos se poderá falar na formação de caso decidido ou caso resolvido; até lá, a liquidação exequenda não se considera estabilizada na ordem jurídica.

Ora, no caso sub judice a Executada reclamou graciosamente da liquidação que deu origem à dívida exequenda, bem como, na sequência do indeferimento parcial dessa reclamação, deduziu impugnação judicial (cfr. B, F e G dos factos provados). O que significa que não pode considerar-se verificada a decisão do pleito enquanto não transitar em julgado a decisão a proferir naquela impugnação judicial.

Salvo o devido respeito, a questão nada tem a ver com a reconhecidamente diferente natureza entre a reclamação graciosa e a impugnação judicial, nem sequer com uma qualquer solução de continuidade da garantia entre a reclamação graciosa e a impugnação judicial, mas tão-só com a estabilidade da relação jurídico-tributária a que se refere a liquidação que deu origem à dívida exequenda.

Nesse sentido aponta também o n.º 5 do art. 103.º, do CPPT, na redacção da Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho. Na verdade, nesta norma legal, depois de no número anterior se referir que «A impugnação tem efeito suspensivo quando, a requerimento do contribuinte, for prestada garantia adequada, no prazo de 10 dias após a notificação para o efeito pelo tribunal, com respeito pelos critérios e termos referidos nos n.ºs 1 a 5 e 9 do artigo 199.º», estatui-se: «Caso haja garantia prestada nos termos da alínea f) do artigo 69.º, esta mantém-se, independentemente de requerimento ou despacho, sem prejuízo de poder haver lugar a notificação para o seu reforço». O que parece significar, sem margem para dúvida, que a garantia que haja sido prestada quando da reclamação graciosa da liquidação da dívida exequenda em ordem a obviar à instauração da execução fiscal<sup>(18)</sup> se mantém, em ordem ao mesmo efeito, quando for deduzida impugnação judicial contra o mesmo acto tributário. E, se assim é nos casos em que a garantia visa obviar à instauração da execução fiscal porque seria diferente nos casos em que a garantia visa obviar à prossecução da execução, mesmo que tenha sido declarada a sua caducidade?

Seria, aliás, curioso saber se o órgão de execução fiscal, extraíndo todas as consequências da tese que sustenta, permitiria o levantamento da garantia prestada caso não se tivesse verificado a declaração da respectiva caducidade.

No sentido de que a suspensão da execução fiscal se mantém nas situações em que seja apresentada impugnação judicial na sequência de reclamação graciosa a que tenha sido atribuído efeito suspensivo, se pronuncia também RUI DUARTE MORAIS, que afirma textualmente:

«O novo n.º 5 deste artigo esclarece também – e bem – uma outra situação que levantava dúvidas: se a impugnação for apresentada na sequência de uma reclamação graciosa e a esta tiver sido atribuído efeito suspensivo pela administração tributária, em razão de prestação de garantia, tal efeito suspensivo manter-se-á ou não no decurso do processo de impugnação? A resposta é, agora, afirmativa (art. 103.º, n.º 5, do CPPT). A atribuição de efeito suspensivo à impugnação é decorrência automática (independentemente de despacho ou requerimento, diz a lei) de tal efeito ter sido atribuído à reclamação, na condição óbvia de se manter a garantia prestada»<sup>(19)</sup>.

Note-se que, apesar da parte final do excerto citado se referir à manutenção da garantia prestada, a lei faz equivaler à manutenção da garantia prestada a sua caducidade.

Ainda neste sentido, CARLA RIBEIRO afirma:

«[...] convém ainda referir que uma vez caducado o direito à garantia o mesmo não pode ser repristinado caso o contribuinte não concorde com a decisão da reclamação e decida impugná-la judicialmente. É que não faz sentido que a garantia possa caducar ou deixar de ser exigível, por omissão da decisão administrativa e posteriormente possa ser exigida em consequência de impugnação judicial»<sup>(20)</sup>.

Não se trata, de modo algum, de responsabilizar a AT pelos atrasos na decisão da impugnação judicial, mas apenas de reconhecer que a declaração de caducidade da garantia não pode acarretar para o contribuinte efeitos nefastos que não se verificariam caso a garantia se mantivesse. Como ficou dito nos já referidos acórdãos de 21 de Novembro e de 5 de Dezembro de 2012, deve ter-se presente que «as receitas fiscais cobradas pela Administração tributária não são receitas próprias desta, mas receitas do Estado (artigo 103.º n.º 1 da CRP) e que, na nossa perspectiva, a caducidade na garantia prevista no artigo 183.º-A do CPPT não visa penalizar a Administração tributária (ou os Tribunais, nas redacções da norma anteriores à vigente) pelo atraso na decisão do pleito, antes evitar que os contribuintes sejam irrazoavelmente penalizados por essa demora na decisão».

É certo que a AT discorda deste entendimento, sendo inclusive que, através do Ofício-Circulado n.º 60.090, de 15 de Maio de 2012, da Direcção de Serviços de Gestão dos Créditos Tributários<sup>(21)</sup>, foram emitidas instruções em que, para além do mais, podemos ler:

«A redacção actual deste preceito [o art. 183.º-A do CPPT] restringe o âmbito de aplicação da norma às situações de apresentação de reclamação graciosa. O que permite concluir que o instituto da caducidade da garantia se destina, apenas, a devolver à administração os custos da sua própria ineficiência.

Acompanhando esta leitura, caso exista caducidade da garantia na pendência da reclamação graciosa e, posteriormente, seja interposto recurso hierárquico, não deve a AT solicitar a prestação de nova garantia, pois subsiste o pleito que se iniciou com a reclamação graciosa, sendo o recurso hierárquico um prolongamento desse procedimento.

Diversamente, tal não pode ocorrer no caso de (eventual) reacção judicial ao indeferimento da pretensão do contribuinte na fase administrativa, por se passar de um “pleito gracioso” para um “pleito judicial”.

Na verdade, neste caso o atraso na decisão da impugnação não pode ser imputado à Administração, mas a um órgão de soberania que é independente – o Tribunal.

Nestes termos, após o reconhecimento da caducidade da garantia, por não ter sido cumprido o prazo máximo de um ano para decisão da reclamação graciosa, o interessado só pode beneficiar da suspensão até à decisão graciosa do pleito. Sendo apresentado qualquer meio jurisdicional de reacção, só se verificará nova suspensão do processo de execução se o devedor prestar nova garantia idónea, para cujo cálculo devem ser contabilizados os juros de mora até à data de apresentação do novo meio de reacção, em conformidade com o n.º 6 do artigo 199.º do CPPT».

Não podemos concordar, pelos motivos que deixámos expostos.

Aliás, salvo o devido respeito, a argumentação da AT referidas instruções nada traz de novo à discussão. Na tese que sustenta, declarada que tenha sido a caducidade da garantia por atraso da sua parte na decisão da reclamação graciosa, caso o contribuinte venha a deduzir impugnação judicial será sempre exigível nova garantia em ordem a suspender a execução fiscal. E, para explicar essa exigência argumenta: por um lado, que a garantia seria exigível «por se passar de um “pleito gracioso” para um “pleito judicial”»; por outro lado, que «neste caso o atraso na decisão da impugnação não pode ser imputado à Administração, mas a um órgão de soberania que é independente – o Tribunal».

Essa argumentação não colhe. Na verdade, quanto ao primeiro argumento, o n.º 1 do art. 169.º do CPPT refere apenas a decisão do pleito, nada permitindo distinguir, para este efeito, a fase administrativa e a fase judicial do pleito.

Quanto ao segundo argumento, há que ter em conta que, quando o contribuinte deduz a impugnação judicial, não há ainda atraso nenhum por parte do tribunal (sendo que a caducidade da garantia se deve à falta de decisão da reclamação graciosa dentro do prazo legalmente fixado para o efeito).

Não vislumbramos, pois, motivo para nos afastarmos da posição que tem vindo a ser seguida neste Supremo Tribunal.

A sentença recorrida, que decidiu no sentido que vimos sustentando, não merece censura alguma. Por tudo isto, o recurso não será provido, como decidiremos a final.

### 2.2.3 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões:

I - Tendo sido atribuído efeito suspensivo à reclamação graciosa, em razão da prestação de garantia, esse efeito mantém-se, ainda que tenha sido declarada a caducidade da garantia por inobservância do prazo de decisão da reclamação graciosa, se for apresentada impugnação judicial na sequência do indeferimento daquela reclamação.

II - É que, nos termos do disposto no art. 169.º, n.º 1, do CPPT, a execução fiscal fica suspensa até à decisão do pleito, sendo que, em relação à reclamação graciosa, a decisão do pleito só ocorrerá quando se formar o caso decidido ou caso resolvido, quando a liquidação se puder considerar estabilizada na ordem jurídica, por a decisão da reclamação graciosa já não ser susceptível de impugnação administrativa (recurso hierárquico) ou contenciosa (impugnação judicial) com fundamento em vícios geradores de anulabilidade.

### 3. DECISÃO

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

Custas pela Recorrente.

Lisboa, 20 de Fevereiro de 2013. — *Francisco Rothes* (relator) — *Fernanda Maçãs* — *Casimiro Gonçalves*.

(<sup>1</sup>) A primeira conclusão tem o n.º 39 porque a Recorrida seguiu nas conclusões a numeração iniciada nas alegações e que foi até ao n.º 38.

(<sup>2</sup>) Diz o art. 36.º, n.º 3, da LGT: «A administração tributária não pode conceder moratórias no pagamento das obrigações tributárias, salvo nos casos expressamente previstos na lei».

(<sup>3</sup>) Diz o art. 85.º, n.º 3, do CPPT: «A concessão de moratória ou a suspensão da execução fiscal fora dos casos previstos na lei, quando dolosas, são fundamentos de responsabilidade tributária subsidiária».

(<sup>4</sup>) JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado*, Áreas Editora, 6.ª edição, volume I, anotação 3 ao art. 85.º, págs. 694/695.

(<sup>5</sup>) Diz o art. 52.º da LGT, nos seus n.ºs 1, 2 e 4:

«1. A cobrança da prestação tributária suspende-se no processo de execução fiscal em virtude de pagamento em prestações ou reclamação, recurso, impugnação da liquidação e oposição à execução que tenham por objecto a ilegalidade ou inexigibilidade da dívida exequenda.

2. A suspensão da execução nos termos do número anterior depende da prestação de garantia idónea nos termos das leis tributárias.

[...]

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

[...]

(6) Quanto ao alcance da expressão «legalidade da dívida exequenda» e sua distinção do conceito de «legalidade da liquidação da dívida exequenda», utilizado noutras normas legais, vide JORGE LOPES DE SOUSA, *ob. cit.*, volume III, anotação 3 ao art. 169.º, pág. 208.

(7) Sobre a suspensão da execução fiscal, vide JORGE LOPES DE SOUSA, *ob. cit.*, volume III, anotação 2 ao art. 169.º, págs. 207/208.

(8) Este artigo veio a ser alterado pela Lei n.º 30-B/2002, de 30 de Dezembro (Orçamento do Estado para 2003), revogado pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro (Orçamento do Estado para 2007), e reintroduzido pela Lei n.º 40/2008, de 11 de Agosto.

(9) JORGE LOPES DE SOUSA, *ob. cit.*, volume III, anotação 3 ao art. 183.º-A, pág. 342.

(10) Proposta publicada no Diário da Assembleia da República, II série A, n.º 19/VIII/2, suplemento de 14 de Dezembro de 2000, págs. 363-(2) a 363-(6) e que pode também ser encontrada na íntegra em <http://app.parlamento.pt/webutils/docs/doc.doc?path=6148523063446f764c3246795a5868774d546f334e7a67774c325276593342734c576c7561565a4a53556c305a586776634842734e544d74566b6c4a5353356b62324d3d&fich=ppl53-VIII.doc>.

(11) *Ob. cit.*, volume III, anotação 3 ao art. 183.º-A, pág. 342.

(12) Assim, apesar de a Lei n.º 40/2008 dizer que «[p]rocede à 15.ª alteração ao Código de Procedimento e de Processo Tributário, repondo o regime jurídico da caducidade das garantias prestadas em processo tributário», a verdade é que não se trata de uma verdadeira reposição do anterior regime, mas de um novo regime, mais restrito, sob a perspectiva dos contribuintes, uma vez que apenas aplicável à reclamação graciosa e já não, como anteriormente, também à impugnação judicial e à oposição à execução fiscal. Acresce que deixou também de se prever o direito à indemnização ao contribuinte pelos encargos que este tenha suportado com a prestação da garantia, se esta caducar.

(13) Acórdão ainda não publicado no jornal oficial, mas disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/6c667b67e42a12df802579f000568b29?OpenDocument>.

(14) Sem a preocupação de ser exaustivo, e para além do citado na sentença recorrida, vide os seguintes acórdãos desta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

– de 26 de Abril de 2012, proferido no processo n.º 364/12, ainda não publicado no jornal oficial, disponível <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/11e575fd1e26024b802579f8005499ba?OpenDocument>;

– de 21 de Novembro de 2012, proferido no processo n.º 1155/12, ainda não publicado no jornal oficial, disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/72c4441ef02212b980257ad000419b0d?OpenDocument>;

– de 5 de Dezembro de 2012, proferido no processo n.º 1270/12, ainda não publicado no jornal oficial, mas disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/81e6faf52385b4ad80257ad7003ac689?OpenDocument>;

– de 23 de Janeiro de 2013, proferido no processo n.º 1500/12, ainda não publicado no jornal oficial, disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/0f21d95f94fb8d2880257b12005a2aa6?OpenDocument>.

(15) *Ob. cit.*, volume III, anotação 9 ao art. 169.º, pág. 220.

(16) *Ob. cit.*, volume III, anotação 3 ao art. 183.º-A, pág. 342.

(17) Como é sabido, relativamente aos vícios geradores de nulidade, a impugnação judicial não fica sujeita a prazo (art. 102.º, n.º 3, do CPPT).

(18) Quanto ao âmbito da aplicação da garantia prevista na alínea f) do art. 69.º do CPPT e distinguindo-o do da garantia prevista no art. 169.º, n.º 2, do mesmo Código, JORGE LOPES DE SOUSA, *ob. cit.*, volume I, anotação 9 ao art. 69.º, pág. 637.

(19) *A Execução Fiscal*, 2.ª edição, Almedina, pág. 80.

(20) Tese de pós-graduação em Direito Fiscal sob o tema *A Garantia Idónea*, publicação on line do Centro de Investigação Jurídico Económica da Faculdade de Direito da Universidade do Porto, pág. 23, disponível em <http://www.cije.up.pt/publications/garantia-id%C3%B3nea>.

(21) Consultável em [http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/170E8872-070C-4E7B-8607-384828E15E8E/0/Of\\_Circulado%2060090.pdf](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/170E8872-070C-4E7B-8607-384828E15E8E/0/Of_Circulado%2060090.pdf).

## Acórdão de 20 de Fevereiro de 2013.

### Assunto:

*Nulidades da sentença. Caducidade do direito à impugnação.*

### Sumário:

I — Verifica-se a nulidade da sentença, por excesso de pronúncia, se o tribunal exceder os seus poderes de cognição quanto à causa de pedir, em violação da regra da identidade de causa de pedir e de causa de julgar e a nulidade da sentença, por omissão de pronúncia, se o tribunal também deixa de apreciar e decidir uma questão que haja sido chamado a resolver, a menos que o seu conhecimento tenha ficado prejudicado em face da solução dada ao litígio.

- II — *A apreciação da questão da caducidade do direito de acção deve preceder a apreciação da questão da prescrição da obrigação tributária, na medida em que a eventual intempestividade da impugnação judicial impede o início da lide impugnatória e a discussão, neste sede, de qualquer questão jurídica, ainda que de conhecimento oficioso.*
- III — *Na qualidade de tribunal de revista, com poder de cognição restringido a matéria de direito, o STA está impedido do conhecimento do mérito da impugnação judicial, em substituição do tribunal recorrido, na sequência da declaração de nulidade da decisão recorrida (n.º 1 do artigo 715.º e artigo 726.º, ambos do CPC).*

Processo n.º 742/12-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A...

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

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

### RELATÓRIO

1.1. A Fazenda Pública recorre da sentença que, proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu julgou extinta a instância, por inutilidade superveniente da lide, na presente impugnação judicial deduzida por A....., por ter declarado prescrita a obrigação tributária em causa nestes autos.

1.2. A recorrente termina as alegações formulando as conclusões seguintes, ora submetidas a alíneas:

a) - Incide o presente recurso sobre, a aliás douta sentença, que julgou extinta a instância por inutilidade superveniente da lide, nos termos do art. 287º, alínea e) do CPC, com relação às liquidações impugnadas de IVA dos anos de 1999 e 2000, por se ter verificado a prescrição (e não de IRC de 1999 conforme referido na sentença);

b) - Do nosso ponto de vista e, salvo melhor entendimento, não pode ser analisada a questão da prescrição das dívidas de IVA dos anos de 1999 e 2000 em causa nestes autos;

c) - Decorre dos autos que o Meritíssimo Juiz procedeu à reforma dos autos (fls. 9), mais tendo considerado que se impõe analisar a questão prévia da prescrição das dívidas e que basta a reconstituição das datas dos actos praticados (a secção juntou print informático para o efeito) e a junção do ofício remetido pelo serviço de finanças de Mangualde para proceder a tal apreciação;

d) - Do que discordamos, pelas razões seguidamente elencadas;

e) - A mera reconstituição das datas dos actos praticados e a junção do ofício do serviço de finanças de Mangualde não constituem elementos suficientes para se proceder a uma análise cabal das questões suscitadas, inclusive a prescrição das dívidas;

f) - É que outras ocorrências podem suceder no decurso da tramitação do processo de impugnação judicial, designadamente a existência de excepções, que tornam inviável a declaração da prescrição;

g) - Acresce que, segundo a nossa posição, nem todos os esforços da reconstituição dos autos foram encetadas, pois que, a Fazenda pública desta Direcção de Finanças dispõe de processo devidamente organizado, do qual constam as peças processuais principais, nomeadamente, a petição inicial, contestação e processo administrativo;

h) - Pelo que, analisados os documentos que a Fazenda Pública dispõe no processo organizado nesta Direcção de Finanças, conforme cópias que se juntam como documento 1, constata-se que não podia o Meritíssimo Juiz do processo declarar a prescrição;

i) - É que, no âmbito da contestação apresentada pela fazenda Pública em 09.02.2007, efectuou-se a remissão para a fundamentação constante da informação prestada nos termos do art. 112º do CPPT e que está inserta no processo administrativo;

j) - Verificando-se que, nos termos do art. 125º, n.º 1 do CPA, subsidiariamente aplicável ao procedimento e processo tributário por força do art. 2º, d) do CPPT, a fundamentação pode consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas;

k) - Também no art. 77º, n.º 1 da LGT, se consagra a possibilidade expressa de a fundamentação poder ser efectuada por remissão, consubstanciada em simples declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas;

l) - Clarificada a admissibilidade legal da fundamentação por remissão e tendo a contestação da Fazenda Pública remetido para a informação prestada ao abrigo do art. 112º do CPPT, conclui-se que não podia o Meritíssimo Juiz declarar a prescrição das dívidas;

m) - Porquanto, na informação elaborada nos termos e para os efeitos contemplados no art. 112º do CPPT e integrada no processo administrativo, para a qual se remeteu na contestação, foi suscitada a questão da intempestividade da impugnação apresentada;

n) - E, de facto, a impugnação judicial do acto de liquidação de IVA dos anos de 1999 e 2000 foi deduzida fora do prazo legal, como se passa a demonstrar: Do carimbo apostado na primeira página da petição inicial, esta deu entrada no serviço de finanças de Mangualde em 10.04.2003; Da informação prestada nos termos do art. 112º do CPPT consta que o prazo para deduzir impugnação judicial terminou em 29.11.2002 (prazo esse que teve o seu início em 01.09.2002, conforme decorre dos documentos extraídos do sistema informático do IVA que se encontram juntos ao processo administrativo); Do que se conclui que a petição de impugnação judicial foi intentada para além do prazo de 90 dias estipulado no art. 102º, n.º 1, a) do CPPT;

o) - O prazo de impugnação judicial tem natureza substantiva e conta-se nos termos do disposto no art. 279º do Código Civil, por força do preceituado no art. 2º, n.º 1 do CPPT;

p) - Para o efeito, vide Acórdão do STA de 14.04.2010, proferido no processo n.º 0977/09, no qual se dispõe: “I – O prazo de dedução de impugnação judicial é um prazo de caducidade, peremptório, e de conhecimento oficioso. II – Deduzida fora de prazo, a impugnação judicial deverá ser alvo de indeferimento liminar. III – Verificada a extemporaneidade da petição, em fase não inicial do processo, impõe-se ao juiz a absolvição do réu da instância”;

q) - Sendo a petição intempestiva, tal consubstancia uma excepção peremptória de caducidade que se invoca, pois, o prazo referido no art. 102º, n.º 1, a) do CPPT sendo peremptório, de caducidade e de conhecimento oficioso, por versar direitos indisponíveis quanto à Fazenda Pública (art. 333º do Código Civil), o seu decurso extingue o direito de impugnação;

r) - Pelo que, deve ser considerada procedente a excepção peremptória de caducidade e, consequentemente, absolvida do pedido a Fazenda Pública, nos termos do disposto nos arts. 493º e 496º, ambos do CPC, aplicáveis ex vi do art. 2º, alínea e) do CPPT, por referência ao art. 102º, n.º 1, a) do CPPT;

s) - Acresce que, sendo a petição extemporânea não podia o Meritíssimo Juiz declarar a prescrição das dívidas objecto dos autos;

t) - É certo que a prescrição declarada é questão de conhecimento oficioso, nos termos do determinado no art. 175º do CPPT;

u) - Contudo, seguindo a posição do Acórdão do STA de 07.12.2011 (Recurso n.º 0241/11), com a qual concordamos: “I – A intempestividade do meio impugnatório implica a não pronúncia do tribunal sobre as questões suscitadas na petição inicial, ainda que de conhecimento oficioso, na medida em que a lide impugnatória não chega a ter o seu início, razão pela qual não é nula por omissão de pronúncia a sentença que tendo julgado intempestiva a impugnação deduzida, não se pronunciou sobre a questão da caducidade do direito à liquidação” – No mesmo sentido vide Acórdão do STA de 12.10.2011 (Recurso n.º 0449/11);

v) - Assim sendo, reiterando a posição da jurisprudência dominante, não podia ser declarada a prescrição das dívidas aludidas, uma vez que, existe uma questão prévia – a intempestividade da impugnação –, que tinha que ser objecto de conhecimento antes de qualquer outra;

x) - E da qual decorre a necessária absolvição da Fazenda Pública da instância, ao abrigo dos arts. 493º e 496º, ambos do CPC, pois que, não chegou sequer a ter início a lide impugnatória;

y) - Em suma, o Meritíssimo Juiz incorreu em erro de julgamento, por errada aplicação da lei, mormente o disposto nos arts. 48º e 49º da LGT, 102º, n.º 1, a) do CPPT e 493º e 496º do CPC.

Termina pedindo o provimento do recurso e a revogação da sentença a substituir por outra em que se julgue inverificada a prescrição relativa a IVA dos exercícios de 1999 e 2000 e se reconheça a absolvição da Fazenda Pública da instância por intempestividade da dedução de impugnação judicial.

1.3. Notificado das alegações e para dizer o que tiver por conveniente quanto à excepção da caducidade invocada e nelas referida, veio o recorrido alegar o seguinte:

- Não tem, a este tempo de distância, comprovativo da concreta data de prática do acto processual – dedução da Impugnação.

Contudo,

Percebe e argumenta da documentação existente o seguinte:

a) A AT não suscitou a pretendida caducidade com a contestação, apresentada em Fevereiro de 2007, numa altura em que facilmente poderia o Impugnante contrariar qualquer elemento ou argumento aduzido.

b) É seguro que Impugnação foi deduzida já depois de instaurada a execução – sendo que à data não era normal isso ocorrer – o que indicia a existência de qualquer irregularidade. Na verdade o prazo de impugnação conta-se da NOTIFICAÇÃO da liquidação e não da liquidação, e aparentemente o impugnante só tomou conhecimento da liquidação com a citação para os termos da execução.

c) Invoca ainda que não está demonstrado nos autos a data concreta da notificação da liquidação. Contrariamente ao alegado, o prazo não pode contar-se desde o termo do prazo de pagamento voluntário, já que esse depende do prazo de notificação da liquidação do imposto.

d) Finalmente, pugna que a tese vertida relativamente à apreciação da prescrição opera por dever de ofício, não podendo a eventual caducidade do direito de Impugnar prejudicar o prazo de prescrição. Os prazos de prescrição são autónomos, e apenas são estorvados pelos institutos da suspensão e /ou interrupção.

Dado que a exequente /impugnada não destrói na sua argumentação os fundamentos da decisão prescritiva, não relevam os argumentos da invocada caducidade.

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

**«FUNDAMENTAÇÃO**

1. Não foi observada a tramitação própria do processo especial de reforma de autos antes da prolação da respectiva sentença em 31 dezembro 2011 (fls. 9. arts. 1074º e sgs. CPC).

Não obstante, a sentença transitou em julgado por ausência de impugnação pelas partes e pelo Ministério Público.

2. Embora sem expressa enunciação formal a recorrente arguiu a nulidade da decisão recorrida, invocando excesso de pronúncia (1ª conclusão) e omissão de pronúncia (8ª/12ª conclusões).

**A. Excesso de pronúncia**

A sentença apreciou questão distinta da equacionada na petição de impugnação judicial, cujo objecto eram as liquidações de IVA (anos 1999 e 2000), ao pronunciar-se sobre a prescrição de obrigação tributária emergente de liquidação adicional de IRC (ano 1999).

Neste contexto a decisão enferma de nulidade por excesso de pronúncia (art. 125º n.º 1 CPPT; art. 668º n.º 1 alínea d) CPC).

**B. Omissão de pronúncia**

A Fazenda Pública apresentou contestação cujo teor expressamente remete para a apreciação dos serviços sobre o mérito do pedido formulado pelo autor, aí se equacionando a questão da intempestividade da impugnação judicial (cf. PA apenso; apreciação da Divisão de Justiça Tributária e contestação apresentada em 9 fevereiro 2007).

Acresce a circunstância de o juiz no tribunal de 1ª instância ter ordenado expressamente a audição das partes sobre a questão da caducidade (despacho fls. 50).

A argumentação expendida, supervenientemente, no despacho de sustentação proferido em 28 junho 2006 não é procedente: a apreciação da questão da caducidade do direito de acção deve preceder a apreciação da questão da prescrição da obrigação tributária, na medida em que a eventual intempestividade da impugnação judicial impede o início da lide impugnatória e a discussão de qualquer questão jurídica, ainda que de conhecimento oficioso (cf. acórdãos STA-SCT 21.05.2008 processo n.º 293/08; 3.12.2008 processo n.º 803/08; 11.02.2009 processo n.º 802/08; 25.03.2009 processo n.º 196/09; 12.10.2011 processo n.º 449/11).

Neste contexto a decisão recorrida enferma de nulidade por omissão de pronúncia (art. 125º n.º 1 CPPT; art. 668º n.º 1 alínea d) CPC).

Na qualidade de tribunal de revista, com poder de cognição restringido a matéria de direito, o STA está impedido do conhecimento do mérito da impugnação judicial, em substituição do tribunal recorrido, na sequência da declaração de nulidade da decisão recorrida (arts. 715º n.º 1 e 726º CPC).

**CONCLUSÃO**

O recurso merece provimento.

A decisão impugnada deve ser revogada e substituída por acórdão com o seguinte dispositivo:

- declaração de nulidade da decisão impugnada por excesso de pronúncia e por omissão de pronúncia.

- devolução do processo ao TAF Viseu para apreciação da questão da caducidade do direito de liquidação».

1.5. Do teor do Parecer do MP foram notificadas as partes que nada vieram dizer.

1.6. Corridos os vistos legais, cabe deliberar.

**FUNDAMENTOS**

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

A) Nestes autos impugnaram-se a liquidação adicional de IRC do ano de 1999.

B) Os presentes autos foram instaurados em 14.05.2003 e pararam por razões estranhas ao Impugnante, entre a instauração e 22.11.2006.

C) No SF foi instaurado em 02.12.2002 processo de execução fiscal destinado à cobrança coerciva das quantias originadas nas liquidações em causa nestes autos.

D) A citação do aqui impugnante, no âmbito da execução mencionada em C., ocorreu em 06.12.2002.

E) A execução fiscal mencionada em C. foi enviada ao Tribunal Judicial de Mangualde 1º Juízo avocada no âmbito do Processo de Insolvência n.º 456/07.0TBMGL, que declarou o impugnante insolvente em 30.07.2007.



F) A execução fiscal mencionada em C. esteve parada desde 16.01.2003 e 22.01.2004 por razões estranhas ao executado.

G) A dívida aqui impugnada não foi paga.

3.1. Em sede de fundamentação, a sentença recorrida procedeu, desde logo, à apreciação da prescrição das obrigações tributárias, apelando ao disposto nos arts. 34º do CPT e 49º da LGT e concluindo, face às causas de interrupção e à factualidade provada, o seguinte:

*«... quer a impugnação quer a execução estiveram paradas por mais de um ano por facto não imputável ao impugnante, pelo que considerando as datas supra, não há necessidade de proceder a mais averiguações, principalmente a data da citação, pois essa é que a tem a virtualidade de interromper a prescrição, após 26 de Julho de 1999, visto que desde 1.1.99 até essa data a instauração da execução deixou de ser causa de interrupção.*

*No entanto, pese embora a existência de duas causas de interrupção, dada a paragem de ambas por período superior a um ano por causas não imputáveis ao executado, tais interrupções deixaram de produzir efeitos nos termos supra expostos.*

*Assim, nos termos do n.º 2 do art. 49º da LGT, os efeitos da interrupção cessaram.*

*Não foram apuradas outras causas de interrupção ou suspensão da prescrição.*

*Impõe-se, assim, concluir que as obrigações tributárias em causa nestes autos encontram-se prescritas, o que determina a extinção da instância por inutilidade superveniente da lide, uma vez que e como escreve o Conselheiro Jorge Sousa, in CPPT, anotado, 4ª ed., pág. 494, tendo a impugnação subjacente o interesse do impugnante em não ser obrigado a pagar a quantia a que o acto tributário se refere, acto este que tem força executiva, se transcorreu o prazo de prescrição da obrigação tributária cuja liquidação se impugnou, “o contribuinte não poderá ser obrigado a pagar coercivamente aquela obrigação”, pelo que “decorrido o prazo de prescrição, em casos deste tipo, o impugnante deixa de ter qualquer interesse na anulação ou declaração de nulidade ou inexistência do acto impugnado, pois, mesmo sem esta anulação ou declaração, não poderá ser obrigado a pagar coercivamente a quantia que é objecto do acto impugnado”. Vide, neste sentido o Ac. do STA de 01-11-2003, Proc. 01848-02.»*

E em consequência, a sentença, julgando procedente a excepção de prescrição, julgou extinta a instância por inutilidade superveniente da lide nos termos do art. 287º, alínea e) do CPC, aplicável ex vi alínea e) do art. 2º do CPPT.

3.2. É do assim decidido que a recorrente Fazenda Pública discorda, alegando, desde logo, que, apesar de a sentença ter considerado que para apreciar a prescrição das dívidas basta a reconstituição das datas dos actos praticados, bem como a junção do ofício remetido pelo serviço de finanças de Mangualde, tal apreciação não é possível, uma vez que, tendo-se procedido à reforma dos autos (fls. 9), então a mera reconstituição das datas dos actos praticados e a junção do dito ofício do SF de Mangualde não constituem elementos suficientes para se proceder a uma análise cabal nem da prescrição das dívidas nem das demais questões suscitadas, até porque outras ocorrências podem suceder no decurso da tramitação do processo de impugnação judicial, designadamente a existência de excepções, que tornam inviável a declaração da prescrição, sendo que nem todos os esforços da reconstituição dos autos foram encetadas, pois que, a Fazenda Pública e a Direcção de Finanças dispõem de processo devidamente organizado, do qual constam as peças processuais principais, nomeadamente, a petição inicial, contestação e processo administrativo.

Vejamos.

4.1. Diz a recorrente que, tendo os presentes autos de impugnação sido objecto de reforma mas tendo-se esta limitado à mera reconstituição das datas dos actos praticados e à junção de ofício do SF de Mangualde, não existem elementos suficientes para se proceder a uma análise cabal nem da prescrição das dívidas nem das demais questões suscitadas na impugnação.

E, na verdade, de a fls. 9 dos autos, imediatamente antes da prolação da sentença recorrida, foi proferido, na mesma data de 31/12/2011, o despacho com o seguinte teor:

*«O autor destes autos, além deste processo, tem também neste Tribunal o processo n.º 2069/2004, da mesma espécie (Impugnação) e com origem na mesma inspecção tributária, atribuído à mesma Juíza, o qual ainda se encontra activo.*

*A secção procedeu à junção de “print” informático contendo as várias fases processuais, bem como as datas dos actos praticados no processo.*

*Pelo SF foi remetida cópia de ofício remetido aos autos, que agora se reformam.*

*Considerando que a questão prévia que se impõe analisar é da prescrição e porque os autos contêm os elementos suficientes a tal apreciação, o Tribunal nos termos do art. 1077º do CPC, ex vi, alínea e) do art. 2º do CPPT, bem como por razões de economia e celeridade processual, não vislumbra a necessidade da realização de ulteriores diligências.*

*Os autos encontravam-se prontos para prolação de sentença, bastando a reconstituição das datas dos actos praticados e a junção do último ofício remetido pelo SF ao processo 2068/2004, a dar conta do estado da liquidação, como o foi feito.*

*Pelo exposto, julgo os autos reformados, devendo ser mantida a atribuição à Juíza signatária, dada a deliberação existente dos Juizes do Tributário.»*

4.2. Ora, como deste despacho decorre e o MP bem salienta, não foi observada a tramitação própria do processo especial de reforma de autos, antes da prolação da respectiva sentença, em 31/12/2011 (arts. 1074º e ss. do CPC).

Não obstante, a sentença transitou em julgado por ausência de impugnação pelas partes e pelo Ministério Público, relativamente a tal matéria.

4.3. No mais que ora releva, a Fazenda Pública imputa à sentença as nulidades decorrentes de excesso de pronúncia (Conclusão A) e de omissão de pronúncia (Conclusões H a L), embora, como refere o MP, tal imputação seja feita sem expressa enunciação formal.

Vejamos.

A nulidade da sentença, por excesso de pronúncia (nº 1 do art. 125º do CPPT e alínea d) do n.º 1 do art. 668º do CPC) relaciona-se com o disposto no n.º 2 do art. 660º e com o n.º 1 do art. 661º, ambos do CPC, em que se estabelece que o juiz nem pode ocupar-se senão de questões suscitadas pelas partes, salvo se a lei lhe permitir ou impuser o conhecimento officioso de outras, nem pode condenar em quantidade superior ou em objecto diverso do que se pedir; a nulidade da decisão, por omissão de pronúncia, existe quando o tribunal deixa de apreciar e decidir uma questão que haja sido chamado a resolver, a menos que o seu conhecimento tenha ficado prejudicado em face da solução dada ao litígio, dado que lhe incumbe o conhecimento de todas as questões suscitadas pelas partes, e apenas destas, sem prejuízo de a lei impor ou permitir o conhecimento officioso de outras (cfr. citado n.º 2 do art. 660º do CPC).

No caso, a sentença apreciou questão distinta da suscitada na petição de impugnação judicial, cujo objecto eram as liquidações de IVA (dos anos de 1999 e 2000), já que acabou por se pronunciar sobre a prescrição de obrigação tributária emergente de liquidação adicional de IRC (do ano de 1999).

Neste contexto a decisão enferma da invocada nulidade por excesso de pronúncia (nº 1 do art. 125º do CPPT e alínea d) do n.º 1 do art. 668º do CPC).

4.4. Quanto à nulidade por omissão de pronúncia, também concordamos com a alegação da recorrente:

Na verdade, a Fazenda Pública apresentou contestação cujo teor expressamente remete para a apreciação dos serviços sobre o mérito do pedido formulado pelo autor, aí se equacionando a questão da intempestividade da impugnação judicial (cf. o PA apenso, a apreciação da Divisão de Justiça Tributária e a contestação apresentada em 9/2/2007).

Acresce que a Mma. Juíza no tribunal de 1ª instância ordenou expressamente a audição das partes sobre essa questão da caducidade invocada (cfr. o despacho de fls. 50), não obstante no supra referido despacho que considerou reformados os autos tivesse considerado que estes se encontravam «prontos para prolação de sentença, bastando a reconstituição das datas dos actos praticados e a junção do último officio remetido pelo SF ao processo 2068/2004, a dar conta do estado da liquidação, como o foi feito».

Ora, conforme alega a recorrente, na contestação que fora oportunamente apresentada foi suscitada a questão da intempestividade da presente impugnação (do acto de liquidação de IVA dos anos de 1999 e 2000) na consideração de que, conforme o carimbo apostado na petição inicial, esta deu entrada no serviço de finanças de Mangualde em 10/4/2003, sendo que também da informação prestada nos termos do art. 112º do CPPT consta que o prazo para deduzir impugnação judicial terminou em 29/11/2002 (prazo esse que teve o seu início em 1/9/2002, conforme decorre dos documentos extraídos do sistema informático do IVA que se encontram juntos ao processo administrativo).

Por outro lado, não pode proceder a argumentação (expendida supervenientemente no despacho de sustentação proferido em 28/6/2012 - fls. 58): na verdade, a apreciação da questão da caducidade do direito de acção deve preceder a apreciação da questão da prescrição da obrigação tributária, na medida em que a eventual intempestividade da impugnação judicial impede o início da lide impugnatória e a discussão, neste sede, de qualquer questão jurídica, ainda que de conhecimento officioso (cf. acórdãos desta Secção, de 3/12/2008, rec. n.º 803/08, de 21/5/2008, rec. n.º 293/08, de 21/9/2011, rec. n.º 63/11, e de 12/10/2011, rec. n.º 449/11).

Neste contexto a decisão recorrida enferma da invocada nulidade, por omissão de pronúncia (nº 1 do art. 125º do CPPT e alínea d) do n.º 1 do art. 668º do CPC).

4.5. Na qualidade de tribunal de revista, com poder de cognição restringido a matéria de direito, o STA está impedido do conhecimento do mérito da impugnação judicial, em substituição do tribunal recorrido, na sequência da declaração de nulidade da decisão recorrida (nº 1 do art. 715º e art. 726º, ambos do CPC).

Impõe-se, portanto, a anulação da decisão recorrida, por excesso de pronúncia e por omissão de pronúncia, nos preditos termos, e a consequente devolução dos autos ao Tribunal «a quo» para apreciação da questão da caducidade do direito de acção, previamente à eventual apreciação da questão da prescrição da obrigação tributária.

**DECISÃO**

Nestes termos acorda-se em, dando provimento ao recurso, anular a sentença recorrida, por excesso de pronúncia e por omissão de pronúncia e ordenar a baixa dos autos ao Tribunal «a quo» para apreciação da questão da caducidade do direito de liquidação.

Custas pelo recorrido, neste STA, por ter contra-alegado.

Lisboa, 20 de Fevereiro de 2013. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Francisco Rothes* — *Fernanda Maçãs*.

**Acórdão de 20 de Fevereiro de 2013.**

Processo n.º 769/12-30.

Recorrente: A..., S. A.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Valente Torrão.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. A recorrente A....., SA, com os demais sinais nos autos, veio requerer a aclaração do acórdão proferido por este Supremo Tribunal em 5 de dezembro passado (fls. 397 e segs.), invocando o seguinte:

a) O acórdão não admitiu o recurso por falta dos pressupostos legais.

b) E sustenta que a interpretação feita pelas instâncias não evidencia erro grosseiro, atendendo ao que à data dispunham os n.ºs 3, 5 e 7 do art.º 71.º do CIVA e no facto de haver jurisprudência sobre a matéria.

c) Todavia, entende a recorrente que tal jurisprudência não se pronuncia sobre a questão jurídica submetida ao tribunal recorrido e que é a de saber se a contagem do prazo de um ano ocorre no ano seguinte ao da emissão da fatura a retificar ou se do ano em que o sujeito passivo tem na sua posse os documentos comprovativos da retificação por parte do destinatário deste.

d) A recorrente sustentou o recurso na parte relativa à necessidade imperiosa de solução da questão jurídica e no erro grosseiro da doutrina exarada no acórdão recorrido em abundante jurisprudência do TJUE e que é em sentido contrário, divergente e incompatível com o entendimento constante do acórdão recorrido. O facto de esta jurisprudência ser absolutamente contrária ao conteúdo do acórdão sustenta o requisito de erro grosseiro na aplicação do direito.

e) Ora, sobre esta matéria o acórdão de 5 de dezembro é absolutamente omissivo, pelo que se impõe a respetiva pronúncia.

Termina a recorrente pedindo a aclaração do acórdão nos termos solicitados.

2. Ouvida a Fazenda Pública, esta nada veio dizer.

3. Cumpre decidir.

Antes de mais há que referir que, embora a recorrente venha pedir a aclaração do acórdão, não é isto que ela pretende com o seu requerimento.

Na verdade, tanto na jurisprudência como na doutrina, entende-se que só há lugar a aclaração quando a decisão contenha passagens obscuras ou ininteligíveis.

No caso concreto, a recorrente revela que entendeu bem o teor do acórdão.

E na parte final refere que “sobre esta matéria o acórdão é absolutamente omissivo”.

Entendemos, assim, que o que a recorrente invoca é uma nulidade do acórdão por omissão de pronúncia e, assim, apreciaremos o seu requerimento como de arguição de nulidade de acórdão.

3.1. No acórdão deste STA e na parte relativa ao erro manifesto escreveu-se o seguinte:

“Ora, desde já se dirá que a interpretação feita pelas instâncias e, em particular pelo acórdão recorrido, não evidencia qualquer erro grosseiro, atendendo ao que à data dispunham os n.ºs 3, 5 e 7 do art.º 71.º do CIVA, que dispunham, respetivamente, o seguinte:

“3 - Nos casos de faturas inexatas que já tenham dado lugar ao registo referido no artigo 45.º, a retificação é obrigatória quando houver imposto liquidado a menos e poderá ser efetuada sem qualquer penalidade até ao final do período de imposto seguinte àquele a que respeita a fatura a retificar; é facultativa, se houver imposto liquidado a mais, **mas apenas poderá ser efetuada no prazo de um ano.**

5 - Quando o valor tributável de uma operação ou o respetivo imposto sofrerem retificação para menos, a regularização a favor do sujeito passivo só poderá ser efetuada quando este tiver na sua posse prova de que o adquirente tomou conhecimento da retificação ou de que foi reembolsado do imposto, sem o que se considerará indevida a respetiva dedução.

7 - *Em casos devidamente justificados, a correção dos erros referidos no número anterior de que tenha resultado imposto entregue a mais pode ainda ser autorizada nos quatro anos civis seguintes ao período a que se reporta o erro, mediante requerimento dirigido ao diretor-geral dos Impostos*”.

Neste mesmo sentido se pronunciou o acórdão deste STA, de 02.03.2011, proferido no Processo n.º 0878/10, onde ficou escrito que a retificação facultativa de IVA relativo ao ano de 1993, por iniciativa do contribuinte, tem de respeitar o prazo de um ano previsto n.º 3 do artigo 71.º do CIVA (atual artigo 78.º).

Também do acórdão de 18.05.2011, proferido no Processo n.º 0966/10, resulta doutrina semelhante quando se refere que *“Para além do art.º 71.º, n.º 6, do CIVA, não existe qualquer disposição legal que se possa interpretar como permitindo ao sujeito passivo o exercício do direito à dedução em momento posterior aos que resultam deste art.º 22.º indicados, nos casos em que, por lapso efetuado na sua contabilidade, só detete que tinha direito à dedução em momento posterior àquele em que o devia efetuar*.

*Isto é, se a situação não se enquadra naquele n.º 6 do art. 71º também não se enquadra em nenhuma outra disposição legal.*

*Por isso, não tem qualquer utilidade apreciar se a situação, abstratamente, é suscetível de enquadramento neste n.º 6 do art. 71.º, uma vez que é ponto assente que a Impugnante não efetuou a dedução dentro do prazo de um ano aí previsto nem pediu a autorização para utilizar o prazo de quatro anos, prevista no n.º 7 do mesmo artigo e, por isso, a dedução efetuada pela Impugnante não encontra cobertura jurídica nestas normas.*

*O que significa que, mesmo que a situação seja suscetível de enquadramento naquele n.º 6, a legalidade da liquidação estará assegurada por não ter sido observado o limite temporal aí fixado e não ter sido pedida a autorização prevista no n.º 7, que condicionam o direito de dedução”.*

Então, não estando a decisão das instâncias ostensivamente errada nem se podendo afirmar que é juridicamente insustentável a tese que nelas foi sufragada, não se suscitando, sequer, fundadas dúvidas sobre a bondade da decisão por inexistir divisão de correntes doutrinárias ou jurisprudenciais suscetíveis de gerar incerteza e instabilidade na resolução da questão, a admissão desta revista não se pode ancorar numa hipotética necessidade de intervenção do órgão de cúpula da justiça como condição para dissipar dúvidas.

Dito de outro modo, não se visiona na apreciação feita pelo tribunal recorrido qualquer erro grosseiro ou decisão descabidamente ilógica e infundada que imponha a admissão da revista como *“claramente necessária para uma melhor aplicação do direito”*, sendo manifesto que o que a Recorrente pretende é submeter a questão a uma tripla instância”.

**3.2.** É preciso não esquecer que este acórdão visava apenas apreciar preliminarmente se ocorriam ou não os pressupostos de admissão do recurso. Assim, a indicação dos acórdãos e legislação referidos visavam apenas demonstrar que a decisão do acórdão recorrido era uma das legalmente admissíveis e que até se encontrava apoiada por jurisprudência deste STA.

Tendo-se chegado a esta conclusão, não havia que apreciar outros argumentos da recorrente, nomeadamente se a jurisprudência por si citada do TJUE apoiava ou não a sua tese, até porque estavam em apreciação normas de direito interno.

Concluímos então no sentido de que sobre a questão da fundamentação da inexistência de erro grosseiro na decisão recorrida não ocorre omissão de pronúncia.

5. Nestes termos e pelo exposto indefere-se a arguição de nulidade do acórdão.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 20 de Fevereiro de 2013. — *Valente Torrão* (relator) — *Dulce Neto* — *Alfredo Madureira*.

## Acórdão de 20 de Fevereiro de 2013.

### Assunto:

*Coima. Oposição. Responsabilidade subsidiária.*

### Sumário:

*I — O pensamento legislativo subjacente à alínea c) do artigo 148.º do CPPT, introduzida pela Lei n.º 3-B/2010, de 18 de Abril, é o de incluir na execução fiscal a responsabilidade civil do gestor pelo não pagamento das coimas em que a empresa foi condenada, pelo que se deve proceder a uma interpretação correctiva dessa alínea, de modo a que seja possível alcançar tal finalidade.*

*II — No caso em apreço, considerando que o despacho de reversão é posterior à data de entrada em vigor da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, que aditou a alínea c) do n.º 1 do artigo 148.º do CPPT, o processo de execução fiscal é meio processual idóneo para cobrança das dívidas emergentes de responsabilidade civil do gestor pelo não pagamento das coimas em que a respectiva empresa foi condenada.*

Processo n.º 808/12-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A...

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Pedro Delgado.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

**1** – A Fazenda Pública, vem recorrer para este Supremo Tribunal da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel de 15 de Maio de 2012, que julgou procedente a oposição deduzida por A....., melhor identificado nos autos, à execução fiscal contra si revertida e originariamente instaurada contra a sociedade B....., Lda, por dívidas relativas a coimas, no valor global de € 3,144,44.

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

«A. Atendendo às últimas interpretações sobre o artº 8º do RGIT dadas pelo Tribunal Constitucional, não pode o Tribunal a quo deixar de considerar constitucional a reversão de dívidas efectuada nos termos deste normativo.

B. Tendo a M.ma Juiz a quo fundamentado a sua decisão na alegada impossibilidade da cobrança das dívidas emergentes de responsabilidade civil através do processo de execução fiscal (art. 148º CPPT),

C. fundamento/causa de pedir divergente e omissa ao plasmado na petição de Oposição apresentada, onde apenas se alega a inconstitucionalidade do artº 8º do RGIT,

D. conheceu de questões que não podia tomar conhecimento, violando o disposto na alínea d) do n.º 1 do artº 668º do CPC ex vi alínea e) do art.º 2º do CPPT, resultando na nulidade da sentença proferida.

E. Mesmo que assim doutamente não se entenda, a Fazenda Pública, salvo o devido respeito, discorda do julgamento efectuado na sentença recorrida no âmbito da aplicação do direito, porquanto não faz a devida interpretação à aplicação no tempo da nova alínea c) do n.º 1 do art.º 148 do CPPT

F. A Fazenda Pública considera, que o acto determinante/data para se aferir da legalidade da exigibilidade das dívidas em análise, emergentes de responsabilidade civil extracontratual efectivada através de processo de execução fiscal, é a data do despacho de reversão,

G. e não a data da instauração dos processos executivos ao devedor originário.

H. Desta forma, à data do despacho de reversão em análise, 29/09/2011, a nova redacção do n.º 1 do artº 149º do CPPT, nomeadamente a nova alínea c) já se encontrava em vigor no nosso ordenamento jurídico,

I. pelo que incorreu o Tribunal a quo em erro na boa aplicação do direito (aplicação no tempo) por considerar não aplicável à reversão em análise a nova redacção do art. 148º, nº1 do CPPT, mormente da nova alínea c), após a entrada em vigor da Lei 3-B/2010 de 28 de Abril, e consequentemente incorreu em erro de julgamento.»

**2** – O recorrido não apresentou contra alegações.

**3** – O Exmº Procurador Geral Adjunto emitiu o duto parecer, com a seguinte fundamentação:

«Recorrente: Fazenda Pública

Objecto do recurso: sentença declaratória da procedência da oposição deduzida no processo de execução fiscal n.º 1759-2009/01012177 (SF Amarante)

FUNDAMENTAÇÃO

1.A sentença pronunciou-se no sentido da impossibilidade legal da utilização do processo de execução fiscal para a cobrança coerciva de dívida emergente de responsabilidade civil do oponente pela coima aplicada à sociedade da qual era sócio gerente.

Embora fora do âmbito da única questão de constitucionalidade suscitada na petição de oposição, a questão do erro na forma de processo é de conhecimento oficioso em processo judicial tributário (art.97º nº3 LGT;art.98º nº4 CPPT; na doutrina Jorge Lopes de Sousa Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado 5ª edição Volume 1 p. 690).

Neste contexto a sentença não enferma de nulidade por excesso de pronúncia (art.125º nº1 CPPT)

2.A única questão decidenda equacionada na petição de oposição à execução foi decidida em acórdão do Plenário do Tribunal Constitucional n.º 437/2011,3 outubro 2011 (disponível em [www.tribunalconstitucional.pt](http://www.tribunalconstitucional.pt)) o qual, pondo termo a prolongada controvérsia jurídica, se pronunciou no sentido de não julgar inconstitucional o artigo 8º nº1, alíneas a) e b) do RGIT, quando interpretado no sentido de que consagra uma responsabilidade pelas coimas que se efectiva pelo mecanismo da reversão da execução fiscal, contra gerentes ou administradores da sociedade devedora

A doutrina do acórdão:

a) alinha com anterior jurisprudência do Tribunal Constitucional, expressa nos acórdãos n.ºs 129/2009, 12 março 2009; 150/2009, 25 março 2009 (sobre norma de idêntica redacção constante do art. 7.º-A RJFNA)

b) foi posteriormente reiterada nos acórdãos n.º 561/2011, 22 novembro 2011 (sobre norma de idêntica redacção constante do art. 7.º-A RJFNA); 249/2012, 22 maio 2012

c) proclama como pressupostos fundamentais do juízo de não inconstitucionalidade formulado:  
- a natureza civil da responsabilidade subsidiária dos gerentes ou administradores consagrada no artigo 8.º, n.º1 do RGIT, radicada no dano provocado à administração tributária por uma actuação culposa que impossibilitou o pagamento das coimas devidas

- a adequação do mecanismo da reversão para a efectivação da responsabilidade civil subsidiária por aplicação da norma constante do art. 23.º n.º1 LGT

- o funcionamento do mecanismo legal da reversão da execução com observância de um processo equitativo e do direito de defesa através do exercício do contraditório, mediante:

- a atribuição à administração tributária do ónus de alegação e prova da actuação culposa dos administradores e gerentes

- a precedência de audição do responsável subsidiário e a declaração fundamentada dos pressupostos e extensão da reversão, a incluir na citação (art. 23.º n.º4 LGT)

3. Sem prescindir

Após o aditamento ao art. 148.º n.º1 CPPT introduzido pela Lei n.º 3-B/2010, 28 abril o processo de execução fiscal foi expressamente consagrado como meio processual adequado à cobrança coerciva da indemnização radicada em responsabilidade civil subsidiária pelas coimas aplicadas às sociedades

A norma constante do art. 148.º n.º 1 alínea c) CPPT deve ser objecto de uma interpretação correctiva que evite a perversão do pensamento legislativo: utilização do processo de execução fiscal como meio adequado à cobrança coerciva da indemnização por responsabilidade civil dos gerentes e administradores pelas multas e coimas aplicadas às sociedades (acórdão STA-SCT 27.06.2012 processo n.º 623/12)

A norma citada é aplicável ao caso concreto porque:

a) é de aplicação imediata, em consequência da sua natureza processual;

b) a reversão que operou a modificação subjectiva da instância, em termos que determinaram o prosseguimento da execução contra o responsável subsidiário, foi proferida em 29.09.2011, na vigência da Lei n.º 3-B/2010, 28 abril que introduziu o aditamento ao art. 148.º n.º1 CPPT (probatório n.º6).

O recurso merece provimento.

A sentença impugnada deve ser revogada e substituída por acórdão declaratório da improcedência da oposição»

4 – Com dispensa de vistos, de acordo com o disposto no art.º 707.º, n.º 4 do Código de Processo Civil, cabe decidir.

5- Em sede factual apurou-se em primeira instância a seguinte matéria de facto:

1º - Contra a firma B....., Lda., foi instaurado o processo executivo com o n.º1759200901012177, ao qual foram apensos os processos n.ºs 1759200901025627, 1759200901028456, 1759200901031406, 1759200901032518, 1759200901038052, 1759200901049941, 1759201001003755 e 1759201001009010, respeitantes a dívidas de Coimas Fiscais do valor total de 3.144,44 euros.

2º - Em virtude da inexistência de património da sociedade executada, o Órgão de execução fiscal procedeu à preparação do processo para a reversão contra os responsáveis subsidiários.

3º - Na Conservatória do Registo Comercial de Amarante, o ora Oponente consta como sendo o único gerente da sociedade B....., Lda, no período a que respeitam as dívidas.

4º - Em cumprimento do despacho de 24 de Agosto de 2011, o ora Oponente foi notificado, para, querendo, exercer o direito de audição prévia com referência à reversão em causa.

5º - Na sequência dessa notificação nada disse.

6º - Por despacho de 29.09.2011, do Chefe do Serviço de Finanças, foi mandada reverter a execução contra o ora Oponente, na qualidade de responsável subsidiário relativamente às dívidas de coimas fiscais identificadas na Informação do Serviço de Finanças (ponto 5) de Amarante.

7º - O Oponente foi citado da reversão em 06 de Outubro de 2011.

8º - Em 10 de Outubro de 2011 foi cumprido o preceituado no art. 241.º do CPC.

9º - A presente Oposição foi enviada ao Serviço de Finanças de Amarante, via CTT sob registo de 09 de Novembro de 2011.

## 6. Do mérito do recurso

São duas as questões a apreciar no presente recurso:

a) A eventual nulidade da sentença, nos termos na alínea d) n.º1 do art.º 668.º do CPC ex vi, alínea c) do art.º 2.º do CPPC, por ter conhecido de questões que não podia tomar conhecimento;

b) No caso de improceder a arguida nulidade, cumpre apreciar, se a decisão recorrida incorreu em erro de julgamento, por considerar que o processo de execução não é o meio processual adequado para que a administração fiscal proceda à cobrança de dívidas, decorrentes da responsabilidade civil

revertidas contra o recorrido, não sendo de aplicar à reversão em análise a alínea c) do n.º 1 do art.º 148º do CPPT aditada pela Lei n.º 3-B/2010 de 18/4.

#### **6.1 Da eventual nulidade da sentença recorrida por excesso de pronuncia.**

A sentença recorrida pronunciou-se no sentido da impossibilidade legal da utilização do processo de execução fiscal para a cobrança coerciva de dívida emergente de responsabilidade civil do oponente pela coima aplicada à sociedade da qual era sócio gerente, por entender que os processos de execução fiscal foram instaurados em data anterior à data da entrada em vigor da Lei 3-B/2010 de 28 de Abril, que deu nova redacção ao art.º 148º, n.º 1, alínea c) do Código de Procedimento e Processo Tributário.

Contra o assim decidido se insurge a entidade recorrente, Fazenda Pública defendendo que, tendo o tribunal a quo fundamentado a sua decisão na alegada impossibilidade da cobrança das dívidas emergentes de responsabilidade civil através do processo de execução fiscal (art. 148º CPPT), fundamento esse não invocado na petição de oposição apresentada, onde apenas se alegava a inconstitucionalidade do art.º 8º do RGIT, conheceu de questões que não podia tomar conhecimento, violando o disposto na alínea d) do n.º 1 do art.º 668º do CPC ex vi alínea e) do art.º 2º do CPPT, daí resultando a nulidade da sentença proferida.

A nosso ver improcede a arguida nulidade.

Nos termos do artigo 125.º n.º 1 do Código de Procedimento e de Processo Tributário constituem causas de nulidade da sentença a falta de assinatura do juiz, a não especificação dos fundamentos de facto e de direito da decisão, a oposição dos fundamentos com a decisão, a falta de pronúncia sobre questões que o juiz deva apreciar ou a pronúncia sobre questões que não deva conhecer.

Dispõe, por sua vez, o art. 668º n.º 1, alínea d) do Código de Processo Civil que é nula a sentença quando o juiz deixe de pronunciar-se sobre questões que devesse apreciar ou conheça de questões de que não podia tomar conhecimento.

Numa correcta abordagem da questão haverá também que invocar o art.º 202º do Código de Processo Civil que dispõe que das nulidades mencionadas nos artigos 193.º e 194.º, na segunda parte do n.º 2 do artigo 198.º e nos artigos 199.º e 200.º pode o tribunal conhecer oficiosamente, a não ser que devam considerar-se sanadas. Das restantes só pode conhecer sobre reclamação dos interessados, salvos os casos especiais em que a lei permite o conhecimento oficioso.

Ora a questão da inadequação da execução fiscal, por via de reversão, para cobrança de dívidas de coimas consubstancia erro na forma de processo determinante da anulação do processado que constitui excepção dilatatória de conhecimento oficioso (artigos 199º, 494º, 495º do CPC, ex vi do artigo 2º/e) do CPPT.

Com efeito, sendo o processo expressão de normas de direito público que ditam as regras sob as quais deve correr a actividade das partes na defesa das suas pretensões e do tribunal na sua apreciação, a todos vinculando, nunca as partes ou o tribunal poderão dispor do processo: por essa razão, a nulidade do processo deve ter-se como sendo sempre de conhecimento oficioso enquanto não deva considerar-se sanada (art. 202º do Código de Processo Civil) (1)

Não se pronunciou, pois, o tribunal “a quo” sobre questão que não devesse conhecer, não estando assim a sentença recorrida ferida de nulidade por excesso de pronúncia, o que desde já se decide.

**6.2** Vejamos agora a outra questão que é a de saber se, à data da reversão, o processo de execução fiscal era o meio processual adequado para a Administração Fiscal proceder à cobrança coerciva do montante das coimas decorrente da responsabilidade civil determinada nos termos do artigo 8º do Regime Geral das Infracções Tributárias.

A sentença recorrida considerou que com a Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, a execução das coimas decorrentes da responsabilidade civil determinada nos termos do RGIT passou a estar prevista no art. 148º, n.º 1, alínea c), do Código de Procedimento e Processo Tributário.

Porém, considerou que os processos de execução fiscal foram instaurados em data anterior à data da entrada em vigor da Lei 3-B/2010 de 28 de Abril, que deu nova redacção ao art.º 148º, n.º 1, alínea c) do Código de Procedimento e Processo Tributário

E prosseguindo neste discurso argumentativo concluiu que a reversão não podia ter ocorrido.

Não acompanhamos este entendimento.

Vejamos, pois.

A responsabilidade subsidiária dos gerentes por coimas é definida pelo artigo 8.º do RGIT nos seguintes termos:

«1 – Os administradores, gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração em pessoas colectivas, sociedades, ainda que irregularmente constituídas, e outras entidades fiscalmente equiparadas são subsidiariamente responsáveis:

a) Pelas multas ou coimas aplicadas a infracções por factos praticados no período do exercício do seu cargo ou por factos anteriores quando tiver sido por culpa sua que o património da sociedade ou pessoa colectiva se tornou insuficiente para o seu pagamento;

b) Pelas multas ou coimas devidas por factos anteriores quando a decisão definitiva que as aplicar for notificada durante o período do exercício do seu cargo e lhes seja imputável a falta de pagamento.»

A responsabilidade dos responsáveis subsidiários por coimas, assim consagrada no artº 8º do Regime Geral das Infracções Tributárias, é uma responsabilidade configurada como sendo de natureza civil e não uma responsabilidade pela sanção aplicada à sociedade.

Trata-se de uma responsabilização pelo não pagamento da coima pela sociedade devedora ou pela prática de actos dos quais resultou a insuficiência do património social para o respectivo pagamento.

Até à publicação do acórdão do plenário do Tribunal Constitucional n.º 437/2011 de 23.01.2011 a jurisprudência maioritária deste Supremo Tribunal Administrativo vinha-se pronunciando no sentido da inconstitucionalidade material do art. 8º do RGIT, por não ser compaginável com os princípios constitucionais da intransmissibilidade das penas e da presunção de inocência enunciados, respectivamente, no n.º 3 do art. 30º e no n.º 2 do art. 32º da CRP (cfr. os acs. deste STA, de 16/12/09, 16/12/09, 24/3/10 e 14/4/10, nos processos n.ºs. 1147/09, 1074/09, 1216/09 e 64/10). Em sentido oposto, porém, a jurisprudência maioritária do Tribunal Constitucional entendia que a responsabilidade subsidiária dos administradores e gerentes assentava, não no próprio facto típico que é caracterizado como infracção contra-ordenacional, mas num facto autónomo, inteiramente diverso desse, que se traduzia num comportamento pessoal determinante da produção de um dano para a Administração Fiscal. E era esse facto, de carácter ilícito, imputável ao agente a título de culpa, que fundamentava o dever de indemnizar, e que, como tal, originava a responsabilidade civil – cf. Acórdão do Tribunal Constitucional 129/09, Proc. 649/08, in <http://www.tribunalconstitucional.pt>

Posteriormente, e na sequência de dois acórdãos que julgaram inconstitucional (²) a norma do artº 8º do Regime Geral das Infracções Tributárias (Ac. n.º 24/2011 e o Ac. 26/2011, processos n.º 551/10 e n.º 207/10, respectivamente) o plenário do Tribunal Constitucional veio a dirimir aquela divergência jurisprudencial, com a prolação do Acórdão 437/2011.

No referido aresto o plenário do Tribunal Constitucional entendeu “*não julgar inconstitucional o artº 8º, n.º 1, alíneas a) e b) do RGIT, quando interpretado no sentido de que consagra uma responsabilidade pelas coimas que se efectiva pelo mecanismo da reversão da execução fiscal, contra gerentes ou administradores da sociedade devedora*”.

Mas a jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo vinha entendendo também, a título subsidiário, em face da posição do Tribunal Constitucional no sentido da não inconstitucionalidade do artº 8º do Regime Geral das Infracções Tributárias por violação do princípio da intransmissibilidade das sanções, que, a tratar-se de uma imposição de responsabilidade civil extracontratual e não da coima do responsável subsidiário, então existiria um obstáculo processual à reversão, que era o de não ser esta admitida relativamente a dívidas de responsabilidade extracontratual, à face da interpretação conjugada dos arts. 153º, n.º 1 e 148º do Código de Procedimento e Processo Tributário - cf. neste sentido os Acórdãos de 28.05.2008, recurso 31/08, de 14.04.2010, recurso 64/10, de 08.09.2010, recurso 186/10, de 16.12.2009, recurso 1147/09, de 08.09.2010, recurso 186/10, e de 10.11.2010, recurso 767/10.

E efectivamente é indiscutível que, até à entrada em vigor da Lei n.º 3-B/2010 de 28 de Abril, o artº 148º do Código de Procedimento e Processo Tributário não previa a possibilidade de serem cobradas as dívidas decorrentes da responsabilidade civil determinada nos termos do artigo 8º do Regime Geral das Infracções Tributárias.

Sendo, aliás, tal lacuna evidenciada pela jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo – vide, por exemplo os acima citados acórdãos 31/08 e 64/10.

Assim, e com clara intenção de obviar àquela falta de previsão legal, o legislador introduziu na Lei do Orçamento de Estado para 2010, uma alteração ao referido normativo, aditando-lhe uma alínea c) com o seguinte teor: «Coimas e outras sanções pecuniárias decorrentes da responsabilidade civil determinada nos termos do Regime Geral das Infracções Tributárias».

Sobre o aditamento da alínea c) do nº1 do artº 148º do Código de Procedimento e Processo Tributário diz Jorge Lopes de Sousa, no seu Código de Procedimento e Processo Tributário anotado vol. III, pag. 41, que o mesmo não veio alterar a situação de inexistência de norma que preveja a cobrança de dívidas de responsabilidade civil através de processo de execução fiscal

Sublinha aquele autor que nem se percebe o que se quer dizer com «*coimas e outras sanções pecuniárias decorrentes da responsabilidade civil determinada nos termos do Regime Geral das Infracções Tributárias*», pois no RGIT não se prevê qualquer situação em que de responsabilidade civil decorram coimas ou sanções pecuniárias nem é imaginável que de responsabilidade civil possa emergir não um dever de indemnização, mas coimas e sanções acessórias. O que se prevê no art. 8., n. 1, do RGIT é o contrário do que se prevê nesta alínea c), isto é, responsabilidade civil decorrente de coimas e sanções pecuniárias e não coimas e sanções pecuniárias decorrentes de responsabilidade civil que é o que se refere naquela alínea c).»

Ora foi com base na análise desta deficiente redacção da alínea c) do artº 148º do Código de Procedimento e Processo Tributário que nos acórdãos deste Supremo Tribunal Administrativo de 23/2/2012, rec. n.º 01147/09 e de 19/4/2012, rec. n.º 01216/09, se considerou que o aditamento daquela alínea ao artigo 148º não veio alterar o entendimento vertido na jurisprudência anterior, no sentido de que é de afastar a cobrança de dívidas de natureza civil, através de reversão efectuada em processo de execução



fiscal, por não estar legalmente prevista a cobrança de dívidas de responsabilidade civil extracontratual emergente de coimas através dessa forma processual.

Não acompanhamos, porém, tal interpretação do preceito, antes entendemos, em sintonia com o decidido nos Acórdãos deste Supremo Tribunal Administrativo de 21.11.2012, recurso 1176/11, de 11.07.2012, recurso 824/11 e de 26.09.2012, recurso 312/12, que o pensamento legislativo subjacente à alínea c) do artigo 148º do CPPT, introduzida pela Lei n.º 3-B/2010 de 18 de Abril, é o de incluir na execução fiscal a responsabilidade civil do gestor pelo não pagamento das coimas em que a empresa foi condenada, pelo que se deve proceder a uma interpretação correctiva dessa alínea, de modo a que seja possível alcançar tal finalidade.

Na verdade, como se sublinha naqueles arestos, a inserção daquele aditamento normativo (a alínea c) do n.º 1 do art. 148º do CPPT) na Lei do Orçamento de Estado para 2010 parece evidenciar o nítido o propósito de o legislador colmatar a lacuna do CPPT quanto à inexistência de meio processual adequado a cobrança coerciva de dívidas resultantes de responsabilidade civil determinada nos termos do Regime Geral das Infracções Tributárias.

Sendo que a incorrecta, e algo confusa, formulação da norma (confundindo responsabilidade civil decorrente de coima e outras sanções acessórias com coimas e outras sanções acessórias decorrentes de responsabilidade civil) não será suficiente para sustentar um entendimento que não releve tal intenção do legislador e esvazie de efeito útil tal preceito.

E isto por diversas razões.

Primeiro porque não se concebe que o legislador aditasse a referida alínea c) para incluir no âmbito do processo de execução fiscal a cobrança dívidas de coimas e sanções pecuniárias e não de dívidas decorrentes de responsabilidade civil, quando, afinal tal solução já resultava expressamente da anterior redacção da norma (al.b)).

Depois porque era patente que a redacção original do artº 148º do Código de Procedimento e Processo Tributário não previa a possibilidade de serem cobradas as dívidas decorrentes da responsabilidade civil determinada nos termos do artigo 8º do Regime Geral das Infracções Tributárias, lacuna essa evidenciada pela jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo que se pronunciara, uniformemente, pela inadmissibilidade do uso do processo de execução fiscal para cobrança, ao gestor, das coimas aplicadas à empresa, sendo perfeitamente plausível admitir que o legislador terá procurado obstar à tese da ilegalidade da cobrança da dívida através do processo de execução fiscal, resolvendo assim uma questão de direito cuja solução era controversa no domínio do Código de Procedimento e Processo Tributário.

Finalmente porque uma interpretação gramatical da norma, com atenção ao significado técnico-jurídico das expressões verbais utilizadas, leva à conclusão, inelutável de que o legislador terá incorrido em lapso na respectiva redacção, dado que as coimas e as sanções têm por fonte a responsabilidade penal e não a responsabilidade civil.

Lapso esse a que não será certamente alheio o facto do montante indemnizatório corresponder ao valor da multa ou coima não paga.

Ora, quando, como no caso subjudice, a fórmula normativa é tão mal inspirada que não alude, com clareza mínima, às hipóteses que pretende abranger, e, tomada à letra abrange outras que decididamente não estão no espírito da lei, o intérprete deverá recorrer a uma interpretação correctiva, pois só por essa via será possível alcançar o fim visado pelo legislador (³).

Daí que, tal como se entendeu no Acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo 623/12, de 27.06.2012, se entenda também aqui, que a norma, na parte em que se refere a «coimas e «sanções pecuniárias», tenha que ser lida como pretendendo referir-se à dívida, calculada por referência ao montante da coima ou multa, que decorre da responsabilidade civil que recai sobre o gestor ou administrador pelo facto de culposamente a não ter pago.

Haverá assim de concluir-se que, após o aditamento (pela Lei n.º 3-B/2010, de 28/4) da alínea c) do n.º 1 do art. 148º do CPPT, o processo de execução fiscal é meio processual idóneo para cobrança das dívidas emergentes de responsabilidade civil do gestor pelo não pagamento das coimas em que a respectiva empresa foi condenada.

**6.3** Sucede que no caso subjudice a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel considerou que os processos de execução fiscal foram instaurados em data anterior à data da entrada em vigor da Lei 3-B/2010 de 28 de Abril, que deu nova redacção ao artº 148º, nº1, alínea c) do Código de Procedimento e Processo Tributário

E prosseguindo neste discurso argumentativo concluiu que a reversão não podia ter ocorrido.

Mas também aqui não andou bem a decisão recorrida.

Com efeito a responsabilidade subsidiária efectiva-se por reversão do processo de execução fiscal (art. 23º n.º 1 LGT).

A reversão opera a modificação subjectiva da instância executiva, a qual prossegue contra o revertido, em consequência de fundada insuficiência de bens penhoráveis do devedor principal e dos responsáveis solidários (art. 23º n.º 2 LGT). Importa ainda sublinhar, citando o já referido Acórdão 824/12, que neste caso, «o problema da relevância da superveniência de normas jurídicas, tem que ser analisado

no plano substantivo e não num plano estritamente processual. A acção de oposição à execução fiscal, em que a causa de pedir é constituída por ilegalidades imputadas ao acto de reversão, é uma acção de *natureza impugnatória*, cuja questão central, como se sabe, é a validade daquele acto. Ora, tratando-se de um processo de impugnação de acto administrativo, pois a reversão tem essa natureza, aquela questão só pode ser apreciada e resolvida por referência às normas vigentes no momento em que a reversão foi praticada. O que releva aqui é o princípio *tempus regit actum*, um princípio de direito substantivo, segundo o qual a validade dos actos jurídicos deve aferir-se por referência aos factos existentes e às normas vigentes no momento da respectiva produção».

Ora, como flui do probatório, o despacho de reversão foi exarado em 29 de Setembro de 2011, tendo o oponente/recorrido sido citado em 6 de Outubro de 2011, sendo certo que a Lei 3-B/2010 entrou em vigor em 29 de Abril de 2010, pelo que a norma do artº 148º, nº1, alínea c) do Código de Procedimento e Processo Tributário, na nova redacção que lhe foi dada pelo referido diploma legal é aplicável ao caso concreto.

Do exposto se conclui que à data da reversão o processo de execução fiscal era o meio processual adequado para a Administração Fiscal proceder à cobrança coerciva do montante das coimas decorrente da responsabilidade civil determinada nos termos do artigo 8º do Regime Geral das Infracções Tributárias, pelo que procederá, nesta parte a argumentação da recorrente.

Assim sendo a sentença recorrida incorreu em errada interpretação e aplicação do disposto nos arts. 148º, n.º 1, alínea c) do Código de Procedimento e Processo Tributário e 12º, n.º 3 da Lei Geral Tributária pelo que deverá ser revogada, procedendo o recurso da Fazenda Pública.

#### 7- Decisão

Termos em que, face ao exposto, acordam os Juizes da secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao presente recurso, revogando a sentença recorrida, e julgando improcedente a oposição.

Sem custas.

Lisboa, 20 de Fevereiro de 2013. — *Pedro Delgado* (relator) — *Ascensão Lopes* — *Valente Torrão*.

(<sup>1</sup>) Na doutrina vide, neste sentido, Diogo Leite de Campos, Benjamim da Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, Lei Geral Tributária Anotada, 4ª edição, pag. 848.

(<sup>2</sup>) Por violação dos princípios constitucionais da culpa, da igualdade e da proporcionalidade, na parte em que se refere à responsabilidade subsidiária dos administradores e gerentes pelos montantes correspondentes às coimas aplicadas a pessoas colectivas em processo de contra-ordenação fiscal.

(<sup>3</sup>) Neste sentido João Baptista Machado, Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador, pag. 186.

## Acórdão de 20 de Fevereiro de 2013.

### Assunto:

*Contra-ordenação. Descrição sumária dos factos. Princípio «non bis in idem»*

### Sumário:

- I — A decisão administrativa de aplicação de coima preenche os requisitos constantes da alínea b) do n.º 1 do art. 79º do RGIT se a factualidade dela constante explicita e especifica os factos que são imputados à arguida e os mesmos são por ela perceptíveis sem efectuar qualquer diligência.*
- II — Tendo a arguida procedido ao pagamento do montante equivalente à coima reduzida, e tendo, apesar de tal pagamento, sido levantado o respectivo auto de notícia e instaurado o respectivo processo de contra-ordenação, nos termos do n.º 5 do art. 30º do RGIT, mas não se tendo apurado se aquela quantia foi, ou não, abatida no montante fixado para pagamento voluntário da coima que veio a ser fixada, devem os autos baixar à instância para que seja apurada a pertinente matéria factual e apreciada, então, a questão suscitada pela recorrente.*

Processo n.º 978/12-30.

Recorrente: A..., S. A.

Recorrida: Fazenda Pública.

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

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

## RELATÓRIO

1.1. A..., S.A., com os demais sinais dos autos, recorre da decisão proferida no Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, que julgou improcedente o recurso que interpôs da decisão do chefe do SF de Esposende que lhe aplicou uma coima no processo de contra-ordenação que contra ela corre termos nesse Serviço de Finanças.

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

I - Embora sem qualquer importância para a decisão do presente caso, sempre se deixa dito que não corresponde à realidade o que consta da dita sentença (fls. 2) onde se alega que “Notificada a Recorrente para dizer se se opunha a que a decisão fosse efectuada por despacho, com a informação de que o silêncio valeria como não oposição, nada disse”.

II - A recorrente, no cumprimento do seu dever de colaboração para a boa e rápida aplicação da justiça, antes da passagem do prazo de que dispunha, disse expressamente ao Tribunal a quo (fls. 72) não se opor a que a decisão fosse efectuada por despacho, em contraste com o silêncio, usual, da Administração Fiscal.

III - Consta da dita sentença ora em crise (fls. 3, 4 e 5) que, “A primeira questão que cumpre conhecer é justamente a de saber se a decisão de aplicação de coima satisfaz os requisitos previstos na alínea b) do n.º 1 do artigo 79º do R.G.I.T., em que se estabelece que a decisão que aplica a coima tem de conter a descrição sumária dos factos e a indicação das normas violadas e punitivas.”

IV - e que “É certo que na decisão consta como data de cumprimento da obrigação... verificando-se uma contradição...”

Assim, necessário se torna concluir que a descrição dos factos imputados à arguida cumpre as exigências previstas no artigo 79º, n.º 1, alínea b) do R.G.I.T.”

V - A Mtma. Juiz a quo considera a existência de contradição na matéria factual notificada à recorrente, mas, sem que a recorrente consiga entender o fundamento, conclui pela necessidade de concluir que a descrição dos factos imputados à arguida cumpre as exigências previstas no artigo 79º, n.º 1, alínea b) do R.G.I.T..

VI - Com todo o respeito por opinião contrária, verificando-se contradição na matéria da notificação não se pode concluir validando um fundamento e o seu contrário, mesmo que para tal se considere tal facto como necessário.

VII - Necessidade para concluir assertivamente pela validade de fundamentos de per si contraditórios origina a nulidade da decisão, o que aqui se deixa expressamente arguido.

VIII - Existe, pois, para além da contradição referida, uma clara contradição entre a forma como a Mtma. Juiz a quo decide e a letra e o espírito da lei, sendo estes prejudicados por aquela.

IX - A AF não cumpriu com as exigências que lhe são legalmente impostas, facto expressamente admitido pela Mtma. Juiz a quo, contradizendo-se na comunicação efectuada à arguida, ora recorrente, no que à fundamentação da aplicação da coima diz respeito, impossibilitando esta do pleno exercício do direito de defesa.

X - A ora recorrente, apresentou defesa escrita e posterior recurso, tendo a Mtma. Juiz a quo concluído, sem mais, que a mesma “não prejudicou a defesa da Arguida que se apercebeu dos elementos necessários de forma a preparar uma defesa eficaz.”

XI - Acontece que, quanto a esta matéria de direito, o que se impugnou, e de cuja decisão ora se recorre, é a validade de uma notificação da qual consta, além de outras nulidades, uma clara contradição no seu teor, reconhecida pela Mtma. Juiz a quo, pelo que existe violação de normas legais, isto é, violação do direito, logo, da possibilidade de defesa da arguida, que, todavia, apresenta defesa escrita e posterior recurso judicial por conhecer o modo de actuação da AF, e assumindo, como fez desde o início do processo, a falta por si cometida e, igualmente por si, posteriormente sanada.

XII - A recorrente sempre soube, sem qualquer valor para o presente recurso, ter incumprido na entrega atempada do valor do IRS, o que fez tão rápido quanto pôde, agora acrescido dos respectivos juros de mora, pelo que, conseqüentemente, conhecia o processo que levou à instauração do processo de contra-ordenação, cuja coima pagou, mesmo que a notificação para a mesma, como se disse e aqui se repete, enfermasse de diversas nulidades.

XIII - Sobre “A primeira questão que cumpre conhecer é justamente a de saber se a decisão de aplicação de coima satisfaz os requisitos previstos na alínea b) do n.º 1 do artigo 79º do R.G.I.T., em que se estabelece que a decisão que aplica a coima tem de conter a descrição sumária, dos factos e a indicação das normas violadas e punitivas” o Tribunal a quo obteve, resposta concreta ao aceitar “... verificando-se uma contradição.”

XIV - Pelo que, sendo, como era, esta a questão, inexistem dúvidas sobre a ilegalidade da notificação.

XV - A ora recorrente, em sede de recurso judicial, invocou, embora sem sucesso, as diversas nulidades de que padece a notificação, bem como os fundamentos da decisão.

XVI - A ora recorrente, foi notificada para proceder ao pagamento da coima de € 227,34 (processo n.º 03962010016006909) no prazo de 15 dias, ou seja até ao dia 13 de Abril de 2010, o que, por impossibilidade de tesouraria, a arguida apenas fez no dia 20 de Abril de 2010.

XVII - Fruto do pagamento extemporâneo da coima referida (7 dias após o final do prazo concedido), o chefe do Serviço de Finanças de Esposende ignorou/anulou/arquivou/alterou (?) o processo de contra-ordenação existente e, em 23 de Abril de 2010, instaurou novo processo de contra-ordenação (0396201006006531), no qual foi aplicado à arguida, ora recorrente, coima no valor de € 2005,11.

XVIII - Temos, pois, duas coimas, uma delas com o pagamento já efectuado, fundamentadas nos mesmos factos, ou seja, temos a arguida, ora recorrente, condenada duas vezes pelos mesmos factos, em clara violação do preceituado no artigo 29º, n.º 5 da Constituição da República Portuguesa (CRP).

XIX - O Tribunal a quo só poderia decidir no sentido de reconhecer a violação de uma norma constitucional e, em consequência, só poderia ter absolvido a então arguida, ora recorrente, da prática de qualquer infracção e, por essa razão, do cumprimento de qualquer sanção (coima e/ou sanção acessória) que lhe tivesse sido aplicada, o que, surpreendentemente, não fez.

XX - O Tribunal a quo, em clara violação do direito, entendeu ratificar a decisão ilegal da AF, fazendo uma interpretação da lei contrária ao seu espírito e à sua letra.

XXI - Nos termos do artigo 89º do Decreto-Lei n.º 433/82 de 27 de Outubro, na versão em vigor, por remissão do artigo 3º, alínea b) do R.G.I.T., “O não pagamento... dará lugar à execução, que será promovida, perante o tribunal competente, salvo...”.

XXII - Isto é, considerando a AF ter existido incumprimento por parte da então arguida, ora recorrente, do pagamento da coima que lhe fora aplicada, o meio de que dispunha para obter o pagamento era o processo de execução, para o qual tem competência nos termos previstos no artigo 10º, n.º 1, alínea f) do CPPT, através do qual poderia obter o pagamento do valor da coimas, do acrescido e de juros, e não, como fez, a anulação/substituição/arquivamento/complementaridade (?) do processo existente e a instauração de um novo processo, mesmo que se considere, o que apenas por dever de patrocínio se admite, que, conforme se lê na douta sentença, “... tendo tal quantia sido abatida ao montante fixado para pagamento voluntário.”

XXIII - Analisando o teor da notificação enviada à então arguida, ora recorrente, não se vislumbra justificação em que assente a decisão de que tal quantia foi abatida ao montante fixado para pagamento voluntário.

XXIV - O que consta da notificação, em quadro próprio é o seguinte:

Modalidade	C/ Pagamento Voluntário	Prazo	15 dias	Montante a pagar	1869,69
	S/ Pagamento Voluntário		20 dias (seguintes ao termo do prazo anterior)		2056,11

sendo o valor de € 2056,11 o resultante da soma do valor da coima (€ 2005,11) com o valor das custas (€ 51,00), quando a coima a aplicar se balizava entre o limite mínimo de € 1818,69 e o limite máximo de € 9093,47.

XXV - Do teor do quadro supra verifica-se que o montante a pagar exigido para o pagamento voluntário corresponde ao valor mínimo da coima, acrescido do valor das custas e o montante a pagar sem pagamento voluntário corresponde a algo que apenas a AF poderá explicar, não se podendo concluir ter, em qualquer deles, sido efectuado qualquer abatimento.

XXVI - Considerar, como fez a douta sentença ora recorrida, que o valor da coima aplicada se encontra abatido da quantia entretanto paga, enferma de erros de julgamento e de interpretação, erros que expressamente se arguem.

Termina pedindo o provimento do recurso.

1.3. Em resposta o MP alegou o seguinte:

«Insurgindo-se contra a douta sentença de fls. 65 a 70, veio a arguida “A..., S.A.” dela interpor recurso em que, na essência, reitera os argumentos já antes expendidos, pretendendo assim, tanto quanto é possível depreender, o reexame da matéria de direito. Mais precisamente, alega a errada fundamentação - por nela haver contradições - e a violação do princípio *ne bis in idem*.

I - Preliminarmente cumpre sublinhar que a recorrente, incumprindo o art. 412º, n.º 1, do C. de Processo Penal - aplicável ex vi do art. 74º, n.º 4, do Regime Geral das Contra-Ordenações - apresentou conclusões que constituem, não uma sinopse das razões do pedido, como o primeiro dos indicados comandos legais determina, e sim a cópia integral da motivação.

Como assim, deve a recorrente ser convidada a resumir as razões do pedido, nos termos do art. 417º, n.º 3, do referido código.

II - Quanto à reclamada contradição, não colhe este argumento o adequado suporte, com o devido respeito.

Na verdade, na decisão punitiva do Serviço de Finanças de Esposende consta o dia 20/1/2010 como sendo aquele em que a obrigação tributária foi observada, e essa mesma data como o limite do prazo do seu cumprimento. O que, convenha-se, somente em perfunctória leitura poderá criar alguma contradição. In casu, ela é facilmente superada se tivermos em conta - e à recorrente era exigível que tivesse - que o art. 98º, n.º 3, do CIRS, impõe a entrega das quantias retidas até ao dia 20 do mês subsequente àquele onde teve lugar a sua dedução. Dedução, note-se, que a arguida vinha fazendo regularmente e dentro do prazo permitindo inferir que, além de normativamente exigível, o procedimento em causa era também nela habitual.

Acresce ser a própria recorrente a sublinhar o facto de ter incumprido o dever tributário em devido tempo dado não ter condições (meios financeiros) de o fazer, não sendo tal circunstancialismo óbice, todavia, a que deduzisse a sua defesa com pleno recurso a todos os meios legais.

Cremos portanto estar a decisão questionada em conformidade com os ditames do art. 79, n.º 1, b), do RGIT.

III - No tocante ao alegado desrespeito do princípio *ne bis in idem*, cumpre sublinhar que a visão sustentada pela recorrente labora em equívoco.

Com efeito, resulta dos factos provados - e a arguida, de resto, não os questiona - que, tendo ela sido notificada validamente a fim de pagar a coima correspondente em valor reduzido, num prazo a findar em 13-4-2010, apenas o fez no dia 20 daquele mês, isto é, após o limite legalmente cominado para beneficiar da dita redução. Assim, o inevitável trâmite ulterior era, e foi, o prosseguimento dos autos com a prolação do despacho final. Despacho esse cuja notificação, aliás, incluiu justamente o montante já pago, mesmo que intempestivo como se viu.

Deste modo, não ocorre a nosso ver infracção alguma ao princípio jurídico e constitucional em apreço.»

Termina pedindo a improcedência do recurso.

1.4. O Exmo. Procurador-Geral Adjunto neste STA remete para a resposta apresentada em 1ª instância.

1.5. Corridos os vistos legais, cabe decidir.

#### **FUNDAMENTOS**

2. A decisão recorrida julgou provada a factualidade seguinte:

1 - Em 20 de Março de 2010, foi lavrado auto de notícia no qual figura como infractor A..., S.A., em virtude de atraso na entrega da prestação tributária, no valor de 9.093,47 € - cfr. fls. 2 e 3 dos autos.

2 - Foi instaurado o processo de redução de coima n.º 03962010016006909, tendo a Arguida sido notificada para, no prazo de 15 dias, efectuar o pagamento da coima reduzida no valor de 227,34 € - cfr. fls. 49 dos autos.

3 - A Arguida, ora recorrente, apenas procedeu ao pagamento, em 20 de Abril de 2010, tendo o prazo terminado em 13 de Abril de 2010 - cfr. fls. 49 dos autos.

4 - Em 23 de Abril de 2010 foi instaurado o processo de contra-ordenação n.º 0396201006006531 - cfr. fls. 2 dos autos.

5 - No dia 18 de Outubro de 2010, o Chefe do Serviço de Finanças de Esposende aplicou à Arguida, a coima de € 2.005,11, por falta de entrega do imposto retido na fonte - acto impugnado -, o qual se dá aqui por integralmente reproduzido e que, no que ora interessa, tem o seguinte teor:

[...]

Descrição sumária dos factos

Ao(À) arguido(a) foi levantado Auto de Notícia pelos seguintes factos: 1. Montante do imposto exigível: 9.093,47; 2. Valor da prestação tributária entregue: 9.093,47; 3. Valor da prestação tributária em falta: 0,00; 4. Data de cumprimento da obrigação: 2010-01-20; 5. Período a que respeita a infracção: 2009/12; 6. Termo do prazo para cumprimento da obrigação: 2010-01-20, os quais se dão como provados.

Normas Infringidas e Punitivas

Os factos relatados constituem violação do(s) artigo(s) abaixo indicado(s), punidos pelo(s) artigo(s) do RGIT referidos no quadro, aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 05/07, constituindo contra-ordenações.

Normas infringidas: artº 98 CIRS - Entrega fora do prazo de imposto retido na fonte.

Normas punitivas: 114 n.º 2 e 26 n.º 4 do RGIT - Atraso na entrega da prestação tributária

Período de tributação: 200912

Data infracção: 2010-01-20

[...]” [cfr. fls. 36 e 37]

3.1. A recorrente A..., S.A., impugnou judicialmente a decisão do chefe do Serviço de Finanças de Esposende, que lhe aplicou uma coima de 2005,11 Euros, por atraso na entrega de prestação tributária.

E na impugnação a arguida invocou, por um lado, que a decisão de aplicação de coima é contraditória (por estabelecer que não há qualquer prestação tributária em falta e que a obrigação foi cumprida na data apontada como data limite para cumprimento da obrigação), bem como confusa e imprecisa,

tornando impossível perceber em que consiste a alegada infracção, e, por outro lado, que há violação do princípio «ne bis in idem» dado que o Serviço de Finanças de Esposende, tendo por base os mesmos fundamentos constantes do presente processo, a notificou para proceder ao pagamento (que foi efectuado) de uma outra coima.

3.2. A decisão recorrida, enunciando como primeira questão a conhecer a de saber se a decisão de aplicação de coima satisfaz os requisitos previstos na alínea b) do n.º 1 do art. 79º do RGIT, veio a concluir o seguinte:

- A descrição dos factos imputados à arguida cumpre as exigências previstas naquele normativo, dado que a arguida vem acusada da prática da contra-ordenação prevista no art. 114º n.º 2 e 26º, n.º 4 do RGIT, consubstanciada na entrega fora de prazo do imposto retido na fonte (art. 98º do CIRS), sendo que esta referência ao art. 98º do CIRS - entrega fora de prazo do imposto retido na fonte e ao período a que respeita a infracção 2009/12, permite apreender de forma suficiente que o que está em causa é a entrega fora do prazo do imposto retido na fonte, referente ao mês de Dezembro de 2009.

E, além disso, apesar de na decisão constar como data de cumprimento da obrigação o dia 20/1/2010 e como termo do prazo para cumprimento da obrigação também a mesma data de 20/1/2010 (o que resulta numa contradição), tendo, no entanto, presente o n.º 3 do art. 98º do CIRS (que dispõe as quantias retidas devem ser entregues até ao dia 20 do mês seguinte àquele em que foram deduzidas), tendo presente que a arguida é uma sociedade comercial, que procede de forma periódica ao envio da declaração das importâncias retidas e que assim com elas conta e deve contar, e tendo presente que ela própria (arguida) reconhece que não procedeu ao cumprimento da sua obrigação tributária tempestivamente porque não tinha condições de o fazer, é de concluir que a referência à data de 20/1/2010, como data de cumprimento da obrigação, não prejudicou a defesa da arguida que se apercebeu dos elementos necessários de forma a preparar uma defesa eficaz.

- Quanto à invocada violação do princípio «ne bis in idem» não ocorre tal violação dado que a falta de entrega do imposto retido na fonte, em 20/3/2010, originou a instauração do processo de redução de coima n.º 03962010016006909, tendo a arguida sido notificada para, no prazo de 15 dias, efectuar o pagamento da coima reduzida no valor de 227,34 €, até 13/4/2010. E visto que a arguida apenas procedeu ao pagamento em 20/4/2010, como consta do documento de fls. 14, foi instaurado o processo de contra-ordenação, tendo tal quantia sido abatida ao montante fixado para pagamento voluntário.

3.3. Do assim decidido discorda a recorrente/arguida invocando, se bem interpretamos as Conclusões do recurso, que a decisão recorrida incorre em erro de julgamento, quer por ter julgado não se verificar a nulidade da decisão administrativa de aplicação de coima, já que satisfaz os requisitos previstos na alínea b) do n.º 1 do art. 79º do RGIT (cfr. Conclusões V a XV), quer por ter julgado que não houve violação do princípio «ne bis in idem» (Conclusões XVI a XXVI).

Vejamos.

4. Diga-se desde já que não se nos afigura que a alegação substanciada nas Conclusões VII e VIII se reconduza à invocação de qualquer nulidade da própria decisão recorrida (cfr. art. 379º do CPPenal, aplicável subsidiariamente nos termos da alínea b) do art. 3º do RGIT e do n.º 1 do art. 41º do RGC), nomeadamente, por contradição entre os fundamentos e a decisão.

Na verdade, como acima se referiu, se bem interpretamos as Conclusões, crê-se que o que a recorrente invoca é o erro de julgamento por a sentença recorrida ter considerado que, apesar de existir uma contradição na matéria da notificação, essa contradição não consubstancia a invocada nulidade da decisão administrativa de aplicação de coima.

E de referir, igualmente, que se nos afigura de manifesta desnecessidade, por inútil, proceder a convite da recorrente para aperfeiçoar as Conclusões, nos termos do n.º 3 do art. 417º do CPPenal, pese embora o invocado (pelo MP) incumprimento do disposto no n.º 1 do art. 412º do mesmo Código.

Vejamos, portanto, as questões que, nos termos acima indicados, importa apreciar.

5. Do erro de julgamento por a decisão recorrida ter considerado que decisão administrativa de aplicação de coima satisfaz os requisitos previstos na alínea b) do n.º 1 do art. 79º do RGIT.

5.1. A este respeito a recorrente alega que a decisão recorrida incorre em erro de julgamento, pois que se considerou que existia uma contradição na matéria da notificação, então não podia concluir pela inexistência da invocada nulidade da decisão administrativa de aplicação de coima (cfr. Conclusões V a VIII), sendo que apesar de a arguida/recorrente ter apresentado defesa escrita e posterior recurso (circunstâncias que a sentença recorrida valorou para concluir que a nulidade “não prejudicou a defesa da Arguida que se apercebeu dos elementos necessários de forma a preparar uma defesa eficaz”) o que é verdade é que foi impugnada a validade da notificação da qual consta essa clara contradição no seu teor, reconhecida pela sentença recorrida, pelo que existe violação de normas legais, isto é, violação do direito, logo, da possibilidade de defesa da arguida (cfr. Conclusões IX a XV).

Vejamos.

Sob a epígrafe «Requisitos da decisão que aplica a coima» o n.º 1 do art. 79º do RGIT dispõe:

«1- A decisão que aplica a coima contém:

a) A identificação do infractor e eventuais participantes;

- b) A descrição sumária dos factos e indicação das normas violadas e punitivas;
- c) A coima e sanções acessórias, com indicação dos elementos que contribuíram para a sua fixação;
- d) A indicação de que vigora o princípio da proibição da reformado in pejus, sem prejuízo da possibilidade de agravamento da coima, sempre que a situação económica e financeira do infractor tiver entretanto melhorado de forma sensível;
- e) A indicação do destino das mercadorias apreendidas;
- f) A condenação em custas.»

5.2. Como referem Jorge Lopes de Sousa e Manuel Simas Santos, <sup>(1)</sup>o que se exige com esta descrição sumária dos factos referida nesta alínea b) do n.º 1 do art. 79º do RGIT «interpretada à luz das garantias do direito de defesa, constitucionalmente assegurado (art. 32º, n.º 10, da CRP) é que a descrição factual que consta da decisão de aplicação de coima seja suficiente para permitir ao arguido aperceber-se dos factos que lhe são imputados e poder, com base nessa percepção, defender-se adequadamente». E sendo necessário «assegurar que o arguido se apercebe dos factos que lhe são imputados, não pode considerar-se suficiente uma indicação factual implícita, dedutível do enquadramento jurídico que na decisão é dado à infracção.»

No caso, a descrição factual contém o montante do imposto exigível (9.093,47 Euros), o montante da prestação tributária entregue (9.093,47 Euros), o valor da prestação tributária em falta (0,00), a data de cumprimento da obrigação (20/1/2010), o período a que respeita a infracção (12/2009), o termo do prazo para cumprimento da obrigação (20/1/2010), as normas infringidas (art. 98º CIRS - Entrega fora do prazo de imposto retido na fonte) e as normas punitivas (114º n.º 2 e 26º n.º 4 do RGIT - Atraso na entrega da prestação tributária) e a data da infracção (20/1/2010).

Factualidade que se nos afigura explicitar e especificar suficientemente os factos que são imputados à arguida, e por ela perceptíveis sem efectuar qualquer diligência, tanto mais que, aquando da referência à norma legal infringida, também logo se explicita que se trata de entrega fora do prazo de imposto retido na fonte, sendo que, como diz a sentença recorrida, a referência ao art. 98º do CIRS - entrega fora de prazo do imposto retido na fonte - e ao período a que respeita a infracção 2009/12, permite apreender de forma suficiente que o que está em causa é a entrega fora do prazo do imposto retido na fonte, referente ao mês de Dezembro de 2009.

Não obstante, a recorrente sustenta que esta decisão administrativa de aplicação de coima não cumpre os requisitos previstos na mencionada alínea b) do n.º 1 do art. 79º do RGIT, dado que há uma contradição na descrição dos factos: consta como data de cumprimento da obrigação o dia 20/1/2010 e como termo do prazo para cumprimento da obrigação também a mesma data de 20/1/2010 (o que resulta numa contradição), sendo que a decisão recorrida, apesar de reconhecer que tal contradição se verifica, acaba por concluir que a descrição dos factos imputados à arguida cumpre as exigências previstas na dita alínea b) do n.º 1 do art. 79º do RGIT, o que tudo se traduz na violação das referidas normas legais e na violação da possibilidade de defesa da arguida, apesar de esta ter apresentado defesa escrita e posterior recurso judicial e apesar de ter assumido a falta por si cometida e por si também posteriormente sanada.

Não procede, contudo, esta alegação da recorrente.

É certo que, como se disse, na decisão administrativa de aplicação de coima, por parte do Serviço de Finanças de Esposende, consta o dia 20/1/2010 como sendo aquele em que a obrigação tributária foi observada, aí constando, igualmente, essa mesma data como o limite do prazo do cumprimento da mesma obrigação.

Contudo, como refere o MP, esta indicação de datas apenas numa leitura perfunctória poderá criar alguma contradição, a qual é facilmente superada se tivermos em conta - e à recorrente era exigível que tivesse - que o n.º 3 do art. 98º do CIRS impõe a entrega das quantias retidas até ao dia 20 do mês subsequente àquele onde teve lugar a sua dedução (dedução que a arguida vinha fazendo regularmente e dentro do prazo, permitindo inferir que, além de normativamente exigível, o procedimento em causa era também nela habitual). Aliás é ela própria (recorrente) que sublinha o facto de ter incumprido o dever tributário em devido tempo por não ter condições (meios financeiros) para o cumprir.

Não tendo tal circunstancialismo sido obstáculo, todavia, a que deduzisse a sua defesa com pleno recurso a todos os meios legais.

Ou seja, como diz a decisão recorrida, apesar de na decisão administrativa de aplicação de coima constar aquele lapso relativo à questão data de 20/1/2010, tendo, no entanto, presente o n.º 3 do art. 98º do CIRS (que dispõe as quantias retidas devem ser entregues até ao dia 20 do mês seguinte àquele em que foram deduzidas), tendo presente que a arguida é uma sociedade comercial, que procede de forma periódica ao envio da declaração das importâncias retidas e que assim com elas conta e deve contar, e tendo presente que ela própria (arguida) reconhece que não procedeu ao cumprimento da sua obrigação tributária tempestivamente porque não tinha condições de o fazer, é de concluir que a referência à data de 20/1/2010, como data de cumprimento da obrigação, não prejudicou a defesa da arguida, a qual se apercebeu dos elementos necessários de forma a preparar uma defesa eficaz.

Sendo, portanto, de concluir que a decisão questionada preenche os requisitos constantes da alínea b) do n.º 1 do art. 79º do RGIT.

6. A recorrente invoca, ainda, a ilegalidade da decisão recorrida, por violação do princípio «non bis in idem» dado que o Serviço de Finanças, tendo por base os mesmos fundamentos, a notificou para proceder ao pagamento da coima de € 227,34 (processo n.º 03962010016006909) no prazo de 15 dias, ou seja até ao dia 13/4/2010, o que, por impossibilidade de tesouraria, a arguida apenas fez no dia 20/4/2010.

E fruto do pagamento extemporâneo da coima referida (7 dias após o final do prazo concedido), o chefe do Serviço de Finanças de Esposende ignorou – anulou – arquivou - alterou o processo de contra-ordenação existente e, em 23/4/2010, instaurou novo processo de contra-ordenação (0396201006006531), no qual foi aplicado à arguida, ora recorrente, coima no valor de € 2005,11. Pelo que temos duas coimas, uma delas com o pagamento já efectuado, fundamentadas nos mesmos factos, ou seja, temos a arguida, ora recorrente, condenada duas vezes pelos mesmos factos, em clara violação do preceituado no n.º 5 do art. 29º da CRP.

Vejam os.

De acordo com aquele princípio, inscrito no n.º 5 do art. 29º da CRP, “Ninguém pode ser julgado mais do que uma vez pela prática do mesmo crime”. E tratando-se de princípio que é aplicável a todos os procedimentos de natureza sancionatória, também é aplicável, portanto, em sede de contra-ordenação.

Trata-se de um princípio que se integra nos chamados princípios-garantia, os quais visam instituir directa e imediatamente uma garantia dos cidadãos, sendo-lhes atribuída uma densidade de autêntica norma jurídica e uma força determinante, positiva e negativa (daí que os autores lhes chamem «princípios em forma de norma jurídica»).

Ora, no caso, e como resulta da factualidade provada, a falta de entrega do imposto retido na fonte, em 20/3/2010, originou a instauração do processo de redução de coima n.º 03962010016006909, tendo a arguida sido notificada para, no prazo de 15 dias, efectuar o pagamento da coima reduzida no valor de Euros 227,34, até 13/4/2010.

Mas como ela (arguida) apenas procedeu a esse pagamento em 20/4/2010 (cfr. o doc. de fls. 14), isto é, depois da data limite legalmente cominada para beneficiar da dita redução, foi levantado o respectivo auto de notícia e instaurado o respectivo processo de contra-ordenação, nos termos do n.º 5 do art. 30º do RGIT, o qual prosseguiu com a prolação de despacho final.

Não obstante, a decisão recorrida acaba por concluir que aquela quantia de 227,34 Euros (paga tardiamente mas cujo pagamento foi, apesar disso, aceite pelos serviços da AT) foi abatida no montante fixado para pagamento voluntário.

Porém, não se vê que tal tenha ocorrido.

Na verdade, como alega a recorrente, analisando o teor da notificação enviada à arguida não se vislumbra justificação em que assente a decisão de que tal quantia foi abatida ao montante fixado para pagamento voluntário: o que consta de tal notificação (cfr. fls. 38) é, em quadro próprio, o seguinte:

Modalidade	C/ Pagamento Voluntário	Prazo	15 dias	Montante a pagar	1.869,69 €
	S/ Pagamento Voluntário		20 dias (seguintes ao termo do prazo anterior)		2.056,11 €

sendo o valor de € 2056,11 o resultante da soma do valor da coima (€ 2005,11) com o valor das custas (€ 51,00), quando a coima a aplicar se balizava entre o limite mínimo de € 1818,69 e o limite máximo de € 9093,47.

Ou seja, constata-se que o montante a pagar exigido em termos de pagamento voluntário corresponde ao valor mínimo da coima, acrescido do valor das custas e que o montante a pagar sem pagamento voluntário corresponde a algo que apenas a AT poderá explicar, mas não se podendo, contudo, concluir, em qualquer das hipóteses, ter sido efectuado qualquer abatimento, em qualquer das modalidades.

Ora, apesar de ser certo que a notificação não integra a própria decisão de aplicação da coima, e que, portanto, os vícios de que eventualmente sofra não se repercutem naquela, o que também é verdade é que a recorrente suscitou a questão atinente à eventual duplicação do pagamento da quantia de 227,34 Euros (embora sobre a alegação de violação do princípio non bis in idem) em sede de recurso judicial da decisão administrativa de aplicação da coima, e que, atento o que ficou dito, nomeadamente os termos da notificação feita à recorrente, a decisão recorrida não podia concluir que essa quantia paga (tardiamente, ou não – a recorrente suscitara em sede de defesa escrita que tal pagamento ocorreu no prazo legal) a título de coima reduzida, se encontra «abatida ao montante fixado para pagamento voluntário.»

Pelo que, nesta medida e com esta interpretação, a decisão recorrida enferma do erro de julgamento que a recorrente lhe imputa, carecendo de ser revogada, baixando os autos à instância para que seja



apurada a pertinente matéria factual referente a tal abatimento, e apreciada, então, a questão suscitada pela recorrente.

#### **DECISÃO**

Nestes termos acorda-se em, dando provimento ao recurso, revogar a decisão recorrida (despacho proferido nos termos do art. 64º do RGCO) e ordenar a baixa dos autos à instância para os termos supra referidos.

Sem custas.

Lisboa, 20 de Fevereiro de 2013. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Francisco Rothes* — *Fernanda Maças*.

(<sup>1</sup>) Regime Geral das Infracções Tributárias, Anotado, Áreas Editora, 2010, 4ª ed., anotações ao art. 79º, pp. 517 e ss.

### **Acórdão de 20 de Fevereiro de 2013.**

Processo n.º 1017/12-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A..., S. A.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons.º Dr. Valente Torrão.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1.No acórdão proferido em 5 de dezembro de 2012, corrijo em 16.1.2013, nestes autos, ocorreu um lapso de impressão, agora constatado, e que consistiu na omissão, no início de fls. 21 do mesmo acórdão, da seguinte passagem:

” Seguindo a regra de dedução, deverão ser identificados os bens que são imputados às operações dos contratos de locação financeira e o imposto suportado na aquisição dos respetivos bens será inteiramente dedutível.

No entanto, é de referir que a referida atividade utiliza bens e serviços que são indiscriminadamente usados nessas operações e em outras operações isentas (custos comuns). No que respeita ao critério de imputação na”

2. De acordo com o disposto no n.º 1 do artº 667º do CPC, aplicável ex vi artºs 726º e 716º, ambos do mesmo diploma, se a sentença ... contiver erros de escrita ou de cálculo ou quaisquer inexatidões devidas a outra omissão ou lapso manifesto, pode ser corrigida por simples despacho, a requerimento de qualquer das partes ou por iniciativa do juiz.

Sendo assim, importa agora corrigir o referido lapso.

3. Nestes termos e pelo exposto retifica-se o referido acórdão dele ficando a constar no início de fls. 21, a seguinte passagem agora aditada e que por lapso não foi oportunamente impressa: “Seguindo a regra de dedução, deverão ser identificados os bens que são imputados às operações dos contratos de locação financeira e o imposto suportado na aquisição dos respetivos bens será inteiramente dedutível.

No entanto, é de referir que a referida atividade utiliza bens e serviços que são indiscriminadamente usados nessas operações e em outras operações isentas (custos comuns). No que respeita ao critério de imputação na”

Sem custas. Notifique.

Esta retificação faz parte integrante do acórdão de 5 de dezembro de 2012, corrijo 16.1.2013.

Lisboa, 20 de fevereiro de 2013. — *Valente Torrão* (relator) — *Ascensão Lopes* — *Pedro Delgado*.

### **Acórdão de 20 de Fevereiro de 2013.**

#### **Assunto:**

*Aquisição por usucapião. Isenção de imposto de selo. artº 6º, alínea e), do CIS. Princípio do Estado de Direito.*

**Sumário:**

- I — Quando o legislador veio, no art. 1.º, n.º 3, do CIS, dizer que para efeitos da verba 1.2 da Tabela Geral são consideradas transmissões gratuitas, designadamente a aquisição por usucapião, não ignorava que a usucapião não consubstancia uma aquisição translativa da propriedade, nem quis alterar essa natureza, visando apenas alargar a base de incidência, equiparando a usucapião às transmissões gratuitas, o que equivale a uma ficção legal para efeitos fiscais.*
- II — É, portanto, irrelevante o momento da aquisição do direito de propriedade para efeitos do nascimento da obrigação tributária, pois esta se constitui com a transmissão gratuita operada por via da escritura de justificação notarial [al. r) do art. 5.º do CIS], incluindo o imposto sobre o acto de aquisição por usucapião.*
- III — O art.º 6.º, alínea e), do CIS, ao isentar de imposto de selo o cônjuge ou unido de facto, descendentes e ascendentes, remetendo para as transmissões gratuitas sujeitas à verba 1.2 da tabela geral de que são beneficiários, significa que por mera interpretação declarativa se chega ao resultado de incluir a usucapião nas “transmissões gratuitas” para efeitos da referida isenção.*
- IV — Deve considerar-se contrário ao princípio da confiança e da certeza e segurança jurídica, enquanto sub-princípios do princípio do Estado de Direito, que o legislador possa utilizar, sobretudo ao nível de normas de isenção fiscal e no âmbito do mesmo imposto, os mesmos conceitos com significados opostos, para daí extrair encargos económicos sobre os contribuintes de forma pouco clara e transparente.*

Processo n.º 1112/12-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A... e B...

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

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

**1 – RELATÓRIO**

**A... e B...**, contribuintes n.º ... e ..., deduziram impugnação judicial às liquidações de Imposto de Selo n.º 115184 e 115186, no montante cada uma delas de 3.960,00€.

Alicerçaram a sua impugnação na consideração de que as liquidações padecem de ilegalidade consubstanciada na violação do direito de propriedade já reconhecido anteriormente e ainda na caducidade do direito de liquidar.

Por sentença de 30 de Maio de 2012, o TAF de Castelo Branco, julgou parcialmente procedente a impugnação, revogando a liquidação quanto à autora, mantendo contudo, relativamente ao autor.

Só a Fazenda Pública reagiu na parte em que decaiu, interpondo o presente recurso, cujas alegações **integram as seguintes conclusões:**

1.º

A Meritíssima Juiz “a quo” não tem razão na decisão julgar procedente parcialmente a impugnação judicial na parte em que revogou a liquidação do Imposto de Selo efectuada relativamente à autora B..., violando assim, o estatuído no art.º6 alínea e) do CIS o art.º 103.º n.º 2 da CRP.

2.º

Ao ter revogado a aludida liquidação de IS no caso “sub judice”, aplicou erradamente o direito aos factos dados como provados.

Com efeito,

3.º

A questão que aqui se coloca é de saber, se aos factos em apreço nos autos, é de aplicar ou não a isenção prevista na alínea e) do art.º 6.º do Código de Imposto de Selo relativamente à aquisição por usucapião do direito de propriedade, a favor da impugnante B..., operada em 2004-09-23, através da celebração da escritura pública de justificação notarial, na qual é mencionado que o referido prédio lhe foi doado verbalmente em parte, pelos seus pais, sem contudo ter sido reduzida a escrito tal doação.

4º

Considerando que a doação foi feita verbalmente, não se poderá invocar com base em facto translativo da propriedade do imóvel a favor da impugnante, pelos pais da impugnante, através da doação, porque este não ocorreu uma vez que a doação foi feita verbalmente e por conseguinte, por se tratar de um imóvel, a mesma não é válida por falta de forma, art.º 947.º n.º 1 do Código Civil

5º

A aquisição por usucapião, é uma aquisição originária, da qual resulta a inexistência de transmitente do imóvel, por conseguinte,

6º

Está fora do âmbito das transmissões gratuitas a favor de herdeiros legitimários, porque estas pressupõem a existência de um transmitente.

7º

A isenção do imposto de selo, prevista e regulada no normativo do art.º 6.º e) do CIS, contempla as transmissões gratuitas a favor de herdeiros legitimários.

8º

No caso em apreço, a transmissão gratuita do direito de propriedade sobre o imóvel, é resultante da sua aquisição por usucapião a qual tem por base a inexistência de um transmitente.

9º

Entendemos que o caso em apreço não se enquadra no normativo da isenção, previsto no art.º 6.º e) do CIS e consequentemente o tributo liquidado é devido.

10.º

Por outro lado, a Meritíssima Juiz “a quo” ao enquadrar os factos na alínea e) do art.º 6.º do CIS, isentando o acto impugnado de imposto, fez uma interpretação extensiva que as leis fiscais não permitem no tocante às isenções, violando assim o art.º 103.º n.º 2 da CRP.

11.º

Considerando que o legislador, quer, no art.º 1 n.º 3 alínea a) parte final, quer na tabela geral do imposto do selo no seu 1.2 do imposto do selo, menciona a referência “incluindo a aquisição por usucapião”.

12.º

Não tendo feito tal menção na citada na alínea e) do art.º 6.º, teve a intenção de não abranger as isenções derivadas de aquisições por usucapião, a fim de evitar fraude fiscal.

Nestes termos deve-se conceder provimento ao presente recurso e, revogar, em consequência a sentença recorrida na parte em que revogou a liquidação do IS efectuada à autora, que deverá ser substituída por outra que julgue improcedente a impugnação nessa parte e mantenha válido o acto tributário posto em crise, como será de, JUSTIÇA!

**Não houve contra-alegações.**

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

**FUNDAMENTAÇÃO**

**Questões decidendas**

**1ª Questão:** sujeição a Imposto de Selo de aquisição de imóvel por usucapião, fundada em posse derivada de anterior doação verbal

**2ª Questão:** interpretação da norma constante do art.6º al.e) Código do Imposto do Selo (CIS)

**1ª Questão**

A usucapião é uma forma originária de aquisição do direito de propriedade fundada na posse, que retroage os seus efeitos ao início da posse (arts.1287º e 1288º CCivil)

O momento da aquisição do direito de propriedade por usucapião é o do início da posse (art.1317 al.c) CCivil)

O Imposto do Selo, contrariamente à antiga Sisa e ao actual IMT, não incide sobre a aquisição do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito, antes sobre factos tipificados que revelam a circulação de riqueza (cf. art.1º nº1 CIS; Soares Martinez *Direito Fiscal* Almedina 203 pp.597 e sgs.)

Por via de uma ficção jurídica, apesar da sua natureza de forma de aquisição originária, a aquisição por usucapião é considerada para efeitos fiscais uma transmissão gratuita, sujeita a Imposto do Selo (art. 1º n.ºs 1 e 3 al.a) CIS)

O beneficiário da aquisição por usucapião é o sujeito passivo do imposto (art.2º n.º2 al.b) CIS)

O imposto constitui encargo do beneficiário, adquirente por usucapião, sendo liquidado à taxa de 10% incidente sobre o valor do bem transmitido (art.3º n.ºs 1 e 3 al.a) CIS; Tabela Geral do Imposto de Selo verba 1.2)

A obrigação tributária considera-se constituída na data do trânsito em julgado da acção de justificação judicial ou na data da celebração da escritura de justificação notarial (art.5º al.r) CIS)

A *incidência real* do imposto sobre a aquisição por usucapião não é incompatível com a constituição da *obrigação tributária* em momento posterior (arts.1º n.ºs 1 e 3 alínea a) e 5 al.r) CIS)

Em consequência da sua natureza de forma de aquisição originária, a validade da usucapião não é inquinada por eventuais vícios que tenham afectado a constituição de anteriores direitos sobre o objecto usucapido.

No caso concreto a invocação da doação verbal do imóvel usucapido na escritura de justificação notarial destina-se apenas a estabelecer a data do início da posse em nome próprio, pacífica, contínua e pública em que radica a aquisição por usucapião (arts.1287º e 1296º CCivil; escritura de justificação notarial fls.21)

## 2ª Questão

A questão foi apreciada e decidida no acórdão Pleno SCT 2.05.2012 processo n.º 746/11

O aresto alinha com a solução adoptada no anterior acórdão STA —SCT 13.10.2010 processo nº431/10

Merecendo a fundamentação do acórdão do Pleno STA-SCT o sufrágio do Ministério Público, permitimo-nos a transcrição do respectivo sumário doutrinário, nos segmentos pertinentes:

«(...) 3.O artº 6º, alínea e) do CIS, ao isentar de imposto de selo o cônjuge ou unido de facto, descendentes e ascendentes, remetendo para as transmissões gratuitas sujeitas à verba 1.2 da tabela geral de que são beneficiários, significa que por mera interpretação declarativa, se chega ao resultado de incluir a usucapião nas “transmissões gratuitas” para efeitos da referida isenção.

4. Deve considerar-se contrário ao princípio da confiança e da certeza e segurança jurídica, enquanto subprincípios do princípio do Estado de Direito, que o legislador possa utilizar, sobretudo a nível de normas de isenção fiscal e no âmbito do mesmo imposto, os mesmos conceitos com significados opostos, para daí extrair encargos económicos sobre os contribuintes de forma pouco clara e transparente».

## CONCLUSÃO

### O recurso não merece provimento.

A sentença impugnada deve ser confirmada.

## 2 – FUNDAMENTAÇÃO

A decisão de 1ª Instância deu como assente a seguinte matéria de facto, subordinada a alíneas da nossa iniciativa:

a) No dia 23 de Setembro de 2004, no Cartório Notarial de Proença-a-Nova, os impugnantes celebraram escritura de justificação na qual como outorgantes declararam ser donos e legítimos possuidores de um prédio urbano sito em ..., freguesia de ..., concelho da Sertã, omissos na Conservatória do Registo Predial da Sertã e inscrito na matriz em nome do justificante marido sob o art. 1063. Em tal escritura foi mencionado que o dito imóvel foi-lhes doado, em dia e mês não apurado, do ano de 1981, por C... e mulher D... pais da justificante mulher, doação que nunca veio a ser reduzida a escrito.

b) Em 08/11/2004 cada um dos impugnantes apresentou no Serviço de Finanças da Sertã o modelo 1 de Imposto de Selo para efeitos do qual participavam a aquisição por usucapião do prédio urbano acima descrito conforme escritura pública outorgada. Em consequência, tais participações conduziram às liquidações números 115184 e 115186, de 10706/2006, que apresentam o valor cada uma de 3.960,00 euros. Tais liquidações foram notificadas aos impugnantes subsequentemente e o seu limite para pagamento era até 31/08/2006.

c) Em 30/08/2006 os impugnantes, não se conformando com as liquidações apresentaram petição inicial com vista à instauração da presente impugnação. Os autores são casados entre si desde 03/01/1076.

d) A autora nasceu em 05/03/1958 sendo filha de C... e de D...

A doação efectuada consistia num terreno com um palheiro e um curral onde os autores vieram a construir uma moradia de dois pisos com superfície coberta de 250 m<sup>2</sup> cujos encargos de construção suportaram.

e) A doação teve lugar poucos anos após a celebração do casamento dos autores e foi somente verbal, nada tendo ficado escrito.

f) A posse do prédio foi de imediato entregue aos autores.

g) Os autores procederam à inscrição do imóvel construído na matriz em 1983. Passaram, desde então, a pagar todas as contribuições prediais a ele respeitantes.

## FACTOS NÃO PROVADOS

Com relevo para a decisão a proferir, que é essencialmente de direito, não resultaram quaisquer factos por provar. As demais asserções integram conclusões de facto e de direito ou meras considerações pessoais.

### 3 – DO DIREITO

A meritíssima juíza do TAF de Castelo Branco, julgou parcialmente procedente a impugnação por entender que (destacam-se apenas os trechos mais relevantes da decisão com interesse para o presente recurso):

“SENTENÇA

I - RELATÓRIO

1.

A... e B... contribuintes n.º ... e ..., deduziram a presente impugnação judicial versando sobre as liquidações de Imposto de Selo n.º 115184 e 115186, no montante cada uma delas de 3.960,00€.

Alicerçaram a sua impugnação na consideração de que as liquidações padecem de ilegalidade consubstanciada na violação do direito de propriedade já reconhecido anteriormente e ainda na caducidade do direito de liquidar.

(...)

MATÉRIA DE FACTO

8.

OS FACTOS E O DIREITO

(...)

8.1.

ILEGALIDADE DAS LIQUIDAÇÕES

Alegam os impugnantes que as liquidações postas em crise derivam de procedimento tributário inquinado com vício de ilegalidade por violação do direito de propriedade e que remontando a transmissão à efectiva aquisição que ocorreu no ido ano de 1981 já se encontraria prescrito o direito da Administração Tributária.

Em primeiro lugar haverá que referir que a participação efectuada pelos impugnantes relativamente à transmissão operada pela escritura de justificação decorre de uma obrigação legal contida no art. 26º, n.º 1 do Cód do Imposto de Selo — “(...) o beneficiário de qualquer transmissão gratuita sujeita a impostos são obrigados a participar ao serviço de finanças competente a justificação (...) notarial (...) da aquisição por usucapião (...)”.

Tal participação consubstancia a intervenção dos sujeitos passivos / contribuintes no procedimento tributário que prossegue, em conformidade com o disposto nos arts. 25º, n.º 1 e 33º, n.º 1 do CIS, com a liquidação do imposto pelo Chefe do Serviço de Finanças observando as disposições legais aplicáveis.

Ora, as disposições legais no caso concreto dos autos são as referentes à concreta tributação do acto subjacente às citadas participações para efeitos de aplicação de Imposto de Selo. A saber relevam os artigos 1º, n.º 1 e 3º que estabelecem enquanto incidência objectiva do aludido imposto a transmissão gratuita de bens, concretamente a aquisição do direito de propriedade de bens imóveis por usucapião.

Aplica-se ainda o disposto no art. 2º, n.º 2, al. b) quanto à responsabilidade pelo Imposto sendo esta dos beneficiários da transmissão.

Quanto à fonte da obrigação tributária ela emana da escritura pública de justificação notarial, designadamente da data da sua outorga.

Invocam os autores, contrapondo este enquadramento, dever ser-lhes reconhecida uma isenção ao abrigo do disposto na alínea e) do art. 6º do Código do Imposto de Selo. A questão central a discutir será, pois, esta, isto é, saber se está sujeita a imposto de selo a aquisição de imóvel por usucapião, titulada por escritura notarial na qual foi invocada a posse derivada de anterior doação verbal ou de partilha de bens pertencentes aos progenitores dos impugnantes, isto tendo em conta a isenção constante do artº 6º, alínea e), do Código do imposto do Selo.

A matéria em apreço já foi discutida em todos os Tribunais superiores tendo sido despoletada decisão por oposição de Acórdãos.

Assim, foi fixada a seguinte jurisprudência que subscrevemos inteiramente pelo Acórdão do Proc. n.º 746/11 do STA, de 02/05/2012, publicado in [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt):

“No Acórdão fundamento invocam-se, entre outros, os seguintes argumentos: “Apesar de constituir uma forma de aquisição originária (cfr arts. 1287º e segts. do CCivil), a usucapião é, para efeitos fiscais, considerada como uma transmissão gratuita de bens imóveis, que ocorre no momento em que se torna definitivo o documento que titula essa aquisição ou transmissão: a data em que transitar em julgado a acção de justificação judicial ou for celebrada a escritura de justificação notarial — cfr. a citada alínea r) do art. 5º do CIS). É, portanto, irrelevante o momento da aquisição do direito de propriedade para efeitos do nascimento da obrigação tributária, pois que esta se constitui com a transmissão gratuita

operada por via da escritura de justificação notarial (al. r) do art. 5º do CIS), incidindo o imposto sobre o acto de aquisição por usucapião.

(...) a usucapião, uma vez que seja invocada, determina a aquisição originária do direito correspondente à posse exercida, pelo que há que concluir que não estamos aqui perante uma transmissão do direito anteriormente incidente sobre a coisa e correspondente ao adquirido por usucapião. Esta (usucapião) é uma forma de constituição de direitos reais e não uma forma de transmissão. Daí que os direitos que nela tenham a sua origem não sofrem em nada com os vícios de que pudessem eventualmente padecer os anteriores direitos sobre a mesma coisa, v.g a falta de título ou a falta de registo (no caso, diz-se na própria escritura de justificação que a compra e venda do prédio urbano indicado como n.º 1 foi uma «compra verbal» e que o prédio indicado como n.º 2 foi adquirido por «partilha verbal»).

Trata-se aqui (na aquisição por usucapião) de uma forma de aquisição de direitos que se funda na posse (poder que se manifesta quando alguém actua por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade ou de outro direito real — cfr. o art. 1251º do CCivil), quando esta reveste certas características e desde que se mostrem verificados alguns requisitos, relativos, nomeadamente, ao seu tempo de duração (art. 1287º do CCivil), sendo certo que a usucapião tem sempre na sua base uma situação possessória e essa posse pode ter sido constituída ex novo pelo sujeito a quem a usucapião aproveita ou pode derivar da transmissão, a favor desse sujeito, de posse anterior.

A invocação desta posse apta à usucapião, tanto pode ser feita judicial como extrajudicialmente (como no presente caso aconteceu) e, uma vez invocada, a usucapião actua retroactivamente, tendo-se a aquisição como operada desde o início da posse [arts. 1288º e 1317º, alínea c)].

E tratando-se de justificação, só no caso de ser invocada a usucapião como causa de alguma das aquisições é que pode haver lugar ao pagamento de imposto de selo; tal não acontecerá, por exemplo, no caso de o processo de justificação se destinar ao reatamento do trato sucessivo tendo em vista suprir a falta de um título relativo a uma transmissão derivada intermédia. Só que não é esse o caso dos autos.

Ora, tendo sido, como se diz no acórdão recorrido, pela verificação de todos os requisitos da usucapião na esfera da autora que se deu por justificada extrajudicialmente a aquisição originária do direito de propriedade, deve concluir-se que não estamos perante caso de justificação de transmissão de direitos anteriores (independentemente de também terem sido referidos na escritura de justificação) e que, portanto, não é aplicável a isenção referida na alínea e) do art. 6º do CIS (normativo que, de todo o modo, nunca poderia, mesmo na tese da recorrente, aplicar-se ao prédio indicado no n.º 1 da escritura de justificação).

Ou seja, tal como entendeu o acórdão recorrido, a justificação notarial aqui em causa permite somente estabelecer e reatar o trato sucessivo em sede de registo predial, como aquisição originária, nunca uma aquisição derivada, assente numa alegada transmissão de bens operada por escritura pública de compra e venda ou de doação (arts. 875º e 947º, do CC) que, no caso, nem sequer existem, (Na escritura de justificação exara-se «... pelo que os adquiriu por usucapião, não tendo todavia, dado o modo de aquisição, documento que lhe permita fazer prova do seu direito de propriedade») atento o carácter originário das aquisições por usucapião que, por isso, nunca são verdadeiras transmissões, pois o usucapiente não sucede nos direitos dum qualquer anterior titular do direito de propriedade (bem como de qualquer outro direito real do gozo) sobre o bem adquirido por usucapião.

E, mais adiante, conclui-se que “apesar de a aquisição por usucapião não se consubstanciar em qualquer transmissão gratuita ou onerosa, como decorrência do seu carácter originário e não derivado (dado não lhe subjazer qualquer fonte contratual), o legislador entendeu, a partir da entrada em vigor do CIS, que tal aquisição por usucapião passaria a ser tributada, incluindo-a nas respectivas regras de incidência objectiva (nº 1 do art. 1º conjugado com o segmento final da alínea a) do n.º 3 do mesmo preceito, do CIS).

E com base na alínea r) do artº 5º do mesmo Código, o momento do nascimento da obrigação de imposto ocorreu, no caso presente, na data da escritura de justificação ou seja, em 20/8/2004.”

Segundo a doutrina do Acórdão, demonstrando-se que os prédios “foram adquiridos por usucapião — só poderia concluir como concluiu: que não estamos perante uma transmissão do direito anteriormente incidente sobre a coisa, mas sim perante a aquisição originária do direito correspondente à posse exercida e determinada pela usucapião, aquisição essa sujeita a Imposto de Selo nos termos do n.º 1 e da al a) do nº3 do art. 1º do CIS, constituindo o imposto encargo do adquirente dos bens, nos termos do preceituado no art. 3º, nºs. 1 e 3, alínea a) do mesmo CIS e que, conseqüentemente, por um lado, não é aplicável a isenção prevista na alínea e) do artº. 6º do CIS”.

Em suma, para o acórdão fundamento, a isenção prevista na alínea e) do artº. 6º do CIS” somente pode ser aplicada em casos de transmissão de um direito anteriormente incidente sobre a coisa transmitida.

Esta não se afigura, porém, a interpretação mais adequada dos preceitos em análise, que entendemos não ser de manter, perfilhando antes a que ficou consignada no Acórdão deste Supremo Tribunal de 13/10/2010, proc. nº431/2010, cuja jurisprudência nos limitaremos a seguir de perto.

Da análise dos preceitos supra elencados no ponto 10.1, resulta que o imposto do selo incide sobre todos os actos, contratos, documentos, títulos, livros, papéis, e outros factos previstos na Tabela Geral do Imposto do Selo, incluindo as transmissões gratuitas de bens.

E se é verdade que assiste razão ao Acórdão fundamento quando sublinha que a usucapião constitui uma aquisição originária (art. 1287º ss. do Código Civil), ponto é que, para efeitos fiscais, o legislador veio considerá-la uma “transmissão gratuita de bens imóveis”.

Ora, quando o legislador veio, no art. 1º, nº3, do CIS, dizer que para efeitos da verba 1.2 da Tabela Geral são consideradas transmissões gratuitas, designadamente a “aquisição por usucapião”, não ignorava que a usucapião não consubstancia uma aquisição translativa da propriedade, nem quis alterar essa natureza. O objectivo do legislador, visando alargar a base de incidência objectiva do imposto, foi o de equiparar, para efeitos de imposto de selo, a usucapião às transmissões gratuitas. Trata-se, por conseguinte, de uma ficção legal para efeitos fiscais.

Ficção que é repetida nas normas seguintes, quando o legislador, no art. 2º do CIS, ao regular a incidência subjectiva do imposto, volta a dizer que “Nas demais transmissões gratuitas, incluindo as aquisições por usucapião, o imposto é devido pelos beneficiários” (alínea b) do mesmo preceito).

Finalmente, no art. 6º do CIS repete então o legislador que, no que concerne às isenções subjectivas, nas transmissões gratuitas sujeitas à verba 1.2. da tabela geral de que são beneficiários, são isentos de imposto do selo, quando este constitua seu encargo, o “cônjuge ou unido de facto, descendentes e ascendentes”.

Porém, para o Acórdão fundamento, aqui a expressão “transmissão gratuita” já não inclui a usucapião.

Ora, fica-se sem se perceber por que é que não há dúvidas quanto ao facto de nos preceitos anteriores (arts. 1º e 2º do CIS) a usucapião considerar-se equiparada ou ficcionada a uma transmissão gratuita, mas já não ser assim quando se chega ao preceito relativo às isenções. É verdade que o legislador nos preceitos anteriores referiu-se sempre à usucapião e no art. 6º do CIS não o faz. Mas o problema que se pode colocar, quando muito, é o de saber se era necessário fazê-lo.

Com efeito, repare-se que o legislador no art. 2º do CIS já regula a incidência subjectiva do imposto de selo, referindo expressamente que “nas demais transmissões gratuitas, incluindo as aquisições por usucapião, o imposto é devido pelos beneficiários.” O que significa que quando se chega ao art. 6º já não há necessidade de voltar a repetir-se a expressão. Primeiro porque o objectivo do preceito está centrado na enumeração das pessoas que estão isentas de imposto e não nas operações, o que foi tratado anteriormente. Em segundo lugar, realce-se que o preceito diz expressamente que são isentos “o cônjuge ou unido de facto, descendentes e ascendentes, nas transmissões gratuitas sujeitas à verba 1.2 da tabela geral de que são beneficiários”. Isto é, o preceito ao remeter expressamente para as “transmissões gratuitas sujeitas à verba 1.2 da tabela geral” dispensa a necessidade de repetir a expressão usucapião porque o n.º 3 do art. 2º do CIS, para onde a alínea e) do ad. 6º do CIS remete, já contém, precisamente, a noção de “transmissões gratuitas” para efeitos daquela tabela onde se inclui a usucapião. O que significa que, por mera interpretação declarativa, se chega ao resultado de incluir a usucapião nas “transmissões gratuitas” para efeitos da isenção da alínea e) do art. 6º do CIS.

Finalmente, a prevalecer a tese do Acórdão fundamento, ficaria também por responder qual a razão de ser de dar tratamento diferente discriminando a usucapião das demais aquisições gratuitas, quando o objectivo da isenção prevista na alínea e) do art. 6º do CIS é o de favorecer precisamente o cônjuge ou equiparado e os descendentes e ascendentes. Não vemos razão para adoptar nesta sede uma noção restrita de “transmissão gratuita”, distinta do sentido amplo adoptado nos demais preceitos. Se o objectivo da lei é proteger as pessoas indicadas na alínea e) do art. 6º do CIS, então o mais natural é que valha a aqui a noção ampla de “transmissão gratuita” adoptado pelo legislador nos demais preceitos.

Acresce ainda que deve considerar-se contrário ao princípio da confiança e da certeza e segurança jurídica, enquanto sub-princípios do princípio do Estado de Direito, que o legislador possa utilizar, sobretudo ao nível de normas de isenção fiscal e no âmbito do mesmo imposto, os mesmos conceitos com significados opostos, para daí extrair encargos económicos sobre os contribuintes de forma pouco clara e transparente. Em face do exposto, não podemos deixar de concluir no sentido do consignado no Acórdão deste Supremo Tribunal, de 13/10/2010, proc nº0431/2010, que, “por um lado, a alínea a) do nº3 do artigo 1º do Código do Imposto de Selo, considera, desde sempre, transmissões gratuitas os casos de aquisição por usucapião de imóveis (...) E, por outro lado, o teor da alínea e) do artigo 6º do Código do Imposto de Selo é muito claro e de sentido unívoco: o cônjuge está isento do imposto de selo, quando o imposto constitua encargo seu — como teria de acontecer no caso, se não houvesse isenção legal a favor do cônjuge. E, assim, poderemos, a propósito, formular o seguinte silogismo: se o cônjuge está isento de imposto de selo nas transmissões gratuitas; e, para efeitos fiscais, a aquisição por usucapião é uma transmissão gratuita; a aquisição por usucapião pelo cônjuge está isenta de imposto de selo.”

11. Nestes termos e pelo exposto, nega-se provimento ao recurso, mantendo-se o Acórdão recorrido, e, nesta sequência, revoga-se a sentença de 1ª instância, julgando procedente a impugnação judicial e anulada a liquidação impugnada.”

Prosseguindo, temos que concluir à luz desta Jurisprudência que a equiparação entre isenção de cônjuge e isenção de descendentes deve ter lugar porque igualmente previsto na alínea e) do art. 6º do Código do Imposto de Selo.

Diversamente temos que concluir relativamente ao autor marido na medida em que não beneficia de isenção subjectiva, antes se enquadrando no quadro de incidência objectiva e subjectiva já enunciado.

Acrescente-se, ainda, que o reporte apresentado pelos autores quanto à aquisição do direito ao ido ano de 1981 não colhe pela circunstância pelos mesmos reconhecida de absoluta falta de respeito pela forma exigida para a doação em questão. Deste modo, e validamente, o facto gerador do aludido imposto tem lugar em 23/09/2004 e a liquidação notificada ao autor marido foi em data subsequente a 10/06/2006 (data do acto de liquidação) e anterior a 30/08/2006 (data da apresentação da petição inicial) pelo que não decorreram claramente os 8 anos previstos como prazo de caducidade, previsto no art. 39º, n.º 1 do CIS em conjugação com o disposto no art. 45º da LGT.

Face ao exposto procede a impugnação quanto à autora, improcedendo quanto ao autor pelos fundamentos invocados.

### III - DECISÃO

9.

Pelo exposto, revoga-se a liquidação de Imposto de Selo efectuada relativamente à autora e mantém-se a que concerne ao autor, julgando-se a impugnação parcialmente procedente.”

#### DECIDINDO NESTE STA

No presente recurso o que está em causa é saber se, no caso dos autos, é de aplicar ou não a isenção prevista na alínea e) do artº 6º do Código do Imposto de Selo (CIS). Dito de outro modo e como se equacionou na 1ª Instância: está em causa saber se está sujeita a imposto de selo a aquisição de imóvel por usucapião, titulada por escritura notarial na qual foi invocada a posse derivada de anterior doação verbal ou de partilha de bens pertencentes aos progenitores da impugnante mulher, isto tendo em conta a isenção constante do artº 6º, alínea e), do Código do imposto do Selo.

A recorrente Fazenda Pública entende que não, pois no seu modo de ver sendo a usucapião uma aquisição originária, não se pode estar a falar de uma transmissão, e daí que consequentemente não se deva falar de transmissão gratuita. Ora, como o artº 6º alínea e) do CIS se refere a transmissões gratuitas a favor de herdeiros legítimos, esta isenção não pode existir.

Por outro lado, na sentença, a meritíssima juíza entendeu que para efeitos de Imposto de selo a aquisição por usucapião é equiparada à aquisição por transmissão gratuita, citando os argumentos do acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA de 02/05/2012 tirado no recurso 746/11. E, a nosso ver com razão, pois que o n.º 1 do artº 1º do CIS refere que o imposto de selo incide sobre todos os actos, contratos, documentos, títulos, papéis e outros factos previstos na Tabela Geral, incluindo as transmissões gratuitas de bens. E no n.º 3 alínea a) do mesmo artigo e diploma, estabelece que são consideradas transmissões gratuitas designadamente as que tenham por objecto direito de propriedade sobre bens imóveis, incluindo a aquisição por usucapião. Não é pois a meritíssima juíza do tribunal *a quo* que faz uma interpretação extensiva em sede de direito fiscal, mas antes, é a própria lei que estabelece que, para efeitos de aplicação do CIS a aquisição por usucapião é tida como uma transmissão gratuita. Assim sendo é de aplicar ao caso *sub júdice* a isenção prevista na alínea e) do artº 6º do CIS.

Neste sentido o acórdão do Pleno da Secção do Contencioso Tributário supra referido subscrito pelo ora relator no qual se refere nomeadamente “*Ora, quando o legislador veio, no art. 1º, n.º 3, do CIS, dizer que para efeitos da verba 1.2 da Tabela Geral são consideradas transmissões gratuitas, designadamente a “aquisição por usucapião”, não ignorava que a usucapião não consubstancia uma aquisição translativa da propriedade, nem quis alterar essa natureza. O objectivo do legislador, visando alargar a base de incidência objectiva do imposto, foi o de equiparar, para efeitos de imposto de selo, a usucapião às transmissões gratuitas. Trata-se, por conseguinte, de uma ficção legal para efeitos fiscais. Ficção que é repetida nas normas seguintes, quando o legislador, no art. 2º do CIS, ao regular a incidência subjectiva do imposto, volta a dizer que “Nas demais transmissões gratuitas, incluindo as aquisições por usucapião, o imposto é devido pelos beneficiários” (alínea b) do mesmo preceito). Finalmente, no art. 6º do CIS repete então o legislador que, no que concerne às isenções subjectivas, nas transmissões gratuitas sujeitas à verba 1.2. da tabela geral de que são beneficiários, são isentos de imposto do selo, quando este constitua seu encargo, o “cônjuge ou unido de facto, descendentes e ascendentes”. Porém, para o Acórdão fundamento, aqui a expressão “transmissão gratuita” já não inclui a usucapião. Ora, fica-se sem se perceber por que é que não há dúvidas quanto ao facto de nos preceitos anteriores (arts. 1º e 2º do CIS) a usucapião considerar-se equiparada ou ficcionada a uma transmissão gratuita, mas já não ser assim quando se chega ao preceito relativo às isenções. É verdade que o legislador nos preceitos anteriores referiu-se sempre à usucapião e no art. 6º do CIS não o faz. Mas o problema que se pode colocar-se, quando muito, é o de saber se era necessário fazê-lo. Com efeito, repare-se que o legislador no art. 2º do CIS já regula a incidência subjectiva do imposto de selo, referindo expressamente que “nas demais transmissões gratuitas, incluindo as aquisições por usucapião, o imposto é devido pelos beneficiários.” O que significa que quando se chega ao art. 6º já*



não há necessidade de voltar a repetir-se a expressão. Primeiro porque o objectivo do preceito está centrado na enumeração das pessoas que estão isentas de imposto e não nas operações, o que foi tratado anteriormente. Em segundo lugar, realce-se que o preceito diz expressamente que são isentos “o cônjuge ou unido de facto, descendentes e ascendentes, nas transmissões gratuitas sujeitas à verba 1.2 da tabela geral de que são beneficiários”. Isto é, o preceito ao remeter expressamente para as “transmissões gratuitas sujeitas à verba 1.2 da tabela geral” dispensa a necessidade de repetir a expressão usucapião porque o n.º 3 do art. 2º do CIS, para onde a alínea e) do art. 6º do CIS remete, já contém, precisamente, a noção de “transmissões gratuitas” para efeitos daquela tabela onde se inclui a usucapião. O que significa que, por mera interpretação declarativa, se chega ao resultado de incluir a usucapião nas “transmissões gratuitas” para efeitos da isenção da alínea e) do art. 6º do CIS.”

Assim sendo, o recurso não deve ser provido e a sentença deve ser confirmada.

#### **4- DECISÃO:**

Pelo exposto acordam os Juízes deste STA em negar provimento ao recurso e em confirmar a decisão recorrida.

Custas a cargo da recorrente.

Lisboa, 20 de Fevereiro de 2013. — *Ascensão Lopes* (relator) — *Pedro Delgado* — *Valente Torrão*.

### **Acórdão de 20 de Fevereiro de 2013.**

#### **Assunto:**

*Recurso de revista excepcional. Requisitos.*

#### **Sumário:**

- I — O recurso de revista consagrado no artigo 150º do CPTA tem natureza absolutamente excepcional. Daí que apenas seja admissível nos precisos e estritos termos em que o legislador o consagrou.*
- II — Este recurso destina-se a viabilizar a reapreciação pelo Supremo Tribunal Administrativo de questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito.*
- III — Não preenche os requisitos atrás enunciados a questão de saber se, relativamente a uma reclamação graciosa deduzida pelo substituído contra uma retenção em sede de IRS feita por uma seguradora, é aplicável o estatuído no artº 133º, n.º 4 do CPPT segundo o qual, decorridos 90 dias após a apresentação da reclamação sem que esta tenha sido indeferida, se considera a mesma tacitamente deferida.*

Processo n.º 1129/12-30.

Recorrente: Director-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Recorrido: A...

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons.º Dr. Valente Torrão.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. O Director-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira veio, ao abrigo do disposto no artº 150º do CPTA, recorrer do acórdão do TCA Sul que, concedendo provimento ao recurso interposto por A... na impugnação judicial deduzida contra a liquidação de IRS do ano de 2005, revogou a respetiva sentença, ordenando a devolução do processo ao tribunal recorrido para diligências e subsequente decisão, apresentando, para o efeito, alegações nas quais conclui:

Iº) Visa o presente recurso reagir contra o Acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul no âmbito do Processo n.º 02786/08, o qual concedeu provimento ao recurso e revogou a sentença recorrida, tendo considerado em síntese que nas situações em que o substituído, objeto de retenção na fonte, pretenda impugnar judicialmente esse pagamento por conta, tem, obrigatoriamente, de, antes apresentar reclamação graciosa, junto do serviço competente da administração tributária, a qual, se não for indeferida nos 90 dias seguintes ao da apresentação, se considera deferida de forma tácita, tudo em resultado do disposto no artº. 133º, nºs 1, 2 e 4.

II<sup>a</sup>). É contra tal entendimento que se insurge a ora Recorrente, pretendendo submeter à apreciação desse Colendo Tribunal, questão que se reveste de elevada relevância jurídica e social, e de importância fundamental, cuja admissão é necessária para uma melhor aplicação do direito.

III<sup>a</sup>). Como tem sido consagrado na doutrina e na jurisprudência o recurso de revista consubstancia-se na consagração de um duplo grau de recurso jurisdicional, ainda que apenas em casos excepcionais, e tem por objetivo facilitar a intervenção do STA naquelas situações em que a questão a apreciar assim o imponha, devido à sua relevância jurídica ou social e quando a admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito (veja-se a este propósito o que se escreveu na Exposição de Motivos do CPTA, Mário Aroso de Almeida, O Novo Regime do Processo nos Tribunais Administrativos, 4<sup>a</sup> Edição, pág. 354, e ainda Vieira de Andrade, A Justiça Administrativa, 7<sup>a</sup> Edição, pág. 426).

IV<sup>a</sup>). Também a jurisprudência tem assentido, que a importância fundamental da questão há de resultar quer da relevância jurídica quer social, aquela entendida não num plano meramente teórico mas prático em termos de utilidade jurídica da revista, e esta, em termos de capacidade de expansão da controvérsia de modo a ultrapassar os limites da situação singular e que, por outro lado, a melhor aplicação do direito há de resultar da possibilidade de repetição num número indeterminado de casos futuros, em termos de garantia da uniformização do direito (veja-se, neste sentido, entre outros, os Acórdãos do STA de 20/05/09, Processo n.º 295/09 e de 29.06.2011, Processo n.º 0568/11, e Acórdão de 30/05/07, Processo n.º 0357/07).

V<sup>a</sup>). Logo, a questão decidenda subjacente ao presente recurso de revista pretende apreciar uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se reveste de importância fundamental, bem como a admissão do presente recurso é necessário para uma melhor aplicação do Direito, nomeadamente, porque a questão tem utilidade jurídica e prática, ultrapassa os limites da situação singular, bem como a melhor aplicação do Direito deve resultar na possibilidade de repetição num número indeterminado de casos futuros, em termos de garantia de uniformização do Direito.

VI<sup>a</sup>). A *vexatio quaestio*, incide, justamente, sobre a violação de normas de direito adjetivo, mais concretamente das disposições legais insitas nos art.ºs 132.º e 133º ambos do CPPT.

VII<sup>a</sup>). Assim a questão colocar-se-á da seguinte forma; O deferimento tácito da reclamação graciosa que precede a impugnação judicial em caso de pagamento por conta consagrado no n.º 4 do art.º 133.º do CPPT é aplicável - *stricto sensu* -, aos casos em que o substituído tributário interpõe reclamação graciosa da retenção na fonte, a que alude o disposto no art.º 132.º do mesmo compêndio legal?

VIII<sup>a</sup>). A questão formulada detém uma enorme relevância jurídica e social e importância fundamental, atendendo à sua relevância prática, ultrapassando inelutavelmente os limites do caso singular.

IX<sup>a</sup>). Desde logo, a relevância jurídica provem, primeiramente, do facto de o entendimento plasmado no aludido Acórdão do TCAS, não encontrar qualquer apoio ou guarida na letra da lei (aliás, facto que é assente no aludido Acórdão ao referir que “*Contudo sem prejuízo do argumento literal, que pode legitimar esta forma de operar os versados mecanismos processuais, julgamos, com respeito, não ser esse o relevante espírito do sistema*”.

X<sup>a</sup>). Donde, é inequívoco que atendendo ao elemento literal dos preceitos em questão, a reclamação graciosa donde promana o deferimento tácito é em exclusivo a reclamação graciosa que precede a impugnação judicial por pagamento por conta, não sendo aplicável aos casos em que o substituído tributário interpõe reclamação graciosa da retenção na fonte, nos termos do art.º 132º do CPPT.

XI<sup>a</sup>). Acresce ainda que, a relevância jurídica, advém do entendimento propugnado no aludido Acórdão, ser manifestamente contrário à lei e aos institutos jurídicos da retenção na fonte e do pagamento por conta.

XII<sup>a</sup>). Numa primeira ordem de razão, é insofismável que o disposto no n.º 4 do art.º 133º do CPPT, contende exclusivamente com a reclamação graciosa que tenha por objeto o pagamento por conta, ao contrário da retenção na fonte, a qual só é suscetível de impugnação autónoma pelo substituído tributário, quando tenha carácter definitivo, conforme estabelece o disposto no n.º 4 do art.º 132º do CPPT.

XIII<sup>a</sup>). Logo, a existência de qualquer ilegalidade quando a retenção na fonte tiver por base uma mera natureza de imposto por conta do imposto devido a final, é reclamável pelo substituído tributário em reclamação graciosa do ato tributário de liquidação, nunca ocorrendo, por esse facto, o deferimento tácito, enquanto instituto exclusivo da reclamação graciosa prevista no art.º 133º do CPPT.

XIV<sup>a</sup>). Atente-se ainda que, os institutos jurídicos do pagamento por conta e da retenção na fonte, consignados no disposto nos art.ºs 33º e 34º da LGT, configuram dois institutos jurídico-tributários diferentes, com características e âmbitos distintos.

XV<sup>a</sup>). Enquanto que a figura do pagamento por conta, as entregas são efetuadas pelos sujeitos passivos no período de formação do facto tributário e constituem pagamentos por conta do imposto devido a final (cfr. art.º 33º do CPPT), a retenção na fonte configura entregas pecuniárias efetuadas por dedução aos rendimentos pagos ou postos à disposição do titular do substituto tributário (cfr. art.º 34º da LGT).

XVI<sup>a</sup>). Mais, a figura jurídica-tributária autónoma do pagamento por conta constitui uma obrigação antecipatória que incide sobre algumas categorias de contribuintes e rendimentos, e não se confunde com a natureza de pagamento por conta de uma retenção na fonte, a qual configura uma mera afinidade terminológica, com a figura jurídica do pagamento por conta propriamente dito.

XVII<sup>a</sup>) Daí, estarmos patentemente, perante questão de importância fundamental, pela sua relevância jurídica e social.

XVIII<sup>a</sup>) Quanto à relevância social, tem-se entendido que advém do circunstancialismo da situação apresentar contornos indiciadores de que a solução pode ser um paradigma ou orientação para se apreciarem outros casos, ou quando tenha repercussão de grande impacto na comunidade.

XIX<sup>a</sup>). Ora, encontrando-se a solução preconizada pelo Acórdão do TCAS, fora do âmbito literal da lei, e em manifesta violação de lei substantiva vertida nos aludidos art<sup>os</sup> 132<sup>o</sup> e art<sup>o</sup> 133<sup>o</sup> ambos do CPPT, encontrando-se ainda em plena dissonância com os institutos jurídicos do pagamento por conta e da retenção na fonte, tal entendimento originará graves divergências na apreciação e aplicação das normas e na decisão em concreto pela Recorrente, das centenas de reclamações gratuitas de retenção na fonte que são anualmente interpostas, ao abrigo do disposto no art<sup>o</sup> 132<sup>o</sup> do CPPT.

XX<sup>a</sup>). Tal facto, terá, por certo, um grande impacto na comunidade, seja no âmbito dos serviços da Recorrente, tendo em conta que à luz de tal entendimento passará nestes casos a ver coartado o prazo para decisão no procedimento tributário de 6 meses a que alude o disposto no art<sup>o</sup> 57<sup>o</sup> da LGT, para 90 dias, por aplicação aos casos de retenção na fonte, da prerrogativa do deferimento tácito estatuída no n.º 4 do art<sup>o</sup> 133<sup>o</sup> do CPPT;

XXI<sup>a</sup>). Seja nos contribuintes em geral, os quais oscilarão - em face da distinção dos regimes da retenção na fonte e do pagamento por conta, e do elemento literal das normas - em saber quais os efeitos que advém na interposição de reclamação gratuita apresentada pelo substituído tributário ao abrigo do disposto no art<sup>o</sup>. 132<sup>o</sup> do CPPT

XXII<sup>a</sup>). Daí que, é manifesta a relevância social, da presente questão.

XXIII<sup>a</sup>) Por último, o presente recurso é necessário para uma melhor aplicação do direito, estando em causa a violação de lei substantiva.

XXIV<sup>a</sup>) Cumpre realçar, que a melhor aplicação do direito, há de resultar da possibilidade de repetição, num número indeterminado de casos futuros, em termos de garantia de uniformização do direito (veja-se a este propósito o entendimento expendido no Acórdão do STA de 30 de maio de 2007, proferido no recurso n.º 0357/07 e ainda Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 16.6.2010, proferido no recurso n.º 296/10).

XXV<sup>a</sup>) No caso vertente, inexistem dúvidas, que se concretizam tais requisitos.

XXVI<sup>a</sup>) Desde logo, é indubitável que em face das características do caso concreto, a questão é passível de repetição em inúmeros casos futuros, pelo que, a admissão do presente recurso contribuirá, inelutavelmente, para uma melhor aplicação e uniformização do direito.

XXVII<sup>a</sup>). Com efeito, são interpostas anualmente centenas de reclamações gratuitas de retenção fonte, pelos substituídos tributários ao abrigo do disposto no art<sup>o</sup> 132<sup>o</sup> do CPPT, daí que, as características do presente caso, revestem seguramente a possibilidade de virem a ser repetidas em inúmeros casos futuros.

XXVIII<sup>a</sup>). Mais, a decisão plasmada pelo TCAS, é contra legis e juridicamente insustentável, e suscetível de gerar incerteza e instabilidade na resolução dos litígios, pelo que se afigura imprescindível a intervenção do STA, enquanto órgão de regulação do sistema.

XXXIX<sup>a</sup>) Donde se conclui que se encontra cumprido o critério qualitativo do artigo 150<sup>o</sup> do CPTA, segundo o qual torna-se necessária a intervenção do Supremo Tribunal Administrativo para apreciar a presente questão decidenda com relevância jurídica de importância fundamental e utilidade prática, bem como para aplicar melhor o Direito, pelo que se encontra legitimado o presente recurso de revista.

XXX<sup>a</sup>) Quanto à questão de fundo, refira-se que a decisão proferida no Acórdão do TCAS, viola claramente normas de direito substantivo, designadamente os art<sup>os</sup> 132<sup>o</sup> e 133<sup>o</sup> ambos do CPPT, e não encontra qualquer respaldo ou guarida nem na letra, nem no espírito da lei, tal como se exige no disposto no art<sup>o</sup> 9<sup>o</sup> do Código Civil.

XXXI<sup>a</sup>). Não encontra guarida na letra da lei, porquanto, do elemento literal a reclamação gratuita donde promana o deferimento tácito, reconduz-se apenas e tão somente à reclamação gratuita que precede a impugnação judicial, por pagamento por conta, nos termos do n.º 4 do art<sup>o</sup> 133<sup>o</sup> do CPPT.

XXXII<sup>a</sup>). Logo, o entendimento propugnado no aludido Acórdão não tem a mínima correspondência verbal, com a letra da lei.

XXXIII<sup>a</sup>) Ao contrário do aludido entendimento, retira-se com elevada clareza do elemento literal, que o deferimento tácito da reclamação gratuita não é aplicável, aos casos em que o substituído tributário interpõe reclamação gratuita da retenção na fonte, no art<sup>o</sup> 132<sup>o</sup> do CPPT.

XXXIV<sup>a</sup>) Refira-se ainda que o entendimento sufragado no aludido Acórdão, não encontra qualquer suporte no espírito do sistema.

XXXV<sup>a</sup>) Em desabono da posição sufragada, saliente-se que o legislador, perante dois institutos autónomos, e de características distintas, conferiu à reclamação graciosa que tenha por objeto o pagamento por conta, o deferimento tácito decorridos que estejam 90 dias sobre a sua interposição – cfr. n.º 4 do artº 133º do CPPT.

XXXVI<sup>a</sup>) Todavia, é patente que o legislador pretendeu afastar tal prerrogativa aos casos de retenção na fonte, ficando vincado que só é suscetível de impugnação autónoma pelo substituído tributário, quando tenha caráter definitivo, conforme estabelece o disposto no n.º 4 do artº 132º do CPPT.

XXXVII<sup>a</sup>) Logo, o acórdão proferido pelo TCAS viola claramente os preceitos legais, constantes nos artºs 132º e 133º do CPPT, incorrendo ainda numa errónea interpretação dos institutos jurídicos do pagamento por conta e da retenção na fonte, consignado nos artºs 33º e 34º da LGT, porquanto configuram dois institutos jurídico-tributários diferentes, com características e âmbitos distintos.

XXXVIII.<sup>a</sup>) Enquanto no pagamento por conta, as entregas são efetuadas pelos sujeitos passivos no período de formação do facto tributário e constituem pagamentos por conta do imposto devido a final (cfr. artº. 33º do CPPT), a retenção na fonte configura entregas pecuniárias efetuadas por dedução aos rendimentos pagos ou postos à disposição do titular do substituto tributário (cfr. artº 34º da LGT).

XXXIX<sup>a</sup>) Atente-se que a figura jurídica-tributária autónoma do pagamento por conta, a qual constitui uma obrigação antecipatória que incide sobre algumas categorias de contribuintes e rendimentos, não se confunde com a natureza de pagamento por conta de uma retenção na fonte, a qual configura uma mera afinidade terminológica, com a figura jurídica do pagamento por conta propriamente dito.

XL<sup>a</sup>). Neste desiderato, a solução preconizada pelo Acórdão do TCAS, para além de se afastar do âmbito literal e da *mens legislatori*, viola lei substantiva vertida nos aludidos artº 132º e artº 133º ambos do CPPT, encontrando-se em plena dissonância com os institutos jurídicos do pagamento por conta e da retenção na fonte.

Nestes termos e nos mais de direito deverão V<sup>as</sup> Ex.as julgar:

- a admissibilidade do presente recurso de revista por se encontrarem preenchidos os requisitos elencados no artº 150º do CPTA;

- conceder provimento ao presente recurso, pois o entendimento preconizado pelo Acórdão do TCAS, para além de se afastar do âmbito literal e da *mens legislatoris*, viola lei substantiva vertida nos aludidos artºs 132º e 133º ambos do CPPT, encontrando-se em plena dissonância com os institutos jurídicos do pagamento por conta e da retenção na fonte.

2. Em contra-alegações veio a recorrida sustentar que não ocorrem, no caso concreto dos autos, os requisitos previstos no artº 150º do CPTA para a admissão do presente recurso.

Com efeito, a questão suscitada pela recorrente não assume relevância jurídica ou social, sendo que as considerações constantes das suas conclusões IX<sup>a</sup>) e XI<sup>a</sup>) carecem de valia jurídica, uma vez que a recorrente se limita a esbracejar contra o decidido sufragando o entendimento de que se decidiu mal.

Por outro lado, a resolução da citada questão não requer um esforço interpretativo particularmente acentuado, antes assumindo um grau de dificuldade que não ultrapassa o que é normal nas controvérsias judiciais, não se apresentando como de especial relevo jurídico.

Finalmente, inexistente qualquer divisão na jurisprudência relativamente a esta questão em concreto, dado que todas as decisões que têm vindo a ser proferidas, quer pela 1ª instância, quer pelos tribunais superiores o foram no sentido da decisão recorrida.

3. O MºPº emitiu o parecer que consta de fls. 198/199 no qual defende a não admissão do recurso, louvando-se na seguinte fundamentação:

A questão que a recorrente pretende ver apreciada consubstancia-se em saber se, relativamente a uma reclamação graciosa deduzida pelo substituído contra uma retenção em sede de IRS feita por uma seguradora, é aplicável o estatuído no artº 133º, n.º 4 do CPPT.

A nosso ver, ressalvado melhor juízo, não se verifica uma capacidade de expansão da controvérsia que legitime a admissão da revista como garantia da uniformização do direito nas vestes da sua aplicação prática.

Estamos perante uma situação pontual em que a questão não é particularmente complexa ou melindrosa do ponto de vista jurídico, nem reveste uma importância fundamental do ponto de vista social.

Aliás, embora a recorrente alegue que o acórdão recorrido viola a lei, não invoca (concretizando) que a doutrina ou jurisprudência se tenham vindo a pronunciar em sentido contrário sobre a mesma questão, tornando desse modo necessária a clarificação para se obter uma melhor aplicação do direito.

Finalmente, não se evidencia na decisão recorrida qualquer erro manifesto ou grosseiro.

4. Colhidos os vistos legais cabe agora decidir.

5. Com interesse para a decisão foram dados como provados na decisão recorrida os seguintes factos:

A) Em 15.03.2006, o Requerente deduziu Reclamação Graciosa contra a liquidação de IRS relativa ao ano de 2005 (fls. 2 a 5 do processo administrativo tributário em apenso).

B) A Reclamação Graciosa a que alude a alínea A) do probatório incidu sobre o ato de retenção na fonte de processado pela Seguradora B... (Fls. 2 a 5 do processo administrativo tributário em apenso)

C) Por despacho de 26.05.2008 proferido pelo Diretor de Finanças Adjunto a Reclamação Graciosa a que alude a alínea A) do probatório foi parcialmente deferida (fls. 41 a 48 do processo administrativo tributário em apenso)

D) Em 29.05.2008, o Requerente foi notificado do despacho referido na alínea C) supra (fls. 49 e 50 do processo administrativo tributário apenso).

6. Estando em causa nesta fase apenas a admissibilidade do recurso de revista, há que apreciar se ocorrem ou não os pressupostos exigidos pelo artº 150º do CPTA.

6.1. Dispõe o citado artº 150º o seguinte:

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

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

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

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

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

Interpretando aquele transcrito n.º 1, tem este Supremo Tribunal vindo a acentuar, repetidamente, que, pela sua estrutura, pelos requisitos que condicionam a sua admissibilidade e ainda e principalmente, pela nota de excecionalidade expressamente estabelecida na lei, não deve aquele recurso ser entendido como um recurso generalizado de revista mas como um recurso que apenas poderá ser admitido num número limitado de casos previstos naquele preceito interpretado a uma luz fortemente restritiva (Neste sentido, v. o Acórdão desta Secção do STA de 24/05/05 - Processo n.º 579/05).

Deste entendimento comunga também, o Profº Mário Aroso, quando escreve que “*não se pretende generalizar o recurso de revista, com o óbvio inconveniente de dar causa a uma acrescida morosidade na resolução final dos litígios*”, cabendo ao STA “*dosear a sua intervenção, por forma a permitir que esta via funcione como uma válvula de segurança do sistema*”. (Cfr. O Novo Regime do Processo nos Tribunais Administrativos, 2.ª edição, p. 323 e Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos, 2005, p. 150 e ss.)

Deste modo, a admissão deste tipo de recurso depende:

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

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

Ocorrerá o 1º requisito quando se verificar uma relevância prática que tenha como ponto obrigatório de referência, o interesse objetivo, isto é, a utilidade jurídica da revista e esta, em termos de capacidade de expansão da controvérsia de modo a ultrapassar os limites da situação singular e não uma mera relevância teórica medida pelo exercício intelectual, mais ou menos complexo, que seja possível praticar sobre as normas discutidas.

Quanto ao 2º requisito - a melhor aplicação do direito - há de resultar da possibilidade de repetição, num número indeterminado de casos futuros, em termos de garantia de uniformização do direito (Neste sentido, v., entre outros, os Acórdãos desta Secção do STA de 20/05/09 - Processo n.º 295/09 e de 29.06.2011 - Processo n.º 0568/11).

Ainda de acordo com o que ficou escrito no Acórdão desta Secção do STA de 30/05/07 - Processo n.º 0357/07:

“(…) o que em primeira linha está em causa no recurso excecional de revista não é a solução concreta do caso subjacente, não é a eliminação da nulidade ou do erro de julgamento em que porventura caíram as instâncias, de modo a que o direito ou interesse do recorrente obtenha adequada tutela jurisdicional. Para isso existem os demais recursos, ditos ordinários. Aqui, estamos no campo de um recurso excecional, que só mediatamente serve para melhor tutelar os referidos direitos e interesses. Em primeira linha, o que se visa é submeter à apreciação do tribunal de revista excecional a apreciação de uma questão que, pela sua importância jurídica ou social, tenha importância fundamental; ou permitir a pronúncia desse mesmo tribunal quando ela seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito”.

Finalmente, e na mesma senda da doutrina anterior, o acórdão deste STA de 19.09.2012, veio reafirmar o seguinte:

“A jurisprudência das duas Secções deste Supremo Tribunal Administrativo (Contencioso Administrativo e Contencioso Tributário) perante o disposto no n.º 1 daquele preceito da lei adjetiva “Das decisões proferidas em 2ª instância pelo Tribunal Central Administrativo pode haver, excecionalmente, revista para o Supremo Tribunal Administrativo quando esteja em causa a apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para a melhor aplicação do direito”, vem acentuando repetida, uniforme e pacificamente o carácter estritamente excecional deste recurso jurisdicional,

Pois que se não trata de recurso ordinário de revista, mas antes, como de resto o legislador cuidou de sublinhar na Exposição de Motivos das Propostas de Lei n.º 92/VII e 93/VIII, de uma “válvula de segurança do sistema” a utilizar apenas e só nos estritos pressupostos que definiu,

Quer dizer, quando esteja em causa a apreciação de uma questão que pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para a melhor aplicação do direito.

E no preenchimento dos conceitos indeterminados acolhidos pelo legislador, a saber: relevância jurídica ou social de importância fundamental da questão suscitada e a clara necessidade da admissão do recurso para uma melhor aplicação do direito, a jurisprudência deste Supremo Tribunal vem doutrinando e sublinhando que apenas se verifica ocorrer aquela relevância jurídica ou social quando a questão a apreciar seja de complexidade superior ao comum em razão da dificuldade das operações exegéticas a efetuar, de enquadramento normativo especialmente complexo, ou da necessidade de compatibilizar diferentes regimes potencialmente aplicáveis.

E no que concerne à clara necessidade da admissão deste recurso para a melhor aplicação do direito a jurisprudência sublinha, concordante e uniformemente, que há de resultar da capacidade de expansão da controvérsia de modo a ultrapassar os limites da situação singular, designadamente quando o caso concreto revele seguramente a possibilidade de ser visto como um tipo, contendo uma questão bem caracterizada, passível de se repetir em casos futuros e cuja decisão nas instâncias seja ostensivamente errada ou juridicamente insustentável,

Ou quando suscite fundadas dúvidas, nomeadamente por se verificar divisão de correntes jurisprudenciais ou doutrinárias, gerando incerteza e instabilidade na resolução dos litígios... (Neste sentido, os acórdãos de 31.03.2011, processo n.º 232/11, da 1ª Secção e de 30.12.2012, processo n.º 182/12, desta Secção de Contencioso Tributário).”

**6.2.** Ora, a questão que a recorrente pretende ver apreciada nesta revista é a de saber se, relativamente a uma reclamação graciosa deduzida pelo substituído contra uma retenção em sede de IRS feita por uma seguradora, é aplicável o estatuído no artº 133º, n.º 4 do CPPT segundo o qual, decorridos 90 dias após a apresentação da reclamação sem que esta tenha sido indeferida, se considera a mesma tacitamente deferida.

O acórdão recorrido decidiu positivamente esta questão nos seguintes termos:

“Na realidade, quanto ao IRS, tributo em causa nos autos, impõe-se, por virtude do disposto no artº. 98º, n.º 1 CIRS, afirmar a, como regra geral, natureza de pagamentos por conta, que deve ser conferida à retenção na fonte, resultante de o apontado normativo mencionar que as importâncias deduzidas, pelas entidades obrigadas, o são “*por conta do imposto respeitante ao ano em que esses atos ocorrem*”. Acresce, ser seguro e incontestado, que a retenção na fonte, de importâncias referentes a IRS, só não encerra pagamento por conta do imposto, quanto aos rendimentos submetidos às taxas liberatórias especiais, previstas no artº. 71º CIRS, na condição de o contribuinte não optar pelo seu englobamento no rendimento global do ano, situação em que readquire o cariz de pagamento por conta. Assim sendo, ao invés do sustentado pelo Rdo, não se trata de uma “*mera afinidade terminológica*”, mas da afirmação explícita e inequívoca, pelo legislador, da natureza de pagamentos por conta, para a generalidade dos casos de retenção na fonte, em cédula de IRS.

Estabelecida esta premissa, dirigindo atenções para as vias de reação que se devem ter por facultadas ao substituído, em ordem a poder atacar, graciosa e contenciosamente, ilegalidades registadas nos casos de retenção na fonte, a que seja sujeito, apresenta-se-nos lógico e ajustado, um arsenal compatível com a detetada existência de retenções a título definitivo e, outras, na condição de pagamentos por conta do imposto devido a final. Deste modo, com facilidade, para o primeiro tipo de casos, por previsão explícita do artº. 132º, n.º 4 CPPT, tem de assumir-se que o substituído pode lançar mão do mesmo regime de atuação facultado, pelo artº. 132º CPPT, ao substituto, enquanto que, no segundo tipo de situações (*quando a retenção equivale a pagamento por conta*), na esteira do que, fundada e autorizadamente, propõe o Exmo. Conselheiro Jorge Lopes de Sousa, ao substituído assiste a faculdade de se socorrer do regime, integral, positivado no artº. 133º CPPT.

Resumindo, nas situações, como a julganda, em que o substituído, objeto de retenção na fonte, referente a rendimentos sujeitos a IRS, pretenda impugnar judicialmente esse pagamento por conta, alegando erro sobre os pressupostos da sua existência ou do seu quantitativo, tem, obrigatoriamente,

de, antes, apresentar reclamação graciosa, junto do serviço competente da administração tributária/at, a qual, se não for indeferida nos 90 dias seguintes ao da apresentação, se considera deferida de forma tácita, tudo em resultado do disposto no art.º 133.º, n.ºs 1, 2 e 4 CPPT”.

Para assim decidir o acórdão recorrido invocou doutrina e outras normas legais.

**6.3.** Ora, desde já se dirá que a interpretação feita pelo acórdão recorrido não evidencia qualquer erro grosseiro, não estando a decisão ostensivamente errada.

Aliás, o acórdão faz apelo a doutrina particularmente autorizada e, embora nele não seja referido, o entendimento ali expresso segue a jurisprudência daquele mesmo Tribunal de que são exemplo os acórdãos (citados no n.º 50 das contra-alegações do recorrido – fls. 179) de 20.09.2005 e de 02.06.2009 proferidos nos Processos n.ºs 004550/05 e 03032/09, respetivamente.

Deste modo, não se pode afirmar que é juridicamente insustentável a tese sufragada no acórdão recorrido, não se suscitando, sequer, fundadas dúvidas sobre a bondade da decisão por inexistir divisão de correntes doutrinárias ou jurisprudenciais suscetíveis de gerar incerteza e instabilidade na resolução da questão.

Aliás, a recorrente, embora reputando a decisão contrária à lei nem sequer invoca que a doutrina e/ou jurisprudência se tenham vindo a pronunciar em sentido contrário sobre a questão, tornando, desse modo, necessária a sua clarificação para se obter uma melhor aplicação do direito.

Por outro lado, tendo presente o decidido no acórdão recorrido, temos que a questão em análise não se apresenta como particularmente difícil ou confusa do ponto de vista jurídico, não demandando a sua resolução a realização de operações exegéticas de especial dificuldade jurídica, reconduzindo-se a uma tarefa de interpretação das normas em causa conjugadas com outras de outros diplomas

Finalmente, também se não vislumbra uma especial “*relevância social*” na resolução da dita questão, por não se detetar um interesse comunitário significativo nessa apreciação e resolução, tendo em conta que se trata de norma que vigora na ordem jurídica há muitos anos e a sua interpretação raramente tem sido questionada junto dos tribunais.

**6.4.** Por todo o exposto, não correspondendo o recurso excecional de revista à introdução generalizada de uma nova instância de recurso e não podendo ser utilizado para a imputação de erros de julgamento ao acórdão recorrido sem a verificação dos requisitos previstos no art.º 150.º do CPTA, não pode ser admitido o presente recurso.

**7.** Nestes termos e pelo exposto, por falta dos pressupostos legais, não se admite o presente recurso de revista.

Custas pela Recorrente.

Lisboa, 20 de Fevereiro de 2013. — *João António Valente Torrão* (relator) — *Dulce Neto* — *Alfredo Madureira*.

## Acórdão de 20 de Fevereiro de 2013.

### Assunto:

*Erro na forma do processo. Convolação. Prescrição. Impugnação judicial. Oposição à execução Fiscal.*

### Sumário:

- I — O erro na forma do processo, constitui uma nulidade de conhecimento oficioso, decorrente do uso de um meio processual inadequado à pretensão de tutela jurídica formulada em juízo (aferindo-se, pois, pelo pedido), que impõe a convolação do processo para a forma adequada (art. 97.º, n.º 3, da LGT e art. 98.º, n.º 4, do CPPT), apenas com a anulação dos actos que não possam aproveitar-se para a forma processual adequada sem a diminuição das garantias de defesa (art. 199.º, n.ºs 1 e 2, do CPC).*
- II — A impugnação judicial não é meio processual adequado ao pedido de declaração da prescrição de obrigações tributárias (sem prejuízo desta aí ser apreciada como pressuposto da manutenção ou não da utilidade da lide), nem a prescrição constitui causa de pedir admissível em sede de impugnação judicial, pois se trata de questão que não respeita à validade da liquidação, mas à possibilidade da cobrança coerciva da dívida que nela teve origem.*

- III — *O facto de na citação efectuada ao executado por reversão serem indicados como meios de reacção possíveis a oposição à execução fiscal e a impugnação judicial não significa de modo algum que o citado possa optar sem critério por um daqueles meio processuais, mas, ao invés, que lhe estão abertas aquelas duas vias judiciais, que devem ser escolhidas de acordo com a pretensão de tutela judicial a deduzir e os fundamentos que a suportam.*
- IV — *Verificado o erro na forma do processo, não há que proceder à convalidação para a forma processual que seria adequada, por inutilidade (cf. art. 137.º do CPC), se for manifesta a intempestividade relativamente a esta última.*
- V — *Porque a prescrição pode ser conhecida quer pelo juiz quer pelo órgão de execução fiscal (cf. art. 175.º do CPPT), tem-se admitido a convalidação de uma petição inicial em que seja pedida a prescrição, e que não sirva à forma processual escolhida, em requerimento dirigido à execução fiscal.*

Processo n.º 1147/12-30.

Recorrente: A...

Recorrida: Fazenda Pública.

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

Recurso jurisdicional da sentença proferida no processo de impugnação judicial com o n.º 1050/11.7BEBRG

### 1. RELATÓRIO

1.1 A... (a seguir Impugnante ou Recorrente) fez dar entrada no Serviço de Finanças de Braga 2 uma petição na qual, invocando o art. 99.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), disse que, na sequência do indeferimento de reclamação graciosa, «vem [...] apresentar *Impugnação Judicial*» contra as liquidações de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) dos anos de 2002, 2003 e 2004.

Concluiu pedindo que sejam declaradas «*prescritas as dívidas exequendas*», bem como pedindo a condenação «*da Fazenda Pública, nos termos do artigo 53.º da LGT e 171.º do CPPT, no pagamento de uma indemnização, correspondente aos custos suportados pelo impugnante com a prestação de garantia com vista à sustação da presente execução*» e a condenação do «*Exequente [...] a indemnizar o Impugnante na quantia correspondente às despesas eu este tiver de suportar com o presente processo*».

Para tanto, alegou diversa factualidade da qual considera poder extrair-se a conclusão de que as dívidas exequendas estão prescritas.

1.2 O Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga proferiu sentença, na qual, julgando verificado o erro na forma do processo, absolveu a Fazenda Pública da instância.

Isto, em resumo, porque considerou que a impugnação judicial não é o meio processual adequado para apreciar a questão – prescrição das dívidas exequendas – suscitada na petição inicial e que não é possível convolar esta para a forma processual adequada, que seria a oposição à execução fiscal, uma vez que na data em que deu entrada estava já esgotado o prazo para deduzir oposição.

1.3 O Impugnante não se conformou com essa sentença e dela recorreu para o Tribunal Central Administrativo Norte, recurso que foi admitido, com subida imediata e nos próprios autos.

1.4 O Recorrente apresentou a motivação do recurso, que resumiu em conclusões do seguinte teor:

«*I. Vem o presente recurso interposto da douta sentença em que o Tribunal a quo, para além do mais e para o que aqui nos interessa, não decidiu o mérito da causa, aclarando [sic] verificado o erro na forma do processo, nulidade invocada ao abrigo dos artigos 199.º e 202.º, ambos do CPC, em conjugação com o disposto nos artigos 97.º, n.º 1, alínea a), e 99.º, ambos do CPPT;*

*II. Assim como, decidiu, no que diz respeito à possibilidade [de] convalidação da Impugnação Judicial em Oposição à Execução, ao abrigo do disposto no artigo 97.º, n.º 3, da Lei Geral Tributária em conjugação com o artigo 98.º, n.º 4, do CPPT, não determinar a convalidação dos presentes autos em Oposição à Execução Fiscal, invocando que tal configuraria a prática de um acto inútil a que o Tribunal deve obstar, face à sua extemporaneidade, ultrapassado o prazo de 30 dias (cfr. artigo 137.º, do CPC).*

*III. Nestes termos, conclui o Tribunal a quo na douta sentença que tendo ocorrido erro na forma do processo e não podendo os autos serem aproveitados para prosseguirem sob a forma de processo determinada na lei, impõe-se a anulação de todo o processado, com a consequente absolvição da instância da Fazenda Pública, ao abrigo do artigo 288.º, n.º 1, alínea b), do CPC.*

*IV. Posto isto, por não se conformar com essa sentença, não resta ao Impugnante, ora Recorrente, senão recorrer do mesmo pela presente via e com os fundamentos que se seguem.*

*V. Com efeito, relativamente à nulidade de erro na forma do processo de impugnação judicial, o Recorrente apenas utilizou esse mecanismo judicial porquanto lhe foi comunicado na Notificação da Administração Tributária (doravante apenas AT), de 24 de Janeiro de 2011.*

*VI. Como é bom de ver, foi a própria AT que indicou ao Recorrente, como de resto é de lei, os meios judiciais de “oposição” ou “impugnação” da Execução Fiscal por reversão que antecede.*



VII. Nesse sentido, a Impugnação Judicial apresentada pelo Recorrente, em 6 de Junho de 2011, foi apresentada, em outros dispositivos normativos, ao abrigo do artigo 22.º, n.º 4, da LGT, com remissão para o artigo 102.º, n.º 1, alínea c), do CPPT.

VIII. Isto posto, a impugnação judicial pode ser entendido como meio próprio junto dos Tribunais, ao abrigo do artigo 22.º, n.º 4, da LGT.

IX. Entende, por essa via de razão, que a Impugnação Judicial, por se encontrar conforme a Lei deveria (e deve) ser atendida e decidida.

X. Pelo que, conhecido o mérito das questões invocadas pelo Recorrente, na Impugnação Judicial, deve a mesma ser absolutamente procedente.

XI. Sem prescindir, mesmo que assim não se entenda, que tal forma não era a correcta, o que o Recorrente apenas concebe por mera hipótese de raciocínio, o Tribunal a quo sempre teria que, oficiosamente, nos termos do disposto no artigo 97.º, n.º 3, da LGT e artigo 98.º, n.º 4, do CPPT, convolar o processo para a forma adequada.

XII. Considerando que a Impugnação Judicial foi apresentada pelo Recorrente atempadamente, não pode ser o facto de uma possível Oposição à Execução Fiscal ter um prazo de 30 dias para ser apresentada, que irá obstar a tal convalidação.

XIII. Nesse sentido, considerando que a impugnação judicial foi tempestivamente apresentada, nada poderá obstar à sua convalidação na forma correcta face aos artigos 99.º e 204.º do CPPT.

XIV. Assim, deveria ter ordenada, oficiosamente, o Tribunal a quo, a convalidação do processo de Impugnação Judicial em processo de Oposição à Execução Fiscal.

XV. Por todo o exposto, mal andou o Mmº Juiz de Direito [do Tribunal] a quo, sendo, pois, de revogar a decisão recorrida.

XVI. A não ser assim, o que o Recorrente não concebe, sempre teria de ocorrer a convalidação do processo de impugnação judicial em requerimento de arguição de dirigido ao Chefe do Serviço de Finanças,

XVII. Isto, claro está, ao abrigo do artigo 97.º, n.º 3, da LGT em conjugação com o artigo 98.º, n.º 4, do CPPT.

XVIII. Aliás, como bem nota a Jurisprudência que admite a convalidação de petições iniciais de processos judiciais tributários em requerimentos dirigidos ao chefe de repartição de finanças.

XIX. Atento o que se acaba de concluir e face aos dispositivos normativos invocados, importa pois ordenar a convalidação dos autos de Impugnação Judicial em Requerimento dirigido à AT (cfr. Sentença do TAF de Braga, de 12 de Junho de 2009, Processo n.º 1612/11.2BEBRG).

XX. Nestes termos, bem ao invés do que a douta sentença decidiu, deveria o Tribunal a quo, concluindo pelo erro na forma do processo, ordenar a convalidação do processo de impugnação judicial em requerimento dirigido à AT.

XXI. E, conseqüentemente, determinar-se a convalidação da petição de Impugnação Judicial em requerimento, a ser junto ao processo de execução fiscal, dirigido à AT.

*Termos em que deve [...]:*

a) Julgar-se totalmente procedente o Recurso interposto, nos termos da motivação e conclusões constantes dele;

b) Por via disso, declarar-se a revogação da douta sentença;

Decidindo

c) Por essa via de razão, que a Impugnação Judicial, por se encontrar conforme com a Lei deveria (e deve) ser atendida e decidida.

d) E, conseqüentemente, conhecido o mérito das questões invocadas pelo Recorrente, na Impugnação Judicial, deve a mesma ser absolutamente procedente.

Ou, em alternativa,

e) Ser ordenada a convalidação da petição inicial de impugnação judicial, na forma de processo adequada, quer seja em Oposição de Execução Fiscal, quer seja em Requerimento dirigido a todo tempo à AT».

1.5 A Fazenda Pública não contra alegou.

1.6 O Tribunal Central Administrativo Norte declarou-se incompetente em razão da hierarquia e declarou competente o Supremo Tribunal Administrativo, ao qual o processo foi remetido a pedido do Recorrente.

1.7 Recebidos os autos neste Supremo Tribunal Administrativo, foi dada vista ao Ministério Público e o Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de que seja concedido provimento ao recurso com a seguinte fundamentação:

«Não se desconhece o sentido maioritário da jurisprudência que vai no sentido de que, estando em causa fundamento de oposição previsto no art. 204.º do C.P.T.T., é de entender ser este meio o meio adequado para o contribuinte reagir – assim, também o ac. do S.T.A. de 29-9-10 proferido no 0127/10 que foi citado no parecer produzido pelo M.ºP.º em 1.ª instância, o qual, no entanto, é relativo a fundamento diverso da prescrição.

*Estando em causa a prescrição, embora esta se encontre também prevista naquele dispositivo – cfr. ainda art. 204.º n.º 1 alínea d) do C.P.P.T. –, há um conjunto de argumentos que podem levar a decidir que a impugnação é um meio adequado para a apreciar.*

*São eles os seguintes:*

- repercutir os seus efeitos também na anulação do acto tributário impugnado;
- impedir que o contribuinte seja chamado a pagar a quantia a que aquele acto se refere; e
- ser de conhecimento oficioso – art. 175.º do C.P.P.T. –, poder fundar declaração de inutilidade superveniente da lide – nesse sentido, Jorge Lopes de Sousa em C.P.P.T. An. e Com., 2011, Vol. II, p. 110, que refere o ac. do S.T.A. de 28-6-06, proferido no proc. 189/06, acessível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

*Poderemos acrescentar que:*

- os fundamentos indicados para a impugnação no art. 99.º do C.P.P.T. não são taxativos;
- a interpretação que se defende de ser de conhecer da prescrição em impugnação é ainda aquela que corresponde ao direito à tutela plena, efectiva e em tempo útil de todos os direitos ou interesses legalmente protegidos que vem afirmado em várias normas directamente aplicáveis ao caso – arts. 268.º n.º 4 da C.R.P., 9.º n.º 1 da L.G.T. e 96.º do C.P.P.T.;

- também quanto à prescrição, em geral, se encontra previsto que, não sendo a mesma extintiva do direito, produz efeitos no exercício judiciário que seja efectuado pelo beneficiário em termos deste se “opor, por qualquer modo” – art. 303.º n.º 1 do C. Civil, disposição a que na dívida parece ser de recorrer por aplicação subsidiária prevista no art. 2.º alínea e) do C.P.P.T.».

1.8 Os Juizes Conselheiros adjuntos tiveram vista.

1.9 As questões que cumpre apreciar e decidir são as de saber se a sentença recorrida fez errado julgamento quando julgou verificado o erro na forma do processo; na negativa, se fez errado julgamento quando considerou inviável a convoção da petição inicial em petição de oposição à execução fiscal; ainda na negativa, se deveria o Juiz do Tribunal *a quo* ter ordenada a convoção dessa peça processual em requerimento dirigido ao órgão de execução fiscal.

## **2. FUNDAMENTAÇÃO**

### **2.1 DE FACTO**

Em ordem a apreciar a questão da possibilidade de convoção da petição inicial, a sentença recorrida efectuou o julgamento da matéria de facto nos seguintes termos:

«A) *Encontra-se a correr termos no Serviço de Finanças de Braga - 2, o processo de execução fiscal n.º 3425200401041797 e aps., revertido contra A..., ora impugnante, na qualidade de responsável subsidiário, cuja devedora originária é “B..., Lda.”, para cobrança de dívidas de IVA dos anos de 2002, 2003 e 2004, no valor de € 8.978,40, cfr. pef. apenso;*

B) *A 31.01.2011, foi o ora impugnante citado para a execução, cfr. fls. 35 e 36 do apenso;*

C) *A 6.04.2011, o impugnante apresentou reclamação graciosa, cfr. fls. 42 a 52 do apenso;*

D) *A 19.05.2011, por despacho do Chefe de Finanças, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido, foi a reclamação graciosa arquivada, cfr. fls. 65 do apenso;*

E) *A 20.05.2011, foi o impugnante notificado do arquivamento, cfr. fls. 66 e 67 do apenso;*

F) *A 6.06.2011, deu entrada a presente impugnação judicial, cfr. fls. 5 a 17 dos autos».*

### **2.2 DE DIREITO**

#### **2.2.1 AS QUESTÕES A APRECIAR E DECIDIR**

O Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, perante uma petição apresentada como impugnação judicial, considerou verificada a nulidade por erro na forma do processo, uma vez que o pedido formulado – declaração de prescrição das dívidas exequendas – não se adequa à forma processual escolhida; considerou também que o fundamento invocado – prescrição – não é próprio da impugnação judicial, mas da oposição à execução fiscal, sendo que o impetrante não questiona a legalidade das liquidações que estiveram na origem das dívidas exequendas, mas apenas a prescrição das respectivas obrigações tributárias. O Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga ponderou ainda a possibilidade de convolar a petição inicial para o meio processual adequado, mas concluiu pela negativa, uma vez que na data em que a petição inicial foi apresentada estava já esgotado o prazo para deduzir oposição à execução fiscal. Por tudo isso, decidiu-se pela absolvição da Fazenda Pública da instância.

O Impugnante não se conformou com essa decisão e dela interpôs recurso para o Tribunal Central Administrativo Norte, recurso que prossegue neste Supremo Tribunal Administrativo após declaração de incompetência daquele Tribunal em razão da hierarquia. Sustenta, em síntese, se bem interpretamos as alegações de recurso e respectivas conclusões,

- primeiro, que a sentença decidiu mal quanto à matéria do erro na forma do processo, pois, deveria ter conhecido do mérito da impugnação judicial (cfr. conclusão X), o que implica que se considere que a declaração de prescrição é pedido adequado à forma processual, bem como que a prescrição é admissível como causa de pedir na impugnação judicial;

- segundo, que utilizou a impugnação judicial porquanto foi um dos meios de reacção judicial que lhe foram indicados como possíveis na citação que lhe foi efectuada e porque está previsto no art. 22.º, n.º 4, da LGT (cfr. conclusões V a IX);

- terceiro e para a eventualidade de se considerar verificado o erro na forma do processo, que sempre seria possível a convolação, não sendo obstáculo o facto de estar já esgotado o prazo para a oposição à execução fiscal na data em que deu entrada a petição inicial, uma vez que o prazo para impugnar foi respeitado (cfr. conclusões XI a XV);

- quarto, que ainda que assim não se entenda, sempre deveria considerar-se possível a convolação da petição inicial em requerimento dirigido ao chefe do órgão de execução fiscal (cfr. conclusões XVI a XXIII).

Cumpra, pois, apreciar e decidir, sendo que, como deixámos dito em 1.9, as questões a dirimir são as de saber se a sentença recorrida fez errado julgamento quando anulou todo o processado e absolveu a Fazenda Pública por considerar verificado o erro na forma do processo o que passa por indagar, (i) se ocorre ou não a nulidade por erro na forma do processo, designadamente, se a prescrição pode ser pedido (e fundamento) em sede de impugnação judicial, (ii) se os termos em que foi efectuada a citação são susceptíveis de ter induzido o ora Recorrente em erro, a relevar, quanto ao meio processual por que podia defender-se e, finalmente, (iii) se é possível a convolação da petição inicial para a forma processual adequada, seja a oposição à execução fiscal, seja o requerimento endereçado ao órgão de execução fiscal.

### 2.2.2 DO ERRO NA FORMA DO PROCESSO

A sentença decidiu no sentido da verificação do erro na forma do processo que, como é sabido, se afere pela adequação do meio processual utilizado ao fim por ele visado: se o pedido formulado pelo autor não se ajusta à finalidade abstractamente figurada pela lei para essa forma processual ocorre o erro na forma do processo <sup>(1)</sup>.

No caso *sub judice*, os pedidos formulados em juízo – que deixámos transcritos em 1.1 – são de declaração da prescrição das dívidas exequendas (que tiveram origem nas liquidações impugnadas) e de condenação da AT no pagamento de indemnizações pela prestação da garantia e pelas despesas com o processo.

Deixando de fora os pedidos de condenação da AT no pagamento de indemnizações (pela sua dependência do primeiro pedido), diremos que o meio processual adequado para formular em juízo a pretensão de que seja declarada a prescrição das dívidas exequendas seria a oposição à execução fiscal, como bem decidiu a sentença recorrida, e nunca a impugnação judicial.

Na verdade, a impugnação judicial é o meio processual adequado para obter a anulação de um acto praticado pela AT, ou a declaração da sua nulidade ou inexistência (cfr. art. 124.º, n.º 1, do CPPT), quer as ilegalidades que afectem o acto ocorram directamente em relação a este, quer ocorram relativamente a actos procedimentais preparatórios cuja ilegalidade se repercute no acto subsequente que tenha aqueles como pressuposto.

Mas, sem prejuízo do carácter exemplificativo do rol do art. 99.º do CPPT <sup>(2)</sup>, as ilegalidades susceptíveis de integrar fundamento de impugnação judicial são apenas as que afectem a validade ou existência do acto; já as circunstâncias posteriores à prática do acto, que não afectam a sua validade, mas que possam afectar a exigibilidade da obrigação tributária liquidada são fundamento de oposição à execução fiscal, nos termos do art. 204.º do CPPT, não podendo, em regra, ser apreciadas em processo de impugnação judicial.

Daí que o pedido a formular em processo de impugnação judicial seja, também em regra, o de anulação do acto impugnado (as mais das vezes de liquidação), podendo ser também o de declaração da nulidade ou da inexistência desse acto; mas já não será adequado àquela forma processual o pedido de extinção da obrigação tributária decorrente, designadamente, da prescrição <sup>(3)</sup>.

Assim, «quando se apresenta uma petição de impugnação judicial invocando causa de inexigibilidade da obrigação tributária (como o pagamento ou a prescrição ou a falta de notificação do acto de liquidação) haverá, em regra, um erro na forma de processo, susceptível, em alguns casos, de justificar a convolação, nos termos do n.º 4 do art. 98.º do CPPT» <sup>(4)</sup>.

O pedido formulado na petição inicial foi o de que sejam declaradas prescritas as obrigações tributárias decorrentes das liquidações de IVA dos anos de 2002, 2003 e 2004. É certo que este Supremo Tribunal Administrativo tem adoptado uma posição de grande flexibilidade na interpretação do pedido quando, em face das concretas causas de pedir invocadas, se possa intuir qual a verdadeira pretensão de tutela jurídica e esta se reconduza à, ou tenha implícita a, anulação das liquidações de impostos. Mas, no caso *sub judice*, é seguro que o Impugnante não visa discutir a legalidade das liquidações, nem pretende a anulação das mesmas, mas pretende apenas que as obrigações tributárias decorrentes daquelas liquidações não são exigíveis.

Nenhuma censura merece, pois, o juízo formulado pelo Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, de que se verifica a nulidade por erro na forma do processo <sup>(5)</sup>.

É certo que a jurisprudência tem vindo a admitir a apreciação da prescrição em sede de impugnação judicial. No entanto, como resulta da consulta dos diversos arestos em que foi admitido ou adoptado esse entendimento, essa apreciação nunca é feita a título principal, mas apenas inci-

dentalmente, como forma de aferir da utilidade ou não da prossecução do processo de impugnação judicial. Explicando:

Se numa impugnação judicial for pedida a anulação de um acto de liquidação e os autos fornecerem elementos que permitam concluir seguramente que a correspondente obrigação tributária está prescrita, deverá declarar-se extinta a instância por inutilidade superveniente da lide. Isto, porque, qualquer que fosse o sentido da decisão a proferir na impugnação judicial, nunca poderia ser exigido ao impugnante o pagamento da dívida que teve origem naquela liquidação.

Assim, nesses casos, a prescrição da obrigação tributária deverá ser apreciada em processo de impugnação judicial, como pressuposto da decisão sobre a não manutenção de utilidade no prosseguimento da lide, questão esta que o tribunal deve apreciar nesse processo <sup>(6)</sup>.

No entanto, no caso *sub judice* não está em causa a apreciação da prescrição a título incidental, como possível motivo de inutilidade superveniente da lide, mas apreciação da prescrição a título autónomo, como pedido formulado na impugnação judicial, e essa, como deixámos já dito, não é admissível.

Finalmente, note-se que do entendimento que subscrevemos não resulta compressão alguma do direito à tutela judicial efectiva dos direitos ou interesses legalmente protegidos do executado, como parece sugerir o Procurador-Geral Adjunto no seu parecer. É que sempre o executado poderá suscitar a prescrição em sede de oposição à execução fiscal ou, mesmo estando precludido o prazo para se opor, mediante requerimento dirigido ao órgão de execução fiscal, com possibilidade de reclamação judicial de eventual decisão de indeferimento.

É seguro, pois, que a prescrição não constitui fundamento de impugnação judicial nem pedido a formular nessa forma processual, motivo por que o recurso não pode ser provido com o primeiro dos fundamentos invocados.

### 2.2.3 DO ERRO NA CITAÇÃO QUANTO AOS MEIOS DE DEFESA INDICADOS

Sustenta também o Recorrente que a impugnação judicial lhe foi indicada, quando da citação, como um dos meios possíveis de reacção, motivo por que não pode ser prejudicado por eventual erro nessa indicação.

Na verdade, nunca o interessado que tenha sido induzido em erro por acto de entidade pública poderá sair prejudicado, como resulta inequivocamente do n.º 4 do art. 37.º do CPPT.

Mas, salvo o devido respeito, não pode concluir-se que tenha existido erro nos termos em que foi efectuada a citação da ora Recorrente. Aí, e bem, porque assim o impõe o n.º 4 do art. 22.º da LGT <sup>(7)</sup>, foi-lhe indicada a possibilidade de impugnar judicialmente (e de reclamar graciosamente) as liquidações que deram origem às dívidas exequendas; como também lhe foi indicado como meio de reacção a oposição à execução fiscal.

Mas, como é bom de ver, o facto de na citação efectuada ao executado por reversão serem indicados como meios de reacção a oposição à execução fiscal e a impugnação judicial não significa de modo algum que ele possa optar sem critério por qualquer um daqueles meios processuais; significa, ao invés, que lhe estão abertas aquelas duas vias judiciais, mas que devem ser escolhidas de acordo com a pretensão de tutela judicial a deduzir e os fundamentos que a suportam.

Na escolha dos meios processuais de defesa – e poderão até ser usados ambos os referidos – sempre haverá que respeitar o âmbito de cada um deles, não podendo a opção ficar ao arbítrio do executado por reversão.

O recurso também não será provido com este fundamento.

### 2.2.4 DA CONVOLAÇÃO DA PETIÇÃO INICIAL

Questiona também o Recorrente a sentença na parte em que nesta se julgou inviável a sanação da nulidade por erro na forma do processo, imposta pelo art. 97.º, n.º 3, da LGT, e pelo art. 98.º, n.º 4, do CPPT, com o fundamento de que na data em que a petição inicial deu entrada em juízo estava já precludido o prazo para deduzir oposição <sup>(8)</sup>.

E fá-lo sob uma dupla argumentação: primeiro, a tempestividade a considerar para efeito de aferir se é viável a convolação é a tempestividade do meio processual utilizado e não a do meio processual que seria o adequado; segundo, ainda que não seja possível a convolação para a oposição à execução fiscal, sempre será de admitir a convolação da petição inicial em requerimento dirigido ao chefe do órgão de execução fiscal.

2.2.4.1 Quanto ao primeiro daqueles argumentos, é manifesta a falta de razão do Recorrente.

Na verdade, a fim de aferir da viabilidade do prosseguimento do processo, o requisito da tempestividade há-de referir-se, evidentemente, à forma processual adequada e não à que erradamente foi utilizada. Aliás, sempre o juiz a quem for apresentada a petição inicial na sequência da convolação terá de controlar se estão verificados todos os requisitos legais da sua admissibilidade, nomeadamente a tempestividade.

«[N]o que concerne à tempestividade, deverá atender-se ao prazo previsto para utilização do meio processual adequado, pois, uma vez efectuada a convolação é apenas relativamente ao meio processual adequado que ela produzirá efeitos, tudo se passando, após a convolação, como se a petição tivesse

*sido apresentada no âmbito desse meio processual próprio: assim, será irrelevante, para efeito da convalidação que a petição seja intempestiva para o meio processual inadequado que foi indevidamente utilizado, pois o que é decisivo para o aproveitamento da petição em que a convalidação se traduz é a tempestividade para o meio adequado»<sup>(9)</sup>.*

A ser como sustenta o Recorrente, estaria encontrada a maneira para ultrapassar a caducidade do direito de usar uma forma processual: bastaria deduzir a pretensão sob uma forma que ainda fosse tempestiva e, depois, mediante a convalidação, conseguir-se-ia a reabertura de um prazo já esgotado e o renascer de um direito já precludido.

Note-se, finalmente, que o facto de a prescrição poder ser conhecida officiosamente e a todo o tempo não significa que a oposição à execução fiscal deduzida com fundamento em prescrição não esteja sujeita a prazo<sup>(10)</sup>.

Não merece, pois, censura a sentença recorrida na medida em que julgou inviável fazer prosseguir o processo como oposição à execução fiscal.

2.2.4.2 Resta-nos apreciar o segundo daqueles argumentos, ou seja, a possibilidade da convalidação da petição inicial em requerimento dirigido à execução fiscal.

É certo que a prescrição pode ser conhecida quer pelo juiz quer pelo órgão de execução fiscal (cfr. art. 175.º do CPPT), motivo por que, ainda que esteja esgotado o prazo para deduzir oposição à execução fiscal, sempre o executado poderá requerer ao órgão de execução fiscal que declare a prescrição da obrigação tributária, com reclamação para o tribunal, nos termos do art. 276.º do CPPT, de eventual decisão de indeferimento.

Assim, como tem vindo a decidir este Supremo Tribunal Administrativo noutras situações<sup>(11)</sup>, no caso de intempestividade da oposição à execução fiscal, deverá convolar-se a petição em requerimento dirigido ao processo de execução fiscal<sup>(12)</sup>.

A sentença recorrida, na medida em que não ponderou esta possibilidade, deve ser revogada e substituída por acórdão que decida no apontado sentido, como decidiremos a final.

### 2.2.5 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões:

I - O erro na forma do processo, constitui uma nulidade de conhecimento officioso, decorrente do uso de um meio processual inadequado à pretensão de tutela jurídica formulada em juízo (aferindo-se, pois, pelo pedido), que impõe a convalidação do processo para a forma adequada (art. 97.º, n.º 3, da LGT e art. 98.º, n.º 4, do CPPT), apenas com a anulação dos actos que não possam aproveitar-se para a forma processual adequada sem a diminuição das garantias de defesa (art. 199.º, n.ºs 1 e 2, do CPC).

II - A impugnação judicial não é meio processual adequado ao pedido de declaração da prescrição de obrigações tributárias (sem prejuízo desta aí ser apreciada como pressuposto da manutenção ou não da utilidade da lide), nem a prescrição constitui causa de pedir admissível em sede de impugnação judicial, pois se trata de questão que não respeita à validade da liquidação, mas à possibilidade da cobrança coerciva da dívida que nela teve origem.

III - O facto de na citação efectuada ao executado por reversão serem indicados como meios de reacção possíveis a oposição à execução fiscal e a impugnação judicial não significa de modo algum que o citado possa optar sem critério por um daqueles meio processuais, mas, ao invés, que lhe estão abertas aquelas duas vias judiciais, que devem ser escolhidas de acordo com a pretensão de tutela judicial a deduzir e os fundamentos que a suportam.

IV - Verificado o erro na forma do processo, não há que convolar a petição inicial para a forma processual que seria adequada, por inutilidade (cf. art. 137.º do CPC), se for manifesta a intempestividade relativamente a esta última.

V - Porque a prescrição pode ser conhecida quer pelo juiz quer pelo órgão de execução fiscal (cf. art. 175.º do CPPT), tem-se admitido a convalidação de uma petição inicial em que seja pedida a prescrição, e que não sirva à forma processual escolhida, em requerimento dirigido à execução fiscal.

### 3. DECISÃO

Face ao exposto, os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, conceder provimento ao recurso e, em consequência, mantendo embora o julgamento no que se refere ao erro na forma do processo, revogar a sentença recorrida na parte em que anulou todo o processado e, em substituição, ordenar a convalidação da petição inicial em requerimento dirigido ao órgão de execução fiscal.

Custas pelo Recorrente, mas apenas em 1.ª instância.

Lisboa, 20 de Fevereiro de 2013. — *Francisco Rothes* (relator) — *Fernanda Maçãs* — *Casimiro Gonçalves*.

<sup>(1)</sup> Cfr. ALBERTO DOS REIS, *Código de Processo Civil Anotado*, volume II, Coimbra Editora, 3.ª edição – reimpressão, págs. 288/289. No mesmo sentido, RODRIGUES BASTOS, *Notas ao Código de Processo Civil*, volume I, 3.ª edição, 1999, pág. 262, e ANTUNES VARELA, *Revista de Legislação e Jurisprudência*, ano 100.º, pág. 378.

(<sup>2</sup>) Carácter inequivocamente revelado pela redacção da norma, *maxime* pelo uso do advérbio designadamente, que antecede a enumeração das ilegalidades que podem constituir fundamento da impugnação judicial.

(<sup>3</sup>) A prescrição, como resulta do disposto no art. 304.º, n.º 1, do Código Civil, é a faculdade concedida ao devedor de, após ter decorrido determinado prazo, previsto na lei, recusar o cumprimento da prestação e opor-se ao seu exercício coercivo.

(<sup>4</sup>) Cfr. JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado*, Áreas Editora, 6.ª edição, volume II, anotação 3 ao art. 99.º, págs. 108.

(<sup>5</sup>) Neste sentido, JORGE LOPES DE SOUSA, *ob. cit.*, anotação 5 ao art. 99.º, págs. 109/110.

(<sup>6</sup>) *Ibidem* e também volume III, nota 4 ao art. 175, págs. 279/280.

(<sup>7</sup>) Nos termos do n.º 4 do art. 22.º da LGT, «*as pessoas solidária ou subsidiariamente responsáveis poderão reclamar ou impugnar a dívida cuja responsabilidade lhes for atribuída nos mesmos termos do devedor principal, devendo, para o efeito, a notificação conter os elementos essenciais da sua liquidação, incluindo a fundamentação nos termos legais*».

(<sup>8</sup>) A doutrina e a jurisprudência são unânimes no sentido de que, para efectuar a convolação, é necessário que seja viável o prosseguimento do processo na forma processual adequada, designadamente que a petição inicial tenha sido tempestivamente apresentada para efeitos da nova forma processual. Neste sentido, *vide* JORGE LOPES DE SOUSA, *ob. cit.*, volume II, anotação 10 d) ao art. 98.º, págs. 91/92.

(<sup>9</sup>) JORGE LOPES DE SOUSA, *ob. cit.*, anotação 10 d) ao art. 98.º, pág. 91.

(<sup>10</sup>) Neste sentido e explicando desenvolvidamente porquê, JORGE LOPES DE SOUSA, *ob. cit.*, volume III, anotação 7 d) ao art. 175.º, págs. 285 a 287, e anotação 4 c) ao art. 203.º, págs. 431/432.

(<sup>11</sup>) Vide, entre outros, os seguintes acórdãos desta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

– de 3 de Junho de 2009, proferido no processo n.º 142/09, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 30 de Setembro de 2009 (<http://dre.pt/pdfgratisac/2009/32220.pdf>), págs. 881 a 883, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/9d36f42443042831802575d0003ce7f7?OpenDocument>;

– de 18 de Fevereiro de 2010, proferido no processo n.º 1087/09, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 24 de Março de 2011 (<http://dre.pt/pdfgratisac/2010/32210.pdf>), págs. 383 a 385, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/c9dcf9de55b6c2ef802576d2004cf99d?OpenDocument>;

– de 24 de Fevereiro de 2011, proferido no processo n.º 871/10, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 11 de Agosto de 2011 (<http://dre.pt/pdfgratisac/2011/32210.pdf>), págs. 289 a 292, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/9b97fe18f79168fb8025784800416d9d?OpenDocument>.

(<sup>12</sup>) Neste sentido, JORGE LOPES DE SOUSA, *ob. cit.*, volume III, anotação 7 d) ao art. 175.º, pág. 286 e anotação 4 c) ao art. 203.º, pág. 432.

## Acórdão de 20 de Fevereiro de 2013.

### Assunto:

*Taxa de ocupação do subsolo.*

### Sumário:

*É de qualificar como taxa, por ter natureza sinalagmática, o tributo liquidado por um município como contrapartida pela utilização do subsolo com tubos e condutas de distribuição de gás natural uma vez que o seu montante se destina a pagar a utilização individualizada do subsolo onde as mesmas foram colocadas.*

Processo n.º 1165/12-30.

Recorrente: A....., SA.

Recorrido: Câmara Municipal de Torres Novas.

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

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

### 1 – RELATÓRIO

A....., S.A. impugnou pedindo a declaração de nulidade das liquidações efectuadas pela Câmara Municipal de Torres Novas, das taxas de ocupação do subsolo da via pública no montante de € 116.657,28, referentes aos anos de 2005 e 2006.

Por sentença de fls. 272 e seguintes foi julgada improcedente a impugnação. Reagiu a ora recorrente A....., interpondo o presente recurso, cujas alegações integram as seguintes conclusões:

1. Vem o presente recurso interposto da sentença proferida pelo Tribunal a quo que julgou improcedente a impugnação dos actos de liquidação efectuados pela Câmara Municipal de Torres Novas

de taxas municipais por ocupação do subsolo com a rede de gás natural abrangendo os anos de 2005 e 2006, no valor total de 116.657,28.

2. Ao contrário daquilo que sustenta o Mmo. Juiz a quo, a Recorrente entende que nem sequer estamos perante uma verdadeira taxa, uma vez que lhe falta o indispensável nexos sinalagmático ou bilateralidade.

3. Isso porque nunca se demonstrou, até mesmo porque nunca existiu, haver qualquer prestação concreta e individualizada dirigida à Recorrente pela CMC como contrapartida do pagamento daquela taxa.

4. Nem se provou que a ocupação do subsolo com as infraestruturas da Recorrente é geradora de custos para a autarquia, até porque os mesmos Inexistem.

5. Por outro lado, a existir algum benefício ou vantagem patrimonial para a Recorrente em consequência da utilização do domínio público, tal não seria, de per si, suficiente para afirmar a existência da bilateralidade, o que só seria possível se a esse benefício correspondesse alguma actividade ou custo para a autarquia.

6. Mesmo que se admita que existe uma prestação camarária (v.g. a disponibilidade de um bem público), o princípio da equivalência que norteia o regime das taxas impõe que o respectivo valor vise compensar os custos associados a essa prestação ou remunerar o benefício auferido pelo particular, questão que nunca ficou demonstrada nos autos.

7. Não basta, portanto, a qualquer prestação para legitimar a taxa em termos materiais, sendo necessário que se demonstre a equivalência económica, i.e. que existe uma correspondência entre o valor da taxa e os custos provados pelo sujeito passivo ou os benefícios aproveitados por este.

8. A ausência de um critério conhecido para fixação do montante das taxas dá lugar à insegurança jurídica e ao abuso por parte dos municípios, configurando, em bom rigor, a tributação das vantagens económicas auferidas pelo particular, in casu a Recorrente, em decorrência da sua actividade, em clara e inadmissível violação da reserva de lei formal imposta pela Constituição.

9. Sendo os bens públicos utilizados na sua função própria de satisfação de necessidades colectivas, sem que se possa individualizar quem e em que medida pode individualmente usufruir das utilidades dessa ocupação, não existe uma utilização individualizada dos mesmos que possa legitimar a cobrança de uma taxa pela autarquia.

10. A insusceptibilidade de tributação da utilização do domínio público resulta também da sua própria natureza, uma vez que nesse âmbito predominam os princípios da inalienabilidade, imprescritibilidade, da impenhorabilidade e da incomercialibilidade, de modo a assegurar a afectação desses bens à satisfação das necessidades em causa.

11. Uma VEZ que os bens que integram o domínio público são utilizados na sua função primária de satisfação de um interesse da colectividade, aliás consagrado por lei como essencial, essa utilização deve pautar-se pelas regras da liberdade e da gratuidade.

12. Importa ainda realçar que, com a celebração do contrato de concessão, o Estado transferiu para a concessionária — ora Recorrente — a prerrogativa de utilização dos bens do domínio público na medida do necessário a instalação das infra-estruturas indispensáveis à prossecução do serviço concessionado, privando assim a autarquia dos poderes de administração e disposição sobre essa parcela dos bens.

13. O acto de liquidação de tais taxas é, assim, nulo por violação do artigo 133.º, n.º 2, al. b) do Código de Procedimento Administrativo, uma vez que, sendo praticado por um órgão municipal, acaba por invadir a esfera de responsabilidade e de atribuições do Estado-concedente, por envolver a administração de um bem dominial cujo uso passou a ficar afecto, por lei, ao próprio Estado, e sobre o qual apenas o Estado poderá dispor.

Termos em que o presente recurso deve ser julgado procedente, por provado, com a consequente anulação da decisão recorrida e a sua substituição por outra, que proceda à anulação dos actos de liquidação impugnados, assim se fazendo Justiça

**O Município de Torres Novas contra-alegou da seguinte forma:**

É sabido que a temática em questão já mereceu julgamento por esse Venerando Tribunal muitas vezes. Estranhamente, a recorrente não alude a tal jurisprudência.

Desde 2002 que os Acórdãos desse Venerando Tribunal aplica a solução contrária à pugnada pela Recorrente.

Designadamente no Pleno da Secção foram pelo menos proferidos os Ac. nos recursos 276/08, 43/08, 963/08, 377/09, 570/09, 731/09 e 567/10, respectivamente, em 17/12/2008, 06/05/2009, 06/05/2009, 23/09/2009, 28/10/2009, 20/01/2010 e 13/04/2011.

E, pelo menos, os Ac. proferidos nos recursos 650/04, 654/04, 1339/04, 1338/04, 648/06, 1223/06, 94/07, 603/07, 500/08, 1034/07, 735/08, 701/08, 207/09, 671/09, 332/09, 458/09, 931/09, 1247/09, 191/10 e 0671/09 respectivamente, em 17/11/2004, 17/11/2004, 13/04/2005, 27/04/2005, 09/05/2007, 09/05/2007, 09/05/2007, 16/01/2008, 09/10/2008, 07/05/2008, 10/12/2008, 12/11/2008, 03/06/2009, 04/11/2009, 16/09/2009, 08/07/2009, 17/03/2010, 19/05/2010, 23/06/2010 e 04/11/2009 (esta listagem respigou-se, aliás, com a devida vénia do Ac. 0671/09, de 04/11/2009).

“Consolidou-se assim neste Supremo Tribunal jurisprudência uniforme e sucessivamente, reiterada” (Ac. 0671.109, de 04/11/2009).

As conclusões da douda alegação da recorrente carecem de razão, à luz da jurisprudência desse Venerando Tribunal.

Salvo o devido respeito a Sentença recorrida tratou as questões que lhe foram postas com todo o acerto e por isso deve manter-se,

**Concluindo,**

Os fundamentos invocados pela recorrente não encontram eco na jurisprudência desse Venerando Tribunal, aliás, uniforme, que, outrossim, dá absoluta cobertura à **Sentença recorrida**.

**Pelo que,** deve o recurso improceder.

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

**FUNDAMENTAÇÃO**

**Questão decidenda**

Natureza do tributo cobrado pelas autarquias às concessionárias do serviço público de distribuição de gás natural pela ocupação do subsolo municipal com tubagens destinadas à instalação da rede de gás natural

O Tribunal Constitucional pronunciou-se por diversas vezes sobre questão jurídica semelhante (ocupação do subsolo do domínio público municipal por condutas subterrâneas de produtos petrolíferos destinados a refinação e armazenamento) no sentido da classificação como **taxa** do tributo cobrado pela utilização do subsolo do domínio público municipal (acórdãos n.º 365/2003, 14.07.2003; 366/2003, 14.07.2003; 354/2004, 19.05.2004; 355/2004, 19.05.2004; 396/2006, 28.06.2006 disponíveis em [www.tribunalconstitucional.pt](http://www.tribunalconstitucional.pt)).

A jurisprudência do STA tem alinhado com este entendimento (acórdãos STA Pleno SCT 17.12.2008 processo n.º 267/08; 28.01.2009 processo n.º 469/08; 6.05.2009 processo n.º 43/08; 6.05.2009 processo n.º 963/08; 23.09.2009 processo n.º 377/09; 28.10.2009 processo n.º 570/09; 20.01.2010 processo n.º 731/09; 18.05.2011 processo n.º 948/10; 18.05.2011 processo n.º 913/10)

O último aresto supra identificado mereceu o seguinte sumário doutrinário:

«I - Deve qualificar-se como taxa, por ter natureza sinalagmática, o tributo liquidado por um município como contrapartida pela utilização do subsolo com tubos e condutas, uma vez que o seu montante se destina a pagar a utilização individualizada do subsolo onde as mesmas foram colocadas.

II - O facto de a impugnante ser concessionária de um serviço público não afasta a qualificação do tributo como taxa, pois, a par da satisfação do interesse público, a sua actividade proporciona-lhe a satisfação dos seus interesses como empresa privada.»

O aresto refuta igualmente, em termos convincentes que merecem a adesão do Ministério Público, o argumento invocado pela recorrente segundo o qual a liquidação das taxas pelo órgão municipal constitui um acto de ingerência nas atribuições do Estado-concedente, por envolver a administração de um bem do domínio público sobre cujo uso apenas o Estado poderá dispor (conclusões 12.13.)

A especial autoridade da jurisprudência citada, destilada pelo Pleno da Secção de Contencioso Tributário, a consistência da fundamentação e a necessidade de observância do princípio de interpretação e aplicação uniformes do direito (art.8º nº3 CCivil) justificam o sufrágio da sua doutrina.

**CONCLUSÃO**

**O recurso não merece provimento.**

A sentença impugnada deve ser confirmada.

**2 – FUNDAMENTAÇÃO**

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

1. A Sociedade A..... S.A. é concessionária em regime de exclusivo de serviço público da rede de distribuição regional de gás natural do ..... (Cláusulas 2 e 9 do contrato de Concessão a fls. 30 e segs. cujo conteúdo se dá por reproduzido).

2. Consta ainda do contrato de Concessão as seguintes clausulas:

Clausula 23:

1. *Para a implantação do empreendimento e exploração do serviço, a Concessionária tem o direito de utilizar os bens do Estado e as porções do seu domínio público de que necessite, designadamente espaços e vias públicas, caminhos e cursos de água, bem como os terrenos ao longo das vias férreas e de quaisquer outras vias de comunicação.*

2. *A faculdade de utilização dos bens dominiais do Estado cujo uso fica afecto às necessidades da implantação ou exploração do serviço concedido, resulta da aprovação ministerial dos respectivos projectos ou de despacho adrede formulado, devendo contudo a sua cedência, nomeadamente para efeitos de delimitação, ser formalizada por protocolo.*

3. *A cedência e utilização dos bens do domínio público municipal será feita nas condições mais favoráveis e deverá, sempre que possível, ser formalizada por protocolo, em que se fixarão os direitos e obrigações recíprocos.*



4. Não havendo acordo das autarquias quanto à utilização dos bens dominiais da sua titularidade para implantação das infra-estruturas ou exploração do serviço da concessão, o Governo providenciará, nos termos da lei, à sua reafecção em tempo oportuno, desde que não exista outra solução compatível com a economia e prazo do projecto.

Clausula 27:

1. Constitui obrigação e encargo da Concessionária dotar-se de todas as infra-estruturas e outros meios necessários, em cada momento, à exploração da concessão e promover a respetiva implantação.

3. O Município de Torres Novas, pelos o ofícios nº1002 e 1003, datados de 23 de Maio de 2006 notificou a Impugnante para proceder ao pagamento das taxas de ocupação da via pública referentes aos anos de 2005 e 2006, no montante acumulado de € 116.657,28 (fls. 76 e segs. cujo conteúdo se dá por reproduzido)

### 3 – DO DIREITO

O meritíssimo juiz do TAF de Leiria, julgou improcedente a impugnação por entender que: (destacam-se apenas os trechos mais significativos da decisão com relevância para o presente recurso)

**IMPUGNAÇÃO n.º 926/06.**

**IMPUGNANTE.**

A....., S.A.

**PEDIDO FORMULADO - Síntese.**

**Declaração de nulidade das liquidações das taxas impugnadas.**

**CAUSA DE PEDIR - Síntese.**

O acto de liquidação é nulo; a CMTN não pode dispor sobre a porção do seu domínio necessária à instalação do serviço concedido, antes é obrigada a tolerar uma ocupação estabelecida por lei. Nem toda a ocupação legítima a imposição de taxas, é preciso que haja uma utilização individualizada dos bens semi públicos. As concessionárias estão isentas do pagamento de taxas.

**CONTESTAÇÃO.**

O Município de Torres Novas contestou, negando os fundamentos alegados.

**PARECER DO MINISTÉRIO PÚBLICO.**

A Exma. magistrada do Ministério Público promoveu a improcedência da impugnação.

**II FUNDAMENTOS DE FACTO.**

(...)

**III O DIREITO.**

A distinção entre imposto e taxa está hoje estabelecida, quanto aos pressupostos, sem margem para grandes divergências: *o imposto é uma prestação pecuniária, singular ou reiterada, que não apresenta conexão com qualquer contraprestação retributiva específica, utilizada exclusiva ou principalmente para a cobertura de despesas públicas. O imposto tem como conteúdo um dever de prestar que surge pela simples verificação de um facto previsto na lei, dando origem a uma relação jurídica tributária* (1) (Saldanha Sanches, Manual de Direito Fiscal, 3ª ed. pp. 22).

A taxa, por seu turno, é uma receita tributária que tem «*carácter sinalagmático, não unilateral, o qual por seu turno deriva funcionalmente da natureza do facto constitutivo das obrigações em que se traduzem e que consiste ou na prestação de uma actividade pública ou, na utilização de bens do domínio público ou na remoção de um limite jurídico à actividade dos particulares*» (2) (Idem, citando Alberto Xavier)

A sinalagmaticidade é um aspeto estrutural da taxa, sendo utilizada como critério distintivo quer no Tribunal Constitucional 3 (Ac. n.º 339/04), quer no STA 4 (“Acórdão do Pleno do Supremo Tribunal Administrativo proferido no Processo nº731/09: “A distinção constitucional entre os conceitos de imposto e de taxa tem por base o carácter unilateral ou bilateral e sinalagmático dos tributos, sendo qualificáveis como impostos os que têm aquela primeira característica e como taxas, os que têm as últimas. Essa relação sinalagmática, como se sublinha no acórdão do Tribunal Constitucional nº365/03, de 14/7/2003, “há-de ter um carácter substancial ou material, e não meramente formal; isso não implica, porém, que se exija uma equivalência económica rigorosa entre ambos, não sendo incompatível com a natureza sinalagmática da taxa o facto de o seu montante ser superior (e porventura até consideravelmente superior) ao custo do serviço prestado”).

«*A sinalagmaticidade só poderá ter lugar quando se trate de um qualquer bem que seja divisível, ou seja, que possa ser prestado em unidades individualizadas. Não basta que a receita obtida por meio da taxa seja usada na cobertura de despesas respeitantes ao mesmo grupo de habitantes, à mesma comunidade local que a suporta. Terá de haver uma mais estreita correlação entre o destinatário do encargo financeiro e o beneficiário da despesa pública para que possamos estar perante uma taxa. E esta existência de um sinalagma, ainda que expresso sob variadas formas, constitui uma condição para que uma qualquer imposição administrativa possa ter a qualidade de taxa, com todas as consequências que lhe são inerentes, principalmente quanto ao seu modo de criação, pois*

*as taxas estão excluídas da reserva de lei em sentido formal, a qual é uma condição orgânica para a criação de impostos» 5 (Idem, pp. 31)*

O carácter sinalagmático da taxa radica apenas na equivalência jurídica e não a equivalência económica-financeira entre o montante pago e o valor do serviço prestado pela Administração. (Cfr. Acórdão do Tribunal Constitucional n.º339/04) 6 (Tem sido sustentado que a equivalência entre a prestação e o tributo também deverá ser económica-financeira, vide nesse sentido Sergio Vasques in “O Princípio da Equivalência como Critério de Igualdade Tributária” Almedina 2008) «O conceito de sinalagma deve ser material e incluir um qualquer equilíbrio interno que há-de passar sempre pela necessidade de a prestação pública envolver algum facere, dispendioso que beneficie o sujeito passivo de forma individualizável e que deverá ser suportado por este e não pelos recursos gerais do ente público» 7 (Saldanha Sanches, Op. cit. pp. 36).

Quer o Tribunal Constitucional quer o STA têm considerado que o tributo liquidado por um município como contrapartida pela utilização do subsolo com tubos e condutas, destina-se a pagar a utilização individualizada do subsolo onde as mesmas foram colocadas.

Esta utilização individualizada do solo constitui o sinalagma, ou contrapartida da autarquia.

Como tal, atendendo à natureza sinalagmática entre o tributo e a prestação efetuada (utilização de um bem do domínio público) o mesmo reveste a natureza de uma taxa.

O Tribunal Constitucional pronunciou-se sobre a matéria nos Acórdãos n.º365/2003 de 14/7/2003; n.º366/2003 de 14/07/2003; n.º 354/2004 de 19/5/2004; e n.º 355/2004 de 19/05/2004.

Posição que tem sido seguida pelo Supremo Tribunal Administrativo: 8 (Acórdãos STA Pleno datado de 17.12.2008 processo n.º 267/08; datado de 28.01.2009 no processo n.º 469/08; datado de 6.05.2009 processo n.º 43/08; datado de 6.05.2009 processo n.º963/08; datado de 23.09.2009 no processo n.º377/09; datado de 28.10.2009 processo n.º 570/09; datado de 20.01.2010 no Processo n.º731/09 e recentemente no Acórdão datado de 18.5.2011 no Processo n.º0948/10 do Pleno))

*“É de qualificar como taxa, por ter natureza sinalagmática, o tributo liquidado por um município como contrapartida pela utilização do subsolo com tubos e condutas, uma vez que o seu montante se destina a pagar a utilização individualizada do subsolo onde as mesmas foram colocadas” in Acórdão do STA Pleno datado de 18 de Maio de 2011 proferido no Processo n.º0913/10.*

A Impugnante defende ainda que o acto de liquidação é nulo porque o Município de Torres Novas *“invadiu a área de responsabilidade e das atribuições do Estado-Concedente, ao envolver a administração de um bem dominial cujo o uso passou a ficar afecto, por lei, e sobre o qual apenas o Estado pode dispor”*.

Sdr, sem razão, a meu ver.

O contrato de concessão e da aprovação do traçado e do projecto da rede de gás natural em apreço resulta da união de dois contratos administrativos: a concessão de um serviço público e a concessão de uso privativo do domínio público. (art.178º, n.º2, alínea c) e e) do CPA, aplicável a data dos factos atendendo que o referido artigo só foi revogado pelo artigo 14º do Decreto-Lei n.º18/2008 de 29 de Janeiro).

Com a outorga deste contrato o serviço público concedido não deixa de ser uma atribuição e um instrumento da entidade concedente, que continua dona do serviço, sendo o concessionário a entidade que recebe o encargo de geri-lo, por sua conta e risco. 9 (Cfr neste sentido, Prof. Marcelo Caetano, *Manual de Direito Administrativo*, p. 1081 e seguintes.)

Ora, a colocação de tubagens consubstancia uma utilização individualizada do subsolo, na medida em que não será possível utiliza-lo para outras finalidades.

Este é o âmbito do contrato de concessão celebrado entre o Estado e a Impugnante. Com a outorga do contrato, não houve qualquer alteração jurídica no domínio do subsolo municipal propriedade do Município de Torres Novas, à impugnante; apenas lhe foi concedida a sua utilização privativa.

Aliás, a definição e o regime dos bens de domínio público inserem-se na reserva relativa da competência legislativa da Assembleia da República (artigo 165º n.º1 alínea v) da CRP) e tratando-se de bens de domínio público não podem ser objeto de direitos privados (artigo 202º/2 do Código Civil).

Ora, *“o uso privativo, ao contrário do uso comum, não é em regra gratuito: os particulares são obrigados ao pagamento de taxas, calculadas em função da área a ocupar e do valor das utilidades proporcionadas”* 10 (vide Marcelo Caetano in *Manual de Direito Administrativo*, II, pág 97)

É certo que a Impugnante ao abrigo do contrato de concessão do serviço público também faz dele um uso público, mas primariamente faz dele um uso privado na medida em que o utiliza para exercer a sua atividade comercial.

Na verdade, conforme refere o STA numa situação paralela, a impugnante *«...dispôs-se a desenvolver uma atividade económica lucrativa, e para isso reuniu e organizou meios que lhe permitiram obter uma concessão de serviço público. É da prestação desse serviço que se propõe*

conseguir os seus ganhos. Mas, para tanto, necessita de transportar e distribuir o bem que comercializa, no âmbito de tal concessão. Também por isso e para isso precisa de ocupar o subsolo com instalações atinentes àquele fim. Deste modo, a utilização que a recorrente faz do subsolo satisfaz, desde logo, as suas necessidades individuais, enquanto empresa que assim assegura um factor de produção; mediatamente, satisfaz, ainda, a necessidade colectiva de dispor, nos locais de consumo, do gás que ela distribui e comercializa.

Deste modo, se é certo que a ocupação e utilização do subsolo ainda integra a «sua função própria de satisfação de necessidades colectivas», menos certo não é que, do mesmo passo, é satisfeita a necessidade individual da recorrente, enquanto entidade organizada com vista à exploração de um ramo de um negócio

Por isto, o tributo exigido a propósito da ocupação e utilização do subsolo tem contrapartida na disponibilidade dessa ocupação e utilização em benefício da recorrente, para satisfação das suas necessidades individuais de empresa dedicada à distribuição e venda de gás. O que vale por dizer que se trata de uma taxa, e não de um imposto.” 11 (Acórdão do STA de 8/11/2006 preferido no Recurso nº648/06.)

Assim, conclui-se que a CMTN não invadiu as atribuições do Estado, ao estabelecer taxas pela ocupação do subsolo do domínio municipal por empresas que comercializem gás natural.

Quanto à Isenção do Pagamento de taxas pelas Concessionárias:

A Impugnante alega beneficiar da isenção de pagamento da taxa impugnada por força do disposto no artigo 33º/1 da Lei das Finanças Locais (Lei nº42/98 de 6 de Agosto) uma vez que, ocupando o subsolo ao abrigo da concessão, exerce poderes que são do Estado. Porém, a isenção referida isenção é concedida ao Estado, tem carácter subjetivo, pelo que não pode ser objeto de transmissão.

Além de que o contrato de concessão do serviço público “*não transfere para o concessionário senão os poderes necessários ao desempenho do serviço público por que fica responsável — e é por isto mesmo que lhe é permitido instalar equipamentos no domínio público. Mas não mais do que isso. A concessão não altera a natureza jurídica do concessionário que, no caso, é uma sociedade comercial, e não passou, por obra da concessão, a ser uma pessoa colectiva de direito público*” (Acórdão do STA n.º 648/06 de 8/11/06).

IV DECISÃO.

**Termos em que julgo improcedente a impugnação.”**

**DECIDINDO NESTE STA**

As respostas às questões em análise reflectidas na decisão de primeira instância merecem a nossa inteira concordância. Neste recurso reiteram-se apenas as mesmas questões já analisadas e esgrimem-se essencialmente os mesmos argumentos.

Este Supremo Tribunal espelhou em inúmeros arestos a sua posição sobre a matéria, de resto elencados na decisão recorrida e no parecer do Mº Pº. Já em 20/01/2010 foi tirado novo acórdão no Pleno da Secção de Contencioso Tributário, motivado por oposição de acórdãos (recurso n.º 0731/09) que seguiu a mesma linha de entendimento. Por a mesma se mostrar ajustada e actual limitamo-nos a remeter para tal decisão do Pleno. Ali se exarou: (...) *Tal questão tem sido objecto de pacífica, uniforme e reiterada jurisprudência da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo no sentido de que é de qualificar como taxa, por ter natureza sinalagmática, o tributo liquidado por um município como contrapartida pela utilização do subsolo com tubos e condutas, uma vez que o seu montante se destina a pagar a utilização individualizada do subsolo onde as mesmas foram colocadas – cf. no mesmo sentido os mais recentes acórdãos do Pleno desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 17/12/2008, proferido no recurso n.º 267/08; de 6/5/2009, proferidos nos recursos n.º 43/08 e n.º 963/08; de 23/9/2009, proferido no recurso n.º 377/09; e ainda de 28/10/2009, no recurso n.º 570/09.*

Neste último aresto, também por nós relatado, se deixou já transcrito que «*A distinção constitucional entre os conceitos de imposto e de taxa tem por base o carácter unilateral ou bilateral e sinalagmático dos tributos, sendo qualificáveis como impostos os que têm aquela primeira característica e como taxas, os que têm as últimas.*

*Essa relação sinalagmática, como se sublinha no acórdão do Tribunal Constitucional n.º 365/03, de 14/7/2003, “há-de ter um carácter substancial ou material, e não meramente formal; isso não implica, porém, que se exija uma equivalência económica rigorosa entre ambos, não sendo incompatível com a natureza sinalagmática da taxa o facto de o seu montante ser superior (e porventura até consideravelmente superior) ao custo do serviço prestado”.*

Por outro lado, como se refere no n.º 2 do art. 4.º da LGT e já anteriormente se entendia, as taxas podem ter por fundamento a utilização de um bem do domínio público (Neste sentido, podem ver-se: – SOUSA FRANCO, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, volume II, 4.ª edição, página 64; – ALBERTO XAVIER, *Manual de Direito Fiscal*, volume I, páginas 42-43; – DIOGO LEITE DE CAMPOS e MÓNICA LEITE DE CAMPOS, *em Direito Tributário*, 1996, página 27; – BRAZ TEIXEIRA, *Prin-*

*cípios de Direito Fiscal, 1979, página 43-44; – PAMPLONA CORTE-REAL, Curso de Direito Fiscal, volume I, página 165.).*

*E, como se disse já no acórdão deste Pleno de 23/9/09, proferido no recurso n.º 377/09, citando o acórdão desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 7-5-2008, rec. n.º 1.034/07 (seguindo de perto, aliás, o acórdão da mesma Secção, de 16-1-2008, rec. n.º 603/07), “(...) De resto, a utilização de bens do domínio público, designadamente aqueles que como tal são definidos na Constituição (art.º 84.º), entre os quais se incluem as estradas, não pode ser permitida em situações de interesse exclusivo de particulares, pois isso reconduzir-se-ia à subversão da atribuição constitucional da natureza de bens do domínio público.*

*Por isso, relativamente aos bens classificados pela Constituição como integrando o domínio público, as autorizações de uso privativo do domínio público através de licenças ou concessões, não podem, sem violar a Constituição, deixar de ser efectuadas em situações em que, concomitantemente com o interesse do particular, há também um interesse público, mesmo que não seja o prevalente.*

*Por isso, a satisfação de um interesse público pela actividade de uma empresa privada não é obstáculo à aplicação da taxação prevista para autorizações de uso privativo de bens do domínio público, sendo mesmo esse tipo de situações em que há cumulativamente interesse público e privado o campo de aplicação natural das taxas pela utilização de bens do domínio público.”.*

*É, assim, pela natureza da contraprestação da entidade pública que se há-de aferir a corresponsabilidade característica da taxa.*

*Assim, nomeadamente, o que está em causa, em primeiro lugar, para determinar se o tributo tem natureza de taxa é se essa ocupação do subsolo consubstancia uma utilização individualizada desse bem, no interesse próprio da ora recorrente.*

*A colocação de tubagens no subsolo consubstancia uma utilização individualizada deste, uma vez que, mantendo a recorrente essa utilização, não será possível utilizar o mesmo espaço para outras finalidades, ficando, assim, limitada a possibilidade de utilização desse subsolo para outras actividades de interesse público.*

*Por outro lado, o facto de a recorrente ser concessionária de um serviço público não afasta a qualificação do tributo como taxa, pois a par da satisfação do interesse público, a sua actividade proporciona-lhe a satisfação dos seus interesses como empresa comercial privada.*

*Como se disse também no acórdão desta Secção de 8/11/2006, no recurso n.º 648/06, “A recorrente dispôs-se a desenvolver uma actividade económica lucrativa, e para isso reuniu e organizou meios que lhe permitiram obter uma concessão de serviço público. É da prestação desse serviço que se propõe conseguir os seus ganhos. Mas, para tanto, necessita de transportar e distribuir o bem que comercializa, no âmbito de tal concessão. Também por isso e para isso precisa de ocupar o subsolo com instalações atinentes àquele fim. Deste modo, a utilização que a recorrente faz do subsolo satisfaz, desde logo, as suas necessidades individuais, enquanto empresa que assim assegura um factor de produção; mediatamente, satisfaz, ainda, a necessidade colectiva de dispor, nos locais de consumo, do gás que ela distribui e comercializa.*

*Deste modo, se é certo que a ocupação e utilização do subsolo ainda integra a «sua função própria de satisfação de necessidades colectivas», menos certo não é que, do mesmo passo, é satisfeita a necessidade individual da recorrente, enquanto entidade organizada com vista à exploração de um ramo de negócio.*

*Por isto, o tributo exigido a propósito da ocupação e utilização do subsolo tem contrapartida na disponibilidade dessas ocupação e utilização em benefício da recorrente, para satisfação das suas necessidades individuais de empresa dedicada à distribuição e venda de gás.*

*O que vale por dizer que se trata de uma taxa, e não de um imposto.”.*

*Acresce dizer que, citando ainda o já referido aresto, “a concessão não transfere para o concessionário senão os poderes necessários ao desempenho do serviço público por que fica responsável – e é por isto mesmo que lhe é permitido instalar equipamentos no domínio público. Mas não mais do que isso. A concessão não altera a natureza jurídica do concessionário que, no caso, é uma sociedade comercial, e não passou, por obra da concessão, a ser uma pessoa colectiva de direito público.”.*

*Estamos, de resto, perante aquilo a que na doutrina se denomina uma concessão de uso privativo do domínio público (v. Marcelo Caetano, in Manual de Direito Administrativo, II, p. 917, o qual aponta precisamente como exemplo desta a concessão de via pública para colocação, na sua infra-estrutura, de redes de canalização subterrânea de água e gás) e, como sublinha este Autor, “o uso privativo, ao contrário do uso comum, não é, em regra, gratuito: os particulares são obrigados ao pagamento de taxas, calculadas em função da área a ocupar e do valor das utilidades proporcionadas”.».*

*Em conclusão se dirá, pois, sem necessidade de mais desenvolvimento, que o tributo pago aos municípios por empresas pela utilização do subsolo municipal, com a colocação neste de tubos e de condutas, tem a natureza de taxa, e não de imposto, atento o seu carácter bilateral ou sinalagmático.*

*O acórdão recorrido que assim entendeu não merece, por isso, censura(...)*

**4- DECISÃO:**

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

Custas pela recorrente.

Lisboa, 20 de Fevereiro de 2013. — *Ascensão Lopes* (relator) — *Pedro Delgado* — *Valente Torrão*.

**Acórdão de 20 de Fevereiro de 2013.****Assunto:**

*Aquisição de prédios para revenda. artº 11º, n.º 3 do CIMSSSD.  
Conceito de “revenda”. Isenção. Acesso.*

**Sumário:**

- I — Para efeitos da isenção prevista no artigo 11.º, n.º 3 do CIMSSD não assume qualquer relevo a acessão de bens a que se referem os artigos 1325.º e segs. do CC, sendo apenas de considerar a revenda no seu sentido técnico-jurídico.*
- II — No conceito de “revenda” a que se referia o artigo 11.º, n.º 3 do CIMSSSD enquadra-se apenas a transmissão do direito de propriedade efetuada por contrato de compra e venda tal como este é definido no artigo 874.º do Código Civil, realizada pelo adquirente que exercesse a atividade de aquisição de imóveis para revenda. Assim, fica excluída da referida isenção a transmissão (aquisição) de propriedade por qualquer das outras formas previstas no artigo 1316.º do Código Civil.*

Processo n.º 1205/12-30.

Recorrente: A....., S. A.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.º Sr. Cons.º Dr. Valente Torrão.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

**I.** “A....., SA”, com os demais sinais nos autos, veio recorrer da decisão do TAF de Aveiro que julgou improcedente a impugnação judicial por si deduzida contra a liquidação de sisa no montante de 1.534.500\$00, juros compensatórios no montante de 1.305.124\$00 e coima no montante de 76.725\$00, apresentando, para o efeito, alegações nas quais conclui:

1ª) - O imposto de Sisa incide sobre as transmissões da propriedade dos bens imóveis a título oneroso, qualquer que seja o título por que se operem (artºs. 1º e 2º do CIMSSSD);

2ª) - Em virtude do disposto no artigo 2º do CIMSSSD, são sujeitas a sisa as aquisições de bens imobiliários por acessão (artigo 8º, 4º, do CIMSSSD);

3ª) - Dá-se a acessão quando a coisa que é propriedade de alguém se une e incorpora outra coisa que não lhe pertencia (artº 1325º do C. Civil);

4ª) - Embora se constitua por sentença, a aquisição por acessão reporta-se à data do início da construção do edifício (artº 1340º do Código Civil);

5ª) - A acessão mais não foi que uma venda forçada, vendo-se a recorrente, objetivamente, subtraída do seu direito de propriedade sobre os terrenos, pelo que, mesmo que os quisesse revender por compra e venda, ficou impossibilitada de o fazer;

6ª) - Ficou provado que a recorrente exerce normal e habitualmente a atividade de comprador de prédios para revenda, que as parcelas de terreno se destinam a revenda, que a construção se iniciou em junho de 1991, que foi pago à recorrente o valor de 12.000.000\$00, que a B....., C....., D....., procederam ao pagamento da Sisa;

7ª) - Pelo que dentro dos três anos após a aquisição das parcelas de terreno pela recorrente houve transmissão do direito de propriedade da recorrente para terceiros, por força da acessão, a qual é relevada pela lei fiscal para efeitos do imposto de sisa;

8ª) - A recorrente deu ao imóvel o destino para que o adquiriu - de transmissão para terceiros - e o Estado obteve o direito ao pagamento do imposto por parte das adquirentes, não ocorrendo qualquer situação de fuga ao imposto (artº 8º, 4º, do CIMSSSD);

9ª)- Os pressupostos da isenção do artº 13º, n.º 1, do CIMSSD foram inteiramente alcançados tendo que se concluir que a acessão preenche o conceito de revenda constante do artº 16º do CIMSISD, uma vez houve transmissão do bem para efeitos fiscais;

10ª)- O artº 16º do CIMSISD não restringe a revenda à compra e venda, e um dos princípios fundamentais em matéria tributária é o princípio da legalidade;

11ª)- Se a lei fiscal considera a acessão como transmissão da propriedade para efeitos de incidência de imposto de sisa, também tem de entender a acessão como ato de transmissão da propriedade para efeitos da manutenção da isenção da sisa que foi concedida, sob pena de violação do princípio da unidade do sistema jurídico (artº 9º do C. Civil);

12ª) - Se o CIMSISD considera que há transmissão dos bens imóveis na acessão não há fundamento legal para, no mesmo sistema fiscal, não ser considerado o mesmo conceito de transmissão para efeitos de isenção;

13ª) - E se dúvidas houvessem quanto ao conceito de revenda, ter-se-ia que atender ao disposto no artº 11º da LGT, n.ºs. 2 e 3, atendendo-se à substância económica dos factos tributários e aplicando o conceito de transmissão fiscal considerado no CIMSISD;

14ª) - A sentença recorrida incorre em errada interpretação da Lei, encontrando-se os atos impugnados feridos dos vícios de violação de lei e erro nos pressupostos por parte da Administração Fiscal, violando o disposto nos artigos 1º, 2º, 8º n.º 4, 11º, n.º 3, 13º-A, 16º, n.º 1, do CIMSISD, artº 9º, 408º, 1316º, 1340º, do C. Civil, artºs 8º, 11º, da LGT;

15ª) - Acresce que a interpretação dos artigos 11º, n.º 3, 16º, n.º 1, do CIMSISD feita pela sentença recorrida, no sentido de que a revenda se restringe à transmissão da propriedade por compra e venda, sempre seria inconstitucional por violadora dos princípios constitucionais da legalidade, da igualdade, da justiça fiscal, da proporcionalidade, princípios pelos quais deve reger-se a Administração Fiscal (artºs 13º, 103º, 104º, da CRP);

16ª) - Pois tendo em conta que à Administração Fiscal interessa a realidade fáctica e económica, o princípio da prevalência da substância sobre a forma, e que o princípio da igualdade, o princípio da legalidade e o princípio da Justiça Fiscal, exigem que situações fácticas idênticas tenham igual tratamento jurídico, não há qualquer fundamento para considerar que no caso houve incumprimento dos pressupostos da isenção de que beneficiou a recorrente pelo mero facto de a transmissão do direito de propriedade, a título oneroso, da recorrente para terceiros ter ocorrido por meio de acessão;

17ª) - A acessão, a aquisição da propriedade, dá-se no momento do início da incorporação, do início da obra (artº. 1340º do C. Civil);

18ª) - E no momento do início da incorporação o que foi transmitido pela recorrente foi o terreno tal qual foi por ela foi adquirido, pois a obra que se inicia, e que essa é que implica a alteração do estado do prédio, é já ato de terceiro, e não da recorrente;

19ª) - É manifesto que o que foi transmitido aquando da acessão, pela recorrente, foram as parcelas de terreno tal como esta as adquiriu, e nas quais são terceiros que introduziram a construção, carece de fundamento o entendimento contido na sentença recorrida;

20ª) - A sentença recorrida ser revogada e substituída por outra que julgue procedente a impugnação judicial, determine a ilegalidade da liquidação do imposto de sisa, juros compensatórios, e coima, efetuadas considerando-se para tal que a acessão configura transmissão e, assim, revenda, para efeitos de manutenção da isenção de liquidação do imposto em causa;

21ª) - A sentença recorrida viola o disposto nos artigos 1º, 2º, 8º n.º 4, 11, n.º 3, 13º-A, 16º, n.º 1, do CIMSISD, artigo 9º, 408º, 1316º, 1340º, do C. Civil, artigos 80, 11º, da LGT, artºs 13º, 103º, 104º, da CRP.

Nestes termos e nos melhores de Direito que V. Exas. sabiamente saberão suprir deve ser dado provimento ao presente recurso, revogando-se a sentença recorrida e substituindo-se por decisão que julgue procedente a impugnação judicial e assim se fará JUSTIÇA.

**II.** O MºPº emitiu o parecer que consta de fls. 123/124 dos autos no qual defende a improcedência do recurso.

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

1º) Por escritura pública de “*compra e venda*” de 23.01.1990, a sociedade impugnante, A....., SA, pelo preço de 12.000.000\$00 adquiriu três parcelas de terreno destinadas a construção urbana, que ao tempo estavam omissas à matriz e que deram origem aos artigos urbanos n.º 1493, 1494 e 1495 da freguesia de ..... - fls. 29 a 32 do anexo;

2º) Da referida escritura consta que os prédios “*são destinados a revenda*” e que de certidão fiscal consta que a “*sociedade compradora está coletada pela atividade de aquisição de prédios para revenda e que exerceu normal e habitualmente essa atividade durante o ano transato*” pelo que “*Face àquela referida certidão fiscal, que se arquiva nesta escritura, verifiquei que o presente contrato é isento de sisa nos termos do artigo o número 3 e artigo treze-A do Código da Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações*” - fls. 29 a 32 do anexo;

3º) Em 03-01-1991, a impugnante deu permissão às sociedades B..... - Construções Urbanas e Turísticas, Lda., nif ....., C..... - Investimentos Imobiliários e Financeiros, SA., nif ....., e D..... - Sociedade Agrícola de Frutas e Cortiças Lda., nif ....., para, nas referidas três parcelas, construírem em comum um edifício destinado a escritório, de rés do chão e quatro andares - fls. 16 do anexo;

4º) O edifício foi construído em comum pelas empresas referidas em 3 supra - artigo 8º da p.i e sentença de fls. 57 dos autos;

5º) Em 03-05-1994, as sociedades referidas em 3 supra intentaram uma ação com processo ordinário n.º 552/94, que correu termos no Tribunal de Circulo de Santa Maria da Feira, no qual foi proferida sentença que decidiu: “a) — Declarar que as AA. são donas e legítimas proprietária, na proporção dos custos de construção suportados por cada uma das AA., ou seja, que cada uma das AA. são comproprietárias do prédio que construíram e identificado nos artigos 4º, 5º e 6º da petição, na proporção dos custos suportados por cada uma das AA na construção do prédio, isto é na proporção de 61,59% (sessenta e um virgula cinquenta e nove por cento) para a A. B....., 13,30% (treze virgula trinta por cento) para a A. C..... e 25,11% (vinte e cinco virgula onze por cento) para a A. D....., do prédio para escritórios que as AA. construíram na parcela de terreno referida no artigo 1º da petição e condenam a RÉ a reconhecer esse direito de propriedade das AA. e nas percentagens das quotas partes indivisas aqui referenciadas, b) Declarar que as três parcelas de terreno referido no artigo 1º da petição e onde as AA. construíram o prédio para escritórios referido no artigo 4º da petição pertence às AA. e naquela percentagem por haverem adquirido tais parcelas por acessão, nos termos do número 1 do artigo 1340º do Código Civil, mediante o pagamento de indemnização de 12.000.000\$00 (doze milhões de escudos), e condenar a Ré a reconhecer tal direito das AA.” — fls. 57 a 61 dos autos;

6º). A referida sentença transitou em julgado em 10.10.1994 - artigo 15º da p.i e fls. 56 e seguintes dos autos;

7º). Em 04.11.1994, as sociedades referidas em 3 supra procederam ao pagamento da SISA n.º 350, relativa à aquisição por acessão das parcelas de terreno referidas em 1 supra, tendo o imposto incidido sobre o valor de 12.000.000100 - fls. 10 do anexo;

8º). Por aviso postal de 19.10.1995 a 2ª Repartição de finanças de Santa Maria da Feira avisou a impugnante para “pagar voluntariamente a Sisa devida pela aquisição de três lotes de terreno para construção atualmente inscritos na matriz urbana da freguesia de ..... sob os artigos 1493, 1494 e 1495, uma que não os revendeu no prazo previsto na lei. Prazo: 8 dias” — fls. 8 dos autos;

9º). Em 21.02.1996, a agora impugnante apresentou na Direção-Geral dos Impostos pedido de esclarecimento “Se, e como é seu entendimento, não terá de pagar qualquer Sisa, tendo em conta que a transmissão se operou dentro dos três anos, ainda que fosse por incorporação. (...)” - fls. 2 a 4 do anexo;

10º). Por despacho de 24-6-1997 foi homologado o Parecer n.º 880/97, Procº n.º SI.91.0206.96, da Direção de Serviços dos Impostos do Selo e das Transmissões do Património, segundo o qual

“PARECER

1. A 2ª Repartição de Finanças do concelho de Santa Maria da Feira refere que a transação ocorreu em 10.10.94, para além do prazo previsto e por acessão, e emitiu parecer segundo o qual, «mesmo que esta transação ocorresse dentro dos três anos não eximia a requerente de pagar a respetiva sisa uma vez que tem sido entendimento da Administração que só a “transação por ato de venda” e dentro do prazo garante a isenção».

2. O Sr. Diretor de Finanças de Aveiro, por sua vez defende que (face à autorização efetiva da construção em causa, ainda no decorrer do prazo de 3 anos, tal facto constitui desvio ao requisito essencial da isenção — a revenda das parcelas — pelo que entende-se que os factos são determinantes da perda da isenção nos termos do n.º 1 do artº 16º do.... Código».

3. Vem sendo entendimento uniformemente seguido, quer pela Administração quer pela jurisprudência que para efeitos da isenção de sisa estabelecida no artigo 11º, n.º 3, do Código, são apenas de considerar os atos de revenda de propriedade de imóveis formalizados por escritura pública.

4. Assim, tem, efetivamente de entender-se que o início da construção do prédio no decurso do prazo para revenda corresponde a um desvio do requisito em que assenta a isenção — revenda — desvio este determinante da caducidade da isenção prevista naquele n.º 3 do artigo 11º do Código.

5. Deste modo e porque também a sentença acima mencionada só veio a ser proferida para além dos 3 anos previstos no artº 16º, n.º 3, do Código, nada temos a opor ao procedimento seguido pela 2ª Repartição de Finanças de Santa Maria da Feira que, agora, deverá prosseguir com a liquidação do I.M. Sisa devido (cfr. sua informação de 21/3/97)” — fls. 24 do anexo;

11ª). Em 31.07.1997, a agora impugnante pagou a Sisa n.º 282/2311, no valor de 1.534.500\$00 acrescida de Juros compensatórios no valor de 1.305.124\$00 e, pela verba n.º 2312, pagou a coima no valor de 76.725\$00 - fls. 33, 34 e 35 do anexo.

IV. Colhidos os vistos legais cabe agora decidir.

V. A única questão a conhecer no presente recurso e da qual conheceu a decisão recorrida, é a de saber se é legal a liquidação de Sisa, juros compensatórios e coima no valor global de 2.916.349\$00 ou €14.546.69, resultante de incumprimento das condições de isenção previstas no n.º 3 do artigo 11º do CIMSISD. Ou, por outras palavras, se houve ou não “*revenda*” dos terrenos nos termos e com os efeitos do n.º 3 do artº 11º do mesmo diploma.

V.1. A decisão recorrida entendeu ter inexistido “*revenda*” para os efeitos daquela norma, louvando-se na seguinte argumentação:

A isenção prevista no n.º 3 do artº 11º do CIMSISD constitui um benefício fiscal condicionado à verificação cumulativa dos seguintes pressupostos legais:

a) Que o prédio adquirido se destine a revenda nos termos do artigo 13.º-A, ficando expressamente exarada essa intenção no documento aquisitivo;

b) Que antes da aquisição tenha sido apresentada a declaração prevista nos artigos 105.º do Código do IRS ou 94.º, n.º 1, alínea a) do Código do IRC, consoante o caso relativo à atividade de compra do prédio para revenda;

c) Que os prédios sejam revendidos no estado em que foram adquiridos;

d) Que os prédios sejam revendidos no prazo de três anos (artº. 16.º, n.º 1);

e) Que os prédios, embora revendidos no prazo legal, o não sejam novamente para revenda (art. 16.º, n.º 1).

Além disso, é necessário que se reconheça que o adquirente exerceu no ano anterior normal e habitualmente a atividade de comprador de prédios para revenda (artº 13º-A).

Ora, constituindo a acessão uma forma de aquisição de propriedade (forma potestativa de aquisição originária do direito de propriedade), irreleva a mesma para efeitos desta isenção, o mesmo sucedendo com a sucessão por morte, a usucapião, ocupação e demais formas de aquisição de propriedade previstos na lei.

Por outro lado, a incorporação do edifício, destinado a escritório, de rés do chão e quatro andares, não ocorreu instantaneamente mas ao longo de um período de tempo que a Impugnante fixa entre junho de 1991 e janeiro de 1993 (artigo 8º da p.i.), cerca de um ano e meio.

Só no final desse período se tornou possível comparar o valor do edifício com o valor do terreno em que aquele se foi incorporando.

Ou seja, o valor incorporado no primeiro dia é diferente do valor global incorporado no final de um mês e este diferente do incorporado no final de seis meses e assim sucessivamente.

Quer isto dizer que no início da incorporação houve um determinado momento em que o valor incorporado foi inferior ao valor do terreno. Nesse momento, anterior à verificação dos requisitos que conferem o direito potestativo de aquisição por acessão industrial, verificou-se uma alteração da substância do prédio que justifica a caducidade da isenção.

Se para efeitos da aquisição por acessão industrial apenas releva a incorporação económica para efeitos de isenção de sisa, como nos autos, releva a imediata alteração física resultante do início da construção do edifício.

Só depois dessa alteração poderia ocorrer lógica e cronologicamente a aquisição por acessão.

O terreno deixou de estar “*no mesmo estado em que foi adquirido*” no instante em que ocorreu o início do primeiro ato material de construção e, simultaneamente, extinguiu-se o circunstancialismo de que dependia a isenção da agora Impugnante. Nesse momento foi dado destino diferente ao prédio, facto que determina a caducidade da isenção.

V.2. A recorrente, por sua vez, sustenta entendimento contrário invocando a seguinte fundamentação:

O imposto de Sisa incide sobre as transmissões da propriedade dos bens imóveis a título oneroso, qualquer que seja o título por que se operem, estando sujeitas a sisa as aquisições de bens imobiliários por acessão.

Dá-se a acessão quando a coisa que é propriedade de alguém se une e incorpora outra coisa que não lhe pertencida e, embora se constitua por sentença, a aquisição por acessão reporta-se à data do início da construção do edifício.

No caso dos autos a acessão mais não foi que uma venda forçada, vendo-se a recorrente, objetivamente, subtraída do seu direito de propriedade sobre os terrenos, pelo que, mesmo que os quisesses revender por compra e venda, ficou impossibilitada de o fazer;

Ficou provado que a recorrente exerce normal e habitualmente a atividade de comprador de prédios para revenda, que as parcelas de terreno se destinam a revenda, que a construção se iniciou em junho de 1991, que foi pago à recorrente o valor de 12.000.000\$00 e ainda que a B....., C....., D....., procederam ao pagamento da Sisa;

Deste modo, dentro dos três anos após a aquisição das parcelas de terreno pela recorrente houve transmissão do direito de propriedade da recorrente para terceiros, por força da acessão, a qual é relevada pela lei fiscal para efeitos do imposto de sisa, tendo dado ao imóvel o destino para que o adquiriu



- de transmissão para terceiros - e o Estado obteve o direito ao pagamento do imposto por parte das adquirentes, não ocorrendo qualquer situação de fuga ao imposto.

Os pressupostos da isenção do artº 13º, n.º 1, do CIMSSD foram inteiramente alcançados tendo que se concluir que a acessão preenche o conceito de revenda constante do artº 16º do CIMSISD, uma vez houve transmissão do bem para efeitos fiscais e o artº 16º do CIMSISD não restringe a revenda à compra e venda.

Se a lei fiscal considera a acessão como transmissão da propriedade para efeitos de incidência de imposto de sisa, também tem de entender a acessão como ato de transmissão da propriedade para efeitos da manutenção da isenção da sisa que foi concedida, sob pena de violação do princípio da unidade do sistema jurídico.

Se o CIMSISD considera que há transmissão dos bens imóveis na acessão não há fundamento legal para, no mesmo sistema fiscal, não ser considerado o mesmo conceito de transmissão para efeitos de isenção;

Aliás, se dúvidas houvessem quanto ao conceito de revenda, ter-se-ia que atender ao disposto no artº 11º da LGT, n.ºs. 2 e 3, atendendo-se à substância económica dos factos tributários e aplicando o conceito de transmissão fiscal considerado no CIMSISD;

Acresce que a interpretação dos artigos 11º, n.º 3, 16º, n.º 1, do CIMSISD feita pela sentença recorrida, no sentido de que a revenda se restringe à transmissão da propriedade por compra e venda, sempre seria inconstitucional por violadora dos princípios constitucionais da legalidade, da igualdade, da justiça fiscal, da proporcionalidade, princípios pelos quais deve reger-se a Administração Fiscal (artºs 13º, 103º, 104º, da CRP);

Tendo em conta que à Administração Fiscal interessa a realidade fáctica e económica, o princípio da prevalência da substância sobre a forma, e que o princípio da igualdade, o princípio da legalidade e o princípio da Justiça Fiscal, exigem que situações fácticas idênticas tenham igual tratamento jurídico, não há qualquer fundamento para considerar que no caso houve incumprimento dos pressupostos da isenção de que beneficiou a recorrente pelo mero facto de a transmissão do direito de propriedade, a título oneroso, da recorrente para terceiros ter ocorrido por meio de acessão.

A acessão, a aquisição da propriedade, dá-se no momento do início da incorporação, do início da obra (artº. 1340º do C. Civil);

E no momento do início da incorporação o que foi transmitido pela recorrente foi o terreno tal qual foi por ela adquirido, pois a obra que se inicia, e que essa é que implica a alteração do estado do prédio, é já ato de terceiro, e não da recorrente;

É manifesto que o que foi transmitido aquando da acessão, pela recorrente, foram as parcelas de terreno tal como esta as adquiriu, e nas quais são terceiros que introduziram a construção, carece de fundamento o entendimento contido na sentença recorrida.

**V.3. O MºPº**, tal como resulta do seu parecer acima citado, pronuncia-se também pela improcedência do recurso invocando os seguintes argumentos:

As isenções são uma categoria de benefícios fiscais, os quais constituem medidas de carácter excepcional, instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes, superiores ao da própria tributação que impedem (artºs. 2º, n.ºs 1 e 2 EBF); a isenção impede a eficácia constitutiva do facto tributário, obstando à produção dos seus efeitos jurídicos, consubstanciados no nascimento da obrigação tributária.

As normas de isenção não são suscetíveis de integração analógica, mas admitem interpretação extensiva (artº. 9º EBF);

A exceção da isenção impede a adesão a qualquer interpretação que transponha os precisos termos da formulação da norma, na ausência de indícios evidentes de que o legislador pretendeu igualmente incluir na previsão da norma a aquisição por acessão.

A adesão à interpretação sustentada pela recorrente significaria uma inaceitável subsistência da isenção apesar da prática de operação económica não inscrita no objeto social da impugnante (coletada na atividade de aquisição de prédios para revenda e não na atividade de aquisição de prédios para construção de edifícios por terceiros.

A norma interpretanda deve ser conjugada com a norma de isenção constante do artº 11º, n.º 3 CIMSISD e com o artº. 13º-A CIMSISD, onde o legislador utiliza a expressão revenda em sentido técnico-jurídico, com o específico sentido de venda subsequente à aquisição originária, sobre a qual incide a isenção sujeita a condição resolutiva;

O conceito de (re)venda deve ser interpretado em sentido civilístico, na medida em que a compra e venda é um contrato previsto no CCivil (artºs.874º e segs. CCivil; artº.11º, n.º 2 LGT).

Com este específico sentido a (re)venda constitui modo de aquisição do direito de propriedade distinto da acessão (artºs. 874º, 879º e 1316º CCivil);

No contexto descrito é irrelevante a determinação do momento da aquisição do direito de propriedade, por acessão industrial, do terreno onde foi construído o edifício (probatório n.ºs 1, 3 e 4)

Vejamos então qual destas teses colhe, em nosso entendimento, o apoio legal.

VI. O artigo 11º, n.º 3 do CIMSISD estipulava o seguinte:

“Ficam isentas de Sisa:

3º -As aquisições de prédios para revenda, nos termos do artigo 13º-A, desde que se verifique ter sido apresentada antes da aquisição a declaração prevista no artigo 105º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) ou na alínea a) do n.º 1 do artigo 94º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC), consoante o caso, relativa ao exercido da atividade de comprador de prédios para revenda;”

Por sua vez, determinava o artigo 13º-A que: “A isenção prevista no n.º 3 do artigo 11º não prejudica a liquidação e pagamento da sisa, nos termos gerais, salvo se se reconhecer que o adquirente exerce normal e habitualmente a atividade de comprador de prédios para revenda.

1º) Para efeitos do disposto na parte final do corpo deste artigo, considera-se que o contribuinte exerce normal e habitualmente a atividade quando comprove o seu exercido do ano anterior mediante certidão passada pela repartição de finanças competente, devendo constar sempre daquela certidão se, no ano anterior, foi adquirido para revenda ou revendido algum prédio antes adquirido para esse fim.

2º) Quando o prédio tenha sido revendido sem ser novamente para revenda, no prazo de três anos, e haja sido paga a sisa, esta será anulada pela repartição de finanças, a requerimento do interessado, acompanhado de documento comprovativo da transação.”

Ainda com relevo para a questão, dizia o artigo 16º, n.º 1 do mesmo diploma que - “As transmissões de que tratam os n.ºs 3º, 8º, 9º e 12º, alínea a), e 21º, 26º, 30º e 31º do artigo 11º e n.º 7º do artigo 12º deixarão de beneficiar de isenção logo que se verifique, respetivamente:

1º) Que aos prédios adquiridos para revenda foi dado destino diferente ou que os mesmos não foram revendidos dentro do prazo de três anos ou o foram novamente para revenda;”

Estamos aqui então perante um benefício fiscal condicionado à verificação cumulativa dos seguintes pressupostos legais:

a) Que o prédio adquirido se destine a revenda nos termos do artigo 13º-A, ficando expressamente exarada essa intenção no documento aquisitivo;

b) Que antes da aquisição tenha sido apresentada a declaração prevista nos artigos 105º do Código do IRS ou 94º, n.º 1, alínea a) do Código do IRC, consoante o caso relativo à atividade de compra do prédio para revenda;

c) Que os prédios sejam revendidos no estado em que foram adquiridos;

d) Que os prédios sejam revendidos no prazo de três anos (artº. 16º, n.º 1);

e) Que os prédios, embora revendidos no prazo legal, o não sejam novamente para revenda (art. 16º, n.º 1).

f) É necessário que se reconheça que o adquirente exerceu no ano anterior normal e habitualmente a atividade de comprador de prédios para revenda (artº. 13º-A).

Destes requisitos resulta com toda a clareza que se pretende conferir a isenção pela transmissão, mas atendendo à qualidade de revendedor do adquirente. Na verdade, se o prédio é adquirido para futura transmissão (revenda), o legislador entendeu que o adquirente que revendesse o prédio no prazo de três anos não deveria pagar sisa. Isto porque, a ser paga sisa, certamente o vendedor iria fazer refletir o seu valor na venda do imóvel, encarecendo-o.

Neste entendimento, o conceito de “*revenda*” constante da norma acima transcrita não pode deixar de ser o conceito civilístico constante do artº 874º do Código Civil.

Assim, sendo o contrato de compra e venda aquele pelo qual se transmite a propriedade de uma coisa, ou outro direito, mediante um preço, a “*revenda*” significa uma nova venda. Isto mesmo resulta do acórdão deste STA de 28.01.2009, no qual ficou escrito, para além do mais, o seguinte:

“Ora, “*revender é vender de novo, ou vender o que se tinha comprado, ainda que sem aquele propósito, e torna-se por demais evidente que só através da venda se opera a revenda, e não... mediante simples troca ou permuta dos bens originariamente adquiridos*” (Acórdãos Doutrinários, n.º 257, pág. 644).

Do referido artº 11º, n.º 3 há que aproximar o n.º 1 do predito artº 16º, quando dispõe que “*aos prédios adquiridos para revenda foi dado destino diferente ou que os mesmos não foram revendidos dentro do prazo de três anos ou o foram novamente para revenda*”, daqui decorrendo que o vocábulo “*revenda*” utilizado pela lei, se referia, apenas, às operações comerciais a que se reporta o artº 11º, n.º 3, compra e venda, por ter sido esta a atividade que, tributada em IRC, se pretendia isentar de sisa.

Sendo assim, só a revenda assume relevância para efeitos de isenção de sisa, não a tendo a troca ou a permuta”.

Estamos inteiramente de acordo com o que ficou escrito nesse acórdão, sendo certo que podemos concluir que a isenção em causa não pode ser aplicada a qualquer outra forma de aquisição de propriedade de entre as referidas no artº 1316º do Código Civil (sucessão por morte, usucapião, ocupação, acessão e demais modos previstos na lei).

Isto porque, como também se acentuou no acórdão deste mesmo STA de 07.03.2012 – Processo n.º 01141/11 na *ratio* da isenção, está a concessão de um determinado período temporal para que o

sujeito passivo que tem uma atividade de revenda de determinados bens imóveis ou existências a opere com lucro sem lhe acrescentar, de regra, qualquer modificação sendo depois tributado em sede de imposto sobre o rendimento pelos ganhos assim obtidos através desta sua atividade específica. O período temporal concedido para que seja efetuada a revenda é aquele que o legislador entendeu razoável para que seja encontrado um comprador sem que se eternize a manutenção na titularidade do sujeito passivo dos bens que destina ao seu comércio/atividade, ou seja a revenda.

Sobre esta questão – conceito de revenda – se pronunciou também o recente Acórdão do Pleno desta Secção, de 23.01.2013 – Processo n.º 01061/11, no qual ficou escrito, para além do mais o seguinte:

“Ora, se é certo que o CSisa consagra um conceito próprio de transmissão de imóveis sujeita a esse imposto (considerando como transmissões, para esse efeito, negócios jurídicos que, à luz da lei civil, não transmitem, ipso facto, o direito de propriedade – como é o caso do contrato promessa de compra e venda de imóveis com tradição da posse) também é certo que aquele mesmo código não equipara tais actos à própria revenda.

Daí que, utilizando o legislador, no n.º 1 do art. 16º do CSisa, o conceito de revenda e não o de transmissão, se conclua que não pode aí apelar-se a outro qualquer conceito de revenda (conceito inexistente na lei fiscal), sendo, antes, indispensável que ocorra a nova venda do prédio (que só pode ser o acto jurídico definido no art. 874º do CCivil), ou seja, a transmissão do título de propriedade e não bastando, por essa razão, a celebração de contrato promessa de compra e venda, ainda que com tradição do prédio. Ou seja, embora a celebração deste tipo de contratos com tradição da posse seja considerada pelo CSisa como um facto sujeito a imposto, o certo é que no caso da isenção de prédios adquiridos para revenda, a lei exige, sem mais, a efectivação da revenda como pressuposto essencial da isenção, sem àquela equiparar qualquer outro tipo de acto ou contrato. (¹)

E este tem sido, igualmente, o entendimento maioritário da jurisprudência deste STA (cfr. acórdãos de 4/11/1970, rec. n.º 16201; de 16/6/1972, rec. n.º 1981; de 11/3/1981, rec. n.º 1462; de 10/11/1982, Pleno, rec. n.º 1462; de 6/3/1985, rec. n.º 2732; de 13/10/1993, rec. n.º 15334; de 8/11/2006, rec. n.º 642/06; de 13/05/2009, rec. n.º 234/09; de 16/11/2011, rec. n.º 303/11; e de 21/11/2012, rec. n.º 0957/11)”. *(Não obstante o Relator dos presentes autos ter votado vencido naquele acórdão, entende-se nada obstar a que defenda aqui solução semelhante, uma vez que o que se pretende é afastar a acessão como forma de transmissão para feitos de isenção da sisa, não estando aqui em causa contrato promessa como sucedia naqueles autos)*

Então, ao contrário do defendido pela recorrente, no conceito de “revenda” não está englobada a acessão, pelo que não pode ser aplicada a norma do artº 11º, n.º 3 acima transcrita ao caso dos autos pois, como refere o MºPº no seu parecer acima citado as isenções são uma categoria de benefícios fiscais, os quais constituem medidas de carácter excepcional, instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes, superiores ao da própria tributação que impedem e não são suscetíveis de integração analógica, mas admitem interpretação extensiva (artº. 9º EBF);

A excepcionalidade da isenção impede a adesão a qualquer interpretação que transponha os precisos termos da formulação da norma, na ausência de indícios evidentes de que o legislador pretendeu igualmente incluir na previsão da norma a aquisição por acessão.

A adesão à interpretação sustentada pela recorrente significaria uma inaceitável subsistência da isenção apesar da prática de operação económica não inscrita no objeto social da impugnante (coletada na atividade de aquisição de prédios para revenda e não na atividade de aquisição de prédios para construção de edifícios por terceiros).

Podemos então concluir dizendo que no conceito de “revenda” a que se referia o artº 11º, n.º 3 do CIMSISD se enquadra apenas a transmissão do direito de propriedade efetuada por contrato de compra e venda tal como este é definido no artº 874º do Código Civil, efetuada pelo adquirente que exercesse a atividade de aquisição de imóveis para revenda. Assim, fica excluída da referida isenção a transmissão (aquisição) de propriedade por qualquer das outras formas previstas no artº 1316º do Código Civil.

VII. Nestes termos e pelo exposto, nega-se provimento ao recurso, confirmando-se a decisão recorrida.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 20 de Fevereiro de 2013. — *Valente Torrão* (relator) — *Isabel Marques da Silva* — *Pedro Delgado*.

(¹) Neste sentido, embora reportando ao actual IMT, cfr. José Maria Fernandes Pires, ob. cit., pp. 422 a 424.

Bem como, Pinto Fernandes e Cardoso dos Santos, Código da Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações, edição da Imprensa Nacional, Vol. I, pag. 371; e Silvério Mateus/Corvelo de Freitas, ob. citada p. 386.

**Acórdão de 20 de Fevereiro de 2013.****Assunto:**

*Gradação de créditos. IMI. IRC. Privilégio creditório imobiliário. artigos 122.º do Código do IMI, 744.º, n.º 1 do Código Civil e 8.º do Decreto-Lei n.º 73/99, de 16 de Março. artigos 111.º do CIRS e 116.º do CIRC.*

**Sumário:**

- I — Nos termos dos artigos 744.º, n.º 1 do Código Civil e 122º do Código do IMI, gozam de privilégio imobiliário especial **sobre os bens cujos rendimentos estão sujeitos a Imposto Municipal sobre Imóveis, os créditos de IMI inscritos para cobrança no ano corrente na data da penhora (...), e nos dois anos anteriores, bem como os respectivos juros de mora (8.º do Decreto-Lei n.º 73/99, de 16 de Março), pelo que devem ser também graduados em primeiro lugar, precedendo os créditos garantidos por hipoteca.***
- II — O privilégio imobiliário geral previsto nos artigos 111.º do CIRS e 116.º do CIRC beneficia somente o crédito relativo aos três anos anteriores à penhora, relevando os anos a que respeitam os rendimentos que justificaram a liquidação do imposto e não o momento em que ele foi posto a cobrança.*

Recurso n.º 1284/12-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Banco A....., S. A.

Relatora: Ex.<sup>ma</sup> Sr.<sup>a</sup> Cons.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Isabel Marques da Silva.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- Relatório -

1 – A Fazenda Pública recorre para este Supremo Tribunal da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Aveiro, de 29 de Setembro de 2011, proferida nos autos de verificação e gradação de créditos n.º 21/10.5BEAVR, apresentando as seguintes conclusões:

1. No processo de execução fiscal n.º 0051200501033255 e apensos (designadamente, os processos executivos n.ºs 0051200501043102, 0051200501043960, 00512000501057871, 051200501058444, 0051200501059220, 00512005001060724, 0051200501062891, 0051200501067087, 0051200601009273, 0051200601018523, 0051200601032240, 0051200601037773, 0051200601040421, 0051200701010760, 0051200701018540, 0051200701050117, 0051200701058517, 0051200801002708, 0051200801005359, 0051200801009770, 0051200801011847, 0051200801026127 e 0051200801035320), foi penhorada a fracção em 16/06/2008 a Favor da Fazenda Nacional a fracção autónoma designada pela letra “A” do prédio inscrito na matriz predial urbana da freguesia da ..... sob o artigo **4772**, e descrito na Conservatória do Registo Predial de Aveiro com o n.º 2132/20010508 – A. Esta penhora foi registada pela Apresentação 53, de 2008/06/18.

2. Pela Fazenda Pública na sequência de notificação nos termos do artigo 243.º do CPPT foram reclamados os seguintes créditos:

**- Créditos no valor de €287,43, respeitantes a IMI, referentes ao ano de 2007, acrescidos de juros de mora, em cobrança coerciva no processo de execução fiscal n.º 0051200801071726.**

**- Créditos no valor de €121,56, respeitante a IRC, referente ao ano de 2006, acrescidos de juros de mora, em cobrança coerciva no processo de execução fiscal n.º 0051200901004581.**

3. Não se conforma a Fazenda Pública com a dita sentença por um lado porque não graduou os créditos exequendos relativos a IMI dos anos de 2005, 2006 e 2007 (correspondentes ao prédio inscrito na matriz predial urbana da freguesia da ..... sob o artigo 4772 – fracção “A”), no lugar que lhe competia, ou seja, em primeiro lugar, juntamente com os créditos reclamados relativos a IMI do ano de 2007, garantidos por privilégio creditório imobiliário, previsto nas disposições combinadas nos artigos 122.º do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI) e 744.º do Código Civil (C.C.).

**Por outro lado, porque não graduou o crédito exequendo referente a IRC do ano de 2004, que goza apenas da preferência resultante da penhora registada pela Ap. 53, de 2008/06/18.**

**E, por último, porque graduou os créditos exequendos relativos a IMI do ano de 2004, em terceiro lugar, juntamente, com os créditos garantidos pelo privilégio imobiliário geral nos termos dos artigos 108.º e 111.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas**

***Colectivas (CIRC) e do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS), respectivamente.***

4. Com efeito, tendo em conta que a penhora da fracção autónoma a que respeitam os créditos exequendos relativos a IMI dos anos de 2005, 2006 e 2007, foi registada a favor da Fazenda Nacional, em 16/06/2008, e que os mesmos foram inscritos para cobrança no ano corrente na data da penhora e nos dois anos anteriores, tais créditos gozam do privilégio creditório imobiliário previsto nas disposições combinadas dos artigos 122.º do CIMI e 744.º, n.º 1 do C.C., deveriam ter sido graduados, em primeiro lugar, a par dos créditos reclamados de IMI do ano de 2007.

5. Por seu turno, os créditos exequendos relativos a IMI e a IRC do ano de 2004 que beneficiam, apenas da garantia decorrente da penhora registada pela Ap. 53, de 2008/06/18, deveriam ter sido graduados, em quarto lugar, a par dos créditos exequendos relativos a IVA de 2005 e 2006, coimas e encargos de 2004, 2005, 2006, 2007 e 2008.

6. Não o tendo feito, a douta sentença recorrida fez uma errada interpretação das normas aplicáveis, tendo, violado, nomeadamente, o disposto nos artigos 240.º n.º 1, do CPPT, nos artigos 751.º, 744, n.º 1, e 747, n.º 1, alínea a) e 822.º do C.C. e nos artigos 108.º do CIRC, 111.º CIRS e 122.º do CIMI.

***Nos termos vindos a expor e nos que V<sup>as</sup>. Ex<sup>as</sup>., sempre mui doutamente, poderão suprir, deve ser dado provimento ao presente recurso e, em consequência, revogar-se a douta sentença recorrida, substituindo-a por outra que reconheça e gradue os créditos relativos a IMI dos anos de 2005, 2006 e 2007 e respectivos juros de mora, referentes ao imóvel penhorado, em cobrança coerciva nos processos executivos n.ºs 0051200601018523, 0051200601040421, 0051200701018540, 0051200701050117 e 0051200801035320, em primeiro lugar, juntamente com os créditos reclamados de IMI do ano de 2007, e reconheça e gradue os créditos exequendos relativos a IMI e a IRC do ano de 2004 e respectivos juros de mora, em cobrança coerciva nos processos executivos n.ºs 0051200501033255, 0051200501059220 e 0051200501057871, no lugar que lhes pertence, ou seja, em quarto lugar, a par dos créditos exequendos relativos a IVA de 2005 e 2006, coimas e encargos de 2004, 2005, 2006, 2007 e 2008, conforme se apresenta mais consentâneo com o Direito e a Justiça.***

2 - Não foram apresentadas contra-alegações.

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

(...)

***Quer parecer que a razão está com a recorrente.***

***No primeiro caso, parece ser de entender que a data de “inscrição para cobrança” é a correspondente à data da liquidação, a qual no caso dos dito crédito de IMI, sendo de 2005, ocorreu em 2006 – assim, Acórdãos do STJ, de 7.11.2000, na CJ/STJ, ano VIII, tomo III, pág. 101 e de 29.13.2001, na CJ – XXVI, tomo 2, pág. 91.***

***Assim, o referido crédito de IMI de 2005 parece encontrar-se ainda dentro do limite temporal previsto nas disposições legais, a propósito, acima referidas.***

***E se dúvidas houver quanto ao mesmo ser referente ao imóvel penhorado nos autos, sempre deverá mandar diligenciar-se no sentido de apurar se assim é, de acordo com o previsto no art. 13.º, n.º 1 do CPPT.***

***Por outro lado, o crédito de IRC de 2006, apesar de reconhecido com o privilégio imobiliário geral de que beneficia, não foi incluído na graduação efectuada no lugar que lhe compete logo após o crédito hipotecário.***

***De notar que os juros relativos ao crédito hipotecário que foi reclamado, são apenas os relativos aos últimos 3 anos, de acordo com o previsto no art. 693 n.º 2 do C. Civil.***

***Finalmente, é de reconhecer que os créditos exequendos, entre os quais se inclui o referidos IMI e IRC de 2004, que não gozam de privilégio por se encontrarem já fora do limite temporal previsto nos arts. 122.º do CIMI e 108.º (ora 116.º) do CIRC, são de graduar, por gozarem de “garantia real” resultante de penhora, no mesmo plano dos demais impostos que gozam apenas de semelhante garantia – assim, ac. do STA proferido no proc. 0400/11, de 28-9-11.***

***Concluindo:***

***Parece que o recurso é de proceder, sendo de proceder à graduação nos seguintes termos:***

***1.º Créditos de IMI de 2005, 2006 e 2007, respeitantes ao imóvel penhorado, e respectivos juros dos últimos 3 anos;***

***2.º Crédito reclamado pelo Banco A....., SA, com a limitação legal dos respectivos juros;***

***3.º Crédito de IRC de 2005 e 2006, e IRS de 2005, e respectivos juros dos últimos três anos;***

***4.º Restantes créditos exequendos, e respectivos juros, e demais juros referentes a créditos exequendos abrangidos em antecedente graduação.***

*Subsistindo dúvidas, sobre se o IMI de 2005 é referente ao imóvel penhorado nos autos, sempre seria de anular a graduação efectuada, mandando diligenciar-se no sentido de apurar se assim é, de acordo com o previsto no art. 13.º n.º 1 do CPPT.*

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

- Fundamentação -

4 – Questão a decidir

É a de saber a sentença recorrida enferma de erro de julgamento da graduação de créditos a que procedeu, concretamente ao não graduar *os créditos exequendos relativos a IMI dos anos de 2005, 2006 e 2007 em primeiro lugar, juntamente com os créditos reclamados relativos a IMI do ano de 2007*, ao não graduar também *o crédito exequendo referente a IRC do ano de 2004*, e ao graduar *os créditos exequendos relativos a IMI do ano de 2004, em terceiro lugar, juntamente, com os créditos garantidos pelo privilégio imobiliário.*

5 - Apreciando.

#### **5.1 Da graduação de créditos efectuada**

A sentença recorrida, a fls. 115 a 124 dos autos, julgou *verificados os créditos reclamados e exequendos* e procedeu à sua graduação pelo produto da venda do bem penhorado (fracção autónoma designada pela letra “A” do prédio inscrito na matriz predial urbana da freguesia da ..... sob o artigo 4772, e descrito na Conservatória do Registo Predial de Aveiro com o n.º 2132/20010508 – penhorado em 16/06/2008 e cuja penhora foi registada pela Apresentação 53, de 2008/06/1 (cfr. sentença recorrida, a fls. 120) da seguinte forma:

**1 - Os créditos reclamados relativos a IMI de 2006 e 2007 e respectivos juros de mora; 2 – O crédito reclamado pelo Banco A....., S.A.;**

**3 – Os créditos de IRC e IMI de 2003, 2004 e 2005 e IRS de 2005 e respectivos juros;**

**4 – O crédito exequendo de IVA de 2005, 2006 e 2007 e Coimas Fiscais e respectivos juros** (cfr. sentença recorrida, a fls. 123).

Alega, porém, a recorrente Fazenda Pública, que, em primeiro lugar, deviam ter sido graduados não apenas os créditos reclamados relativos a IMI de 2007, mas também os créditos exequendos relativos a este imposto dos anos de 2005, 2006 e 2007, *correspondentes ao prédio inscrito na matriz predial urbana da freguesia da ..... sob o artigo 4772 – fracção “A”*, pois que também gozam do privilégio creditório imobiliário previsto nas disposições combinadas nos artigos 122.º do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI) e 744.º do Código Civil (CC) e que os restantes créditos exequendos relativos a IMI (de 2003, 2004 e 2005) devem ser graduados em último lugar, e não em terceiro, a par dos demais créditos exequendos, que apenas gozam da preferência conferida pela penhora registada pela Apresentação 53, de 18 de Junho de 2008, sendo igualmente este o lugar que compete na graduação ao IRC exequendo relativo a 2004.

Tem inteira razão a Fazenda Pública.

Embora a sentença recorrida não tenha fixado o probatório, extrai-se dos autos, através da relação discriminada de dívidas fiscais da executada junta pela Fazenda Pública aquando da reclamação dos seus créditos (doc. 1, de fls. 71 a 87 dos autos), que os créditos exequendos relativos a IMI dos anos de 2005, 2006 e 2007 se venceram em cada um dos anos seguintes, ou seja, foram *inscritos para cobrança* em 2006, 2007 e 2008, respectivamente, bem como que respeitam todos eles ao imóvel penhorado e vendido nos autos de execução (pois que, naqueles anos, no campo respeitante a “prédios”, surge apenas identificado o prédio objecto da execução – 010505-U-04772-A – cfr. fls. 75, 76, 77 e 79 dos autos), pelo que, assim sendo, gozam de privilégio creditório imobiliário nos termos das disposições conjugadas dos artigos 122.º do CIMI e 744.º do Código Civil, preferindo ao crédito garantido por hipoteca (cfr. o artigo 751.º do Código Civil), pois que a penhora teve lugar e foi registada em 2008 (pela Apresentação 53, de 18 de Junho de 2008 – cfr. sentença recorrida, a fls. 120).

No que respeita aos demais créditos exequendos relativos a IMI, não *inscritos para cobrança no ano corrente na data da penhora e nos dois anos anteriores*, gozam apenas da preferência que lhes é conferida pela penhora, não sendo de graduar a par dos créditos de IRC exequendo de 2005 e reclamado de 2006 e de IRS exequendo de 2005 que gozam de privilégio imobiliário geral, como fez a sentença recorrida.

Finalmente, o crédito exequendo relativo a IRC de 2004 não goza também de nenhuma outra preferência que não a que lhe é conferida pela penhora, razão pela qual não deve ser graduado a par daqueles que gozam do privilégio imobiliário previsto no artigo 111.º do Código do IRS e 116.º do Código do IRC, pois que este beneficia apenas os créditos destes impostos relativos *aos três últimos anos* contados da data da penhora. Assim, tendo a penhora tido lugar em 2008, beneficiam do privilégio creditório imobiliário previsto nas citadas disposições do Código do IRS e do Código do IRC os créditos por IRS/IRC dos anos de 2007 (que inexistiu), 2006 e 2005, mas não já o de 2004, que deve ser graduado em último lugar.

Cumpre, ainda, atender, a que, nos termos do artigo 8.º do Decreto-Lei n.º 73/99, de 16 de Março, *as dívidas provenientes de juros de mora gozam dos mesmos privilégios que por lei sejam atribuídos às dívidas sobre que recaírem.*

Importa, pois, refazer a graduação efectuada, dando integral provimento ao recurso da Fazenda Pública.

- Decisão -

6 - Termos em que, face ao exposto, acordam os juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogando a sentença recorrida nos segmentos impugnados, que no demais se mantém, e, em consequência, proceder à graduação de créditos do seguinte modo:

1.º - Créditos de IMI de 2005, 2006 e 2007, inscritos para cobrança em 2006, 2007 e 2008, e respectivos juros de mora;

2.º Crédito hipotecário reclamado pelo Banco A....., S.A. e respectivos juros relativos aos últimos 3 anos (art. 693.º, n.º 2 do CC);

3.º Créditos de IRC de 2005 e 2006 e IRS de 2005, e respectivos juros de mora;

4.º Restantes créditos exequendos e respectivos juros, e demais juros referentes a créditos exequendos abrangidos na antecedente graduação.

Sem custas.

Lisboa, 20 de Fevereiro de 2013. — *Isabel Marques da Silva* (relatora) — *Lino Ribeiro* — *Dulce Neto*.

## Acórdão de 20 de Fevereiro de 2013.

### Assunto:

*Tributação por retenção na fonte. Regime de tributação de sujeitos passivos não residentes. Direito da União. Princípio de liberdade de circulação de capitais. Princípios de Direito Fiscal Internacional. Convenção sobre Dupla Tributação.*

### Sumário:

- I — *Não decorre nem do Direito da União nem da jurisprudência do Tribunal de Justiça para os sujeitos passivos não residentes em Portugal e sem estabelecimento estável em território português (e residentes num Estado-Membro da União Europeia) um direito à igualdade de tributação em relação aos residentes (em matéria de impostos directos), prevendo, pelo contrário, o TFUE que a proibição de todas as restrições aos movimentos de capitais entre Estados-Membros e entre Estados-membros e países terceiros (artigo 63.º, n.º 1, do TFUE), não prejudica os Estados-Membros de aplicarem as disposições pertinentes do seu direito fiscal que estabeleçam uma distinção entre contribuintes que não se encontrem em idêntica situação no que se refere ao lugar de residência [artigo 65.º, n.º 1, alínea a), do TFUE].*
- II — *A jurisprudência do Tribunal de Justiça revela, em termos genéricos, que o uso da residência como elemento de conexão, bem como a diferenciação fiscal entre sujeitos passivos residentes e não residentes, tanto na legislação interna dos Estados como nas Convenções sobre Dupla Tributação, é aceitável e não contaria as liberdades de circulação, nem consubstancia uma discriminação contrária aos Tratados Europeus, em virtude de os residentes e os não residentes não se encontrarem, em geral, em situações comparáveis, porque assentes numa diferença objectiva relevante entre os sujeitos passivos.*
- III — *No caso em apreço, a Administração Tributária, ao tributar os dividendos através da retenção na fonte à taxa de 10%, limitou-se a dar cumprimento ao estatuído no regime jurídico constante da referida Convenção sobre Dupla Tributação celebrada entre Portugal e os Países Baixos, não incorrendo em qualquer ilegalidade, pois decorre do mesmo diploma que a referida retenção será neutralizada por aplicação de um crédito de imposto, nos termos do estatuído no artigo 24.º, n.os 2 e 4, no País da residência, sendo que se pela via do direito do Estado de residência não é possível efectivar-se o crédito de imposto conferido pela referida Convenção, tal argumento não pode ser oponível ao País da fonte, que se limita a fazer aplicação do quadro legal vigente na sua ordem jurídica.*

Processo n.º 1435/12-30.  
 Recorrente: Fazenda Pública.  
 Recorrido: A... SPA.  
 Relatora: Ex.<sup>ma</sup> Sr.<sup>a</sup> Cons.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Fernanda Maçãs.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

### I- RELATÓRIO

1.A Fazenda Pública não se conformando com a sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, que julgou procedente a impugnação judicial deduzida por A..... S.P.A., por incorporação da B..... (B.....), identificada nos autos, contra a liquidação do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC) por retenção

na fonte referente aos exercícios de 2003 e 2004, interpôs recurso jurisdicional no Tribunal Central Administrativo Norte, formulando as seguintes conclusões:

*“A. O presente recurso tem por objecto a douta decisão proferida pelo Tribunal a quo, que julgou totalmente procedente a impugnação judicial deduzida contra o despacho de indeferimento tácito do Pedido de Revisão Oficiosa apresentado em 27/04/2007, deduzida contra as liquidações de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) por retenção na fonte, referentes aos exercícios de 2003 e 2004, nos montantes de €525.273,86 e € 590.933,10, respetivamente.*

*B. Na douta sentença recorrida, o Tribunal fixou a única questão a decidir — aferir da conformidade ao princípio da livre circulação de capitais, previsto no artigo 56.º do TCE, das liquidações de imposto por retenção na fonte sofridas pela B....., aquando das distribuições de dividendos pelo C....., SA, praticadas ao abrigo do disposto nos artigos 4.º, n.º 3, alínea c), subalínea 2) e 80º, n.º 2, alínea c) do Código do IRC (as disposições normativas respeitantes ao IRC são aquelas em vigor à data dos factos).*

*De facto,*

*C. a sentença recorrida refere que “No caso sub judice atendendo às retenções na fonte operadas em 29/04/2003 e 10/05/2004, sobre os dividendos distribuídos à impugnante pelo C....., SA, por virtude de a impugnante ser uma sociedade não residente em Portugal, mas sediada em país da UE (Países Baixos), importa aferir da conformidade ou não, dessas retenções na fonte, com o princípio da livre circulação de capitais previsto no artigo 56.º do TCE face ao primado do direito comunitário na ordem interna, por via do artigo 8.º n.º 4 da CRP — tendo em conta o regime resultante dos artigos 80.º n.º 2, alínea c) do CIRC e 10.º n.º 2 da CEDT Portugal/Países Baixos.”*

*D. Deste modo, continua a sentença, “Resulta da matéria assente que a B..... quer em 2004-04-29 (aqui, por lapso na sentença, deveria dizer-se 2003 e não 2004 — cfr. ponto 6 dos factos provados), quer em 2004-05-10, detinha uma participação direta na sociedade C....., SA, correspondente a 8,64% do respetivo capital social, não se aplicando por isso o regime de isenção previsto no art.º 14.º n.º 3 do CIRC. Igualmente não é legalmente admissível que a B..... obtenha a restituição do imposto retido, por via do disposto no artigo 89.º do CIRC.*

*E. O que significa que se em lugar da B....., os dividendos fossem distribuídos a uma sociedade residente em Portugal, colocada na mesma situação para efeitos de tributação em IRC, verificar-se-ia que a esta seria aplicável o regime de dispensa de retenção prevista no art.º 90.º n.º 1, alínea c) do CIRC, na redação da Lei n.º 109-B/2001, de 27.12.”*

*Ainda mais refere a sentença que,*

*F. “Ora, do supra exposto resulta que a jurisprudência comunitária mencionada é suscetível de aplicação à situação em apreciação nos autos, (...), não sendo possível à impugnante pedir a restituição à AT, nem ser possível deduzir o imposto pago no país da residência” (sublinhado nosso),*

*concluindo que,*

*G. “Subsumindo ao caso em apreciação, verificamos que nos anos de 2003 e 2004, o imposto retido na fonte em Portugal, aquando da distribuição de dividendos, detidos à mais de um ano e que não foram objecto de imputação nos Países Baixos, não havendo lugar à aplicação do artigo 24.º n.º 4 da CDT Portugal/Países Baixos, não se verificando, no caso, possível dupla tributação económica que possa ser fundamento da retenção na fonte (sublinhado nosso).*

*H. Com o devido respeito que nos merece, que é muito, não pode a Fazenda Pública, conformar-se, com o doutamente decidido.*

*I. Na decisão vertida na sentença recorrida, constata-se que o C....., SA, sociedade residente em território nacional, distribuiu dividendos a uma sociedade, detentora de 8,64% do seu capital, a B....., com sede na Holanda.*

*J. Em matéria de retenções na fonte, foi celebrado entre Portugal e o Reino dos Países Baixos, Convenção para evitar a Dupla Tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria de impostos sobre o rendimento e o capital, ratificada pelo Decreto do Presidente da República n.º 32/2000, de 12 de Julho.*



K. Como a participação da B..... era inferior a 10%, não se encontravam cumpridos os requisitos necessários para a isenção de IRC prevista no art.º 14.º, n.º 3 do CIRC, na redacção dada ao normativo, aplicável à data dos factos.

L. Assim, foi efetuada a retenção na fonte por parte do C....., à taxa prevista na convenção, de 10%.

M. Sucede que uma sociedade residente, nas mesmas condições da impugnante, podia deduzir todo o imposto retido, nos termos do art.º 46.º do CIRC.

N. Por outro lado, a B..... não estava em condições de obter a restituição do imposto retido, nos termos do art.º 89.º do CIRC.

O. Ou seja, perante as disposições legais em vigor à data dos factos, a impugnante viu ser-lhe retido um imposto à taxa de 10%, conforme CDT; essa retenção não estava isenta (art.º 14.º, n.º 3 do CIRC) nem estava em condições de obter a restituição do mesmo (art.º 89.º do CIRC); caso a impugnante fosse uma sociedade residente, não haveria lugar a retenção na fonte, nos termos do art.º 46.º do CIRC.

P. Esta situação, configura uma discriminação injustificada em função da residência, situação proibida pelo art.º 56.º do TCE, constituindo uma restrição à livre circulação de capitais.

Q. Relativamente às liquidações/retenções efetuadas, a sentença decidiu pela anulação das mesmas, alegando vício de violação de lei, por violação do princípio da livre circulação de capitais, ao abrigo do disposto no art.º 56.º do TCE,

R. fundamentando a sua decisão no primado do Direito Comunitário sobre as normas nacionais (art.º 8.º da CRP) bem como, nos acórdãos do Tribunal de Justiça das Comunidades, Processo C-379/05, de 2007/06/07; Processo C-487/08, de 2010/06/03 e; Processo C-199/10, de 2010/11/22 e, no Acórdão do STA de 2011/06/01, recurso n.º 01/09.

S. Com efeito, o que ressalta da jurisprudência referida é que (...) os artigos 56.º e 58.º CE devem ser interpretados no sentido de que se opõem a um regime fiscal resultante de uma convenção para evitar a dupla tributação celebrada entre dois Estados-Membros que prevê uma retenção na fonte de 15% (no caso da sentença, 10%) sobre os dividendos distribuídos por uma sociedade com sede num Estado-Membro a uma sociedade beneficiária com sede noutro Estado-Membro, quando a regulamentação nacional do primeiro Estado-Membro isenta desta retenção os dividendos pagos a uma sociedade beneficiária residente. Só assim não será se o imposto retido na fonte puder ser imputado no imposto devido no segundo Estado-Membro até ao montante da diferença de tratamento. Compete ao órgão jurisdicional de reenvio verificar se essa neutralização da diferença de tratamento é realizada pela aplicação do conjunto das estipulações da convenção para evitar a dupla tributação.

T. Assim, para garantir o cumprimento das obrigações resultantes do Tratado, a CDT entre Portugal e os Países Baixos tinha que reunir os seguintes requisitos:

(i) A convenção para evitar a dupla tributação tem de permitir compensar os efeitos da diferença de tratamento decorrentes da legislação nacional;

(ii) Isso só se verifica se o imposto retido na fonte puder ser imputado no imposto devido noutro Estado-Membro até ao montante dessa diferença de tratamento;

(iii) Só assim é que a diferença de tratamento entre os dividendos distribuídos a sociedades estabelecidas noutros Estados-Membros e os dividendos distribuídos às sociedades residentes desaparece totalmente;

(iv) Para o efeito, compete ao órgão jurisdicional de reenvio (neste caso, o TAF do Porto) averiguar se a legislação holandesa permite essa imputação/recuperação, ou seja, se a retenção do imposto em Portugal sobre os dividendos distribuídos pelo C..... à impugnante pode ser recuperada pela entidade beneficiária dos dividendos, atento o regime jurídico aplicável.

U. Ora, apesar de na sentença recorrida, se fazer alusão ao facto de a impugnante não poder deduzir o imposto no país de residência, a Fazenda Pública não consegue vislumbrar, nem na matéria de facto provada, nem em qualquer diligência levada a cabo pelo Tribunal, prova de que a impugnante não possa deduzir o imposto no estado de residência.

V. Por outras palavras, não está provado na sentença ora recorrida, que a legislação dos Países Baixos impeça a dedução do imposto retido, não se encontrando referido em nenhuma parte da sentença recorrida, qual o diploma ou norma legal dos Países Baixos que permita a Meretíssima Juiz a quo concluir, como concluiu, não (...) ser possível deduzir o imposto pago no país da residência e, (...) que não foram objecto de imputação nos Países Baixos,

W. nem tão pouco se encontra nos autos, qualquer diligência levada a cabo pelo Tribunal, junto da Administração Fiscal Holandesa, no sentido de obter essa prova. Talqualmente se prescreve no Acórdão de 22/11/2010 do TJUE, Processo C-199/10, e no Acórdão do STA de 2011/06/01, recurso n.º 01/09.

X. Deste modo, a sociedade residente que pagou os dividendos à impugnante, cumpriu as normas do direito português, as normas da CDT bem como, as normas do tratado da União Europeia, não agindo de forma discriminatória para com a sociedade não residente, talqualmente pretende demonstrar a impugnante.

*Y. Nesta medida, decidindo da forma como decidiu, a douda sentença recorrida enferma de erro de julgamento, pelo que deve ser revogada, considerando-se a impugnação totalmente improcedente.*

*Termos em que,*

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

2. Por seu turno, a recorrida A....., S.P.A., formulou contra-alegações, concluindo nos termos que se seguem:

*“A) Reconhece a Digna Representante da Fazenda Pública de que, tal como julgado pelo Douto Tribunal a quo, o tratamento diferenciado conferido nos anos de 2003 e 2004 pelos artigos 90.º, n.º 1, alínea c), 46.º, n.º 1, 80.º, n.º 2, alínea c), 14.º, n.º 3, e 89.º, n.º 1, do Código do IRC aos accionistas residentes e não residentes de sociedades comerciais portuguesas configura uma discriminação injustificada em função da residência, proibida pelo artigo 56.º do TCE — actual artigo 63.º do TFUE —, constituindo uma restrição à livre circulação de capitais;*

*B) O recurso apresentado pela Digna Representante da Fazenda Pública assenta apenas no entendimento de que o Douto Tribunal a quo não estava em condições de concluir pela inaptidão da CEDT Portugal/Países Baixos para neutralizar o tratamento discriminatório constante das disposições do Código do IRC;*

*C) Resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia que o disposto nas convenções bilaterais para evitar a dupla tributação celebradas pelos Estados-Membros — sempre que estas impeçam a aplicação de normas legais de um determinado Estado-Membro que se mostrem incompatíveis com o Direito Comunitário —, deve ser relevado em sede de apreciação do respeito por esse Estado-Membro das liberdades comunitárias fundamentais, competindo aos órgãos nacionais de aplicação do Direito aferir o sentido das normas convencionais e concluir sobre a respectiva pertinência;*

*D) No contexto da distribuição transfronteiriça de dividendos, a eventual neutralização por um Estado-Membro, através de convenção bilateral para evitar a dupla tributação, do tratamento discriminatório decorrente de disposições como aquelas constantes do Código do IRC, apenas ocorre quando a convenção confira um crédito integral de imposto, não dependente da tributação no Estado de residência do accionista;*

*E) O artigo 24.º, n.º 4, da CEDT Portugal/Países Baixos prevê apenas a concessão pelo Reino dos Países Baixos de um crédito ordinário de imposto, condicionado pois à efectiva tributação nesse Estado dos dividendos auferidos em Portugal, motivo pelo qual tal disposição convencional não é apta a neutralizar o tratamento discriminatório que a tributação em Portugal representa;*

*F) Considerou pois correctamente o Douto Tribunal a quo, por mera análise da CEDT Portugal/Países Baixos, que esta não altera o juízo de incompatibilidade com o Direito Comunitário das disposições do Código do IRC em causa — não neutralizando o tratamento discriminatório que estas encerram —, inexistindo por isso qualquer erro de julgamento da sentença recorrida;*

*G) De qualquer forma, mesmo que se considerasse ser necessário apurar o conteúdo do Direito interno neerlandês — o que por mero dever de patrocínio se admite, embora sem conceder —, a questão reconduzir-se-ia a matéria de direito (estrangeiro) e nunca, ao contrário do aparentemente sustentado pela Digna Representante da Fazenda Pública, a matéria de facto;*

*H) Tal determinação do direito estrangeiro é de conhecimento oficioso, à luz do disposto no artigo 348.º do CC, ainda que em qualquer caso competisse à Fazenda Pública fazer a prova do respectivo conteúdo caso pretendesse invocar o mesmo como excepção no sentido de permitir o tratamento discriminatório resultante do Código do IRC;*

*I) Em nenhum momento invocou a Fazenda Pública qualquer disposição, convencional ou de Direito neerlandês, no sentido de demonstrar a eventual neutralização através da CEDT Portugal! Países Baixos do tratamento discriminatório resultante do Código do IRC; J) Com efeito, nem mesmo em sede do presente recurso jurisdicional, a Fazenda Pública invoca a existência efectiva da neutralização a que alude como eventualmente possível, limitando-se a invocar a suposta insuficiência das diligências probatórias encetadas pelo Douto Tribunal a quo no sentido de a apurar;*

*K) De todo o modo, a Recorrida apresentou em sede dos autos, de mote próprio, prova do teor do direito interno neerlandês, resultando da mesma que os dividendos auferidos pela B..... se encontraram isentos de tributação nos Países Baixos, motivo pelo qual nenhum crédito de imposto pode ter lugar à luz do artigo 24.º, n.º 4, da CEDT Portugal/Países Baixos;*

*L) A demonstração pela Recorrida da impossibilidade de neutralização, através da CEDT Portugal/Países Baixos, do tratamento discriminatório em causa não foi em momento algum contestada pela Fazenda Pública;*

*M) Em face do exposto, não enferma de qualquer erro de julgamento a pronúncia jurisdicional do Douto Tribunal a quo, com o que deverá ser julgado improcedente o recurso apresentado pela Digna Representante da Fazenda Pública.*

*Nestes termos, e nos demais de Direito que V. Ex.ªs doutamente suprirão, não pode a pretensão da Digna Representante da Fazenda Pública deixar de ser desatendida, negando-se provimento ao recurso, tudo com as demais consequências legais, o que se requer”.*

3. Por Acórdão de fls. 384 e segs., o TCA Norte julgou-se incompetente em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso, tendo declarado competente para esse efeito o STA.

4. Remetidos os autos a este Supremo Tribunal, o Magistrado do Ministério Público, junto do mesmo, remeteu a sua pronúncia para o parecer do representante do MP junto do TCA Norte que, por sua vez, acompanhou o parecer proferido pelo MP na 1ª instância, o qual conclui pelo provimento da impugnação, argumentando, entre o mais, que:

*“(…) Assim, a situação da impugnante não se enquadra nos artigos 5.º e 6.º da CEDT, dado que a respectiva participação é inferior a 25 %, não estando, conseqüentemente, em condições de beneficiar do regime do artigo 14.º, n.º 3 do CIRC, não beneficiando da isenção de retenção na fonte.*

*Se estivesse nessa situação, isto é, nas condições do artigo 14.º, n.º 3 do CIRC, como sociedade beneficiária residente noutro Estado da EU não seria tributada, inexistindo qualquer retenção na fonte, no caso de preencher as condições nele previstas.*

*E no caso de a participação, sendo embora não inferior a 25%, no momento da distribuição dos dividendos, ainda não fosse detida há mais de dois, ininterruptamente, haveria lugar à retenção na fonte, mas é possível a restituição do imposto logo que tal período se complete, nos termos estipulados pelo artigo 89.º do CIRC, na redacção então em vigor.*

*Mas, como resulta do ponto 1.8., a B....., quer em 2004-04-29, quer em 2004-05-10, detinha uma participação directa na sociedade C....., SA, correspondente a 8,64 % do respectivo capital social, não se aplicando por isso o regime de isenção previsto no artigo 14.º, n.º 3 do CIRC.*

*Igualmente não é legalmente admissível que a B..... obtenha a restituição do imposto retido, por via do disposto no artigo 89.º do CIRC.*

*Como alega a impugnante — artigos 47.º e 48.º da PI - se em lugar da B....., os dividendos fossem distribuídos a uma sociedade residente em Portugal, colocada na mesma situação para efeitos de tributação em IRC (excepto ser residente, ao contrário da B.....), verifica-se que a esta seria aplicável o regime de dispensa de retenção prevista no artigo 90.º, n.º 1, alínea c) do CIRC (...).”*

*Pelo que «bem se compreende pois que a Impugnante entenda que a não aplicação de um regime de exclusão de tributação semelhante ao previsto no artigo 46.º, n.º 1 do CIRC, na medida em que se funda exclusivamente no facto de a entidade beneficiária dos dividendos distribuídos pelo C....., SA, não ter residência nem estabelecimento estável em Portugal, consubstancia uma discriminação injustificada em função da residência.» — artigo 55.º da PI.*

*«Na medida em que coloca as sociedades residentes em Portugal, que adquiram participações sociais noutras sociedades portuguesas, numa situação de vantagem relativamente às sociedades residentes noutros Estados Membros da União Europeia que efectuem investimentos semelhantes, a discriminação assinalada é, no entendimento da Impugnante, proibida pelo artigo 56.º do TCE, constituindo uma restrição à livre circulação de capitais.» - artigo 56.º da PI.*

*“(…) Nosso parecer*

*Em nossa opinião, a jurisprudência resultante do mencionado Acórdão Amurta e do acórdão datado de 2010-06-03, proferido pelo Tribunal de Justiça, no Processo n.º C-487/08, é susceptível de aplicação à situação em apreciação nestes autos, visto se tratar, igualmente, da distribuição de dividendos tributáveis a uma sociedade não residente com participação inferior ao limite de 25 %, nas condições definidas pela Directiva 90/435/CEE e no artigo 14.º, n.º 3 do CIRC, não sendo por isso possível à impugnante pedir a restituição à AT, nem ser possível deduzir o imposto pago no país da residência Sublinha-se ainda a interpretação expressa no já citado Acórdão do STA de 01-06-2011, proferido no Processo n.º 01/09, sobre o despacho proferido no Processo C-199/10 do TJ.*

*E como vem alegado no requerimento de fls. 266 e segs., nos anos de 2003 e 2004, o imposto retido na fonte em Portugal, aquando da distribuição de dividendos, não foi objecto de imputação nos Países Baixos, não havendo lugar à aplicação do artigo 24.º, n.º 4 da CDT Portugal/Países Baixos (vide Ponto 1.12), não se verificando, no caso, possível dupla tributação económica que possa ser fundamento da retenção na fonte.*

*Pelo exposto, em face da jurisprudência do Tribunal de Justiça analisada, sobre situações semelhantes (v.g., o caso Amurta/Processo n.º C-379/05, do TJ), e, ainda, em face da diversa jurisprudência desse Alto Tribunal, citada pela impugnante nos artigos 77.º, 80.º, 81.º, 86.º, 95.º, 101.º, 107.º, 110.º, 114.º, 120.º, 123.º, 135.º, 139.º e 140.º e por tudo quanto fica exposto, é nosso parecer, salvo melhor opinião, que os fundamentos invocados pela impugnante são de molde a sancionar as liquidações operadas, com o vício de violação de lei, por violação do princípio da livre circulação de capitais, ao abrigo da previsão do artigo 56.º do TCE, conseqüentemente implicando, a anulação das mesmas e respectiva restituição à impugnante, de acordo com a jurisprudência emanada do Tribunal de Justiça.*

*1. Nestes termos se conclui que, em face da jurisprudência do Tribunal de Justiça analisada, sobre situações semelhantes (v.g., o caso Amurta/Processo n.º C-379/05, do TJ), e, ainda, em face*

da diversa jurisprudência desse Alto Tribunal, citada pela impugnante nos artigos 77.º, 80.º, 81.º, 86.º, 95.º, 101.º, 107.º, 110.º, 114.º, 120.º, 123.º, 135.º, 139.º e 140.º e por tudo quanto fica exposto, é nosso parecer, salvo melhor opinião, que os fundamentos invocados pela impugnante são de molde a sancionar as liquidações operadas, com o vício de violação de lei, por violação do princípio da livre circulação de capitais, ao abrigo da previsão do artigo 56.º do TCE, conseqüentemente implicando, a anulação das mesmas e respectiva restituição à impugnante, de acordo com a jurisprudência emanada do Tribunal de Justiça”.

5. Colhidos os vistos legais, cumpre apreciar e decidir.

## II-FUNDAMENTOS

### 1. DE FACTO

A sentença recorrida deu como fixada a seguinte matéria de facto:

“1. A impugnante é uma sociedade anónima (“D.....”), com sede e estabelecimento estável em Itália, inscrita na Conservatória do Registo Civil de Milão, sob o n.º07027550156. [Cfr. Doc. (fls. 68 a 93 e 95 a 113 dos autos), cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido]

2. Em 31/10/2007, por escritura pública de fusão jurídica transfronteiras, a impugnante declarou incorporar, por fusão, a sociedade comercial de Direito neerlandês, B..... (B.....), cuja actividade principal consistia na gestão de participações sociais noutras sociedades, sedeadas em Amesterdão e inscrita na Conservatória do Registo Comercial número 33223190. [Cfr. Doc. (fls. 68 a 93 e 95 a 113 dos autos), cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido]

3. A B..... (B.....), durante os anos de 2003 e 2004, não dispôs de sede, direcção efetiva ou estabelecimento estável em território nacional, sendo residente para efeitos fiscais nos Países Baixos, aí se encontrando sujeita e não isenta, sem possibilidade de opção, ao imposto neerlandês sobre o rendimento das sociedades ..... [Cfr. Doc. 4 e 5). (fls. 130 dos autos), cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido]

4. Em 29/04/2003, a B..... era titular de 65.659.233 de ações do C....., SA, adquiridas pelo valor de € 100.528.306,60, tendo 56.788.864 das mesmas ações sido adquiridas há mais de um ano, pelo valor de € 84.972.065,51.(Cfr. Doc. 6, fls. 132 dos autos, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido]

5. Em 10/05/2004, as 65.659.233 ações eram detidos pelo B..... [Cfr. Doc. 6. fls. 132 dos autos, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido]

6. Quer em 29/04/2003, quer em 10/05/2004, a B..... detinha uma participação direta na sociedade C....., SA, correspondente a 8,64% do respetivo capital social. [Cfr. Doc. 7, fls. 134 dos autos, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido]

7. Em 29/04/2003 a B..... auferiu dividendos resultantes da sua participação social no C....., SA, no valor de € 5.252.738,64. (Cfr. Doc. 8, fls. 136 dos autos, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido)

8. Em 10/05/2004, a B..... auferiu dividendos resultantes da sua participação social no C....., SA dividendos no valor de € 5.909.330,97. [Cfr. Doc. 9, fls. 138 dos autos, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido]

9. Os dividendos referidos em 7. e 8. foram sujeitos a tributação em Portugal, correspondendo tal tributação a uma quantia correspondente a 10 % daquelas quantias, ou seja, a quantia de € 525.273,86 (relativamente aos dividendos do exercício de 2003) e a quantia de € 590.933,97 (relativamente aos dividendos do exercício de 2004), no total de € 1.116.206,96.(Cfr. Doc. 8 e 9, fls. 136 e 138 dos autos, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido]

10. Em 27/04/2007, a B..... deduziu perante o Exmo. Senhor Diretor-Geral dos Impostos, Pedido de Revisão Oficiosa das liquidações/retenção na fonte, tendo requerido a restituição do montante retido na fonte, com fundamento numa discriminação injustificada entre acionistas residentes e não residentes em Portugal, por violação do princípio da livre circulação de capitais previsto no artigo 56.º do TCE e do primado do Direito Comunitário sobre o Direito ordinário interno, estipulado no artigo 8.º, n.º 4, da CRP. [Cfr. Doc. 10, fls. 141 a 182 dos autos, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido]

11. Até à data de entrada da presente impugnação, ainda não foi proferida qualquer decisão sobre esse pedido.

12. A presente impugnação judicial deu entrada em 25/01/2008. (Cfr. fls. 2 das autos)”.

### 2. DE DIREITO

#### 2.1. Das questões a apreciar e decidir

A ora recorrida é uma sociedade anónima (“D.....”), com sede e estabelecimento estável em Itália que, em 31/10/2007, incorporou, por fusão, a sociedade comercial de direito neerlandês “B.....”, (B.....), cuja actividade principal consistia na gestão de participações sociais noutras sociedades.

Durante os anos de 2003 e 2004, a B..... não dispôs de sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável em território português, sendo residente para efeitos fiscais nos Países Baixos, nos termos e para os efeitos do artigo 4.º da Convenção celebrada entre Portugal e o Reino dos Países Baixos para

evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento e o Capital (“CEDT Portugal/Países Baixos”).

A B..... detinha, quer em 2004/04/29, quer em 2004/05/10, uma participação directa na sociedade C....., SA, correspondente a 8,64 % do respectivo capital social, tendo em 2004/04/29 auferido dividendos, no valor de € 5.252.738,64 e, em 2004/05/10, no valor de € 5.909.330,97, que foram sujeitos a tributação em Portugal, através da retenção na fonte à taxa de 10%, relativas a IRC, a título definitivo, por força da aplicação conjunta dos arts. 4º, n.º 3, alínea c), subalínea 3, 80º, n.º 2, alínea c), do CIRC e 10º, n.º 2, da CEDT Portugal/Países Baixos.

Não se conformando com as liquidações mencionadas, a ora recorrida apresentou perante a Administração Tributária pedido de revisão oficiosa das mesmas e, posteriormente, deduziu impugnação judicial contra o indeferimento tácito, com fundamento numa discriminação injustificada entre accionistas residentes e não residentes em Portugal e violação do princípio da livre circulação de capitais previsto no art. 56º do Tratado da Comunidade Europeia (TCE).

Por sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, em 23/1/2012, foi a referida impugnação julgada procedente, com base, em síntese, na seguinte fundamentação:

- “(...) A única questão a decidir, é aferir da conformidade ao princípio da livre circulação de capitais, prevista no artigo 56º do TCE, das liquidações de imposto por retenção na fonte sofridas pela B....., aquando das distribuições de dividendos pelo C....., SA, praticadas ao abrigo do disposto nos artigos 4º, n.º 3, alínea c), subalínea 2), e 80º, n.º 2, alínea c), do Código do IRC (...).

- “(...) Assim, a tributação dos dividendos configura a situação de dupla tributação económica, uma vez que sobre estes rendimentos incide IRC quando são realizados e posteriormente quando são distribuídos.

- “Conforme o explanado supra, a questão da dupla tributação dos dividendos, pelo seu impacto no âmbito da União Europeia, constitui o objeto da Diretiva Comunitária n.º 90/435/CE, de 23-07.

- “(...) Ora, no caso sub judice o situação da impugnante não se enquadra nos artigos 5º e 6º da Diretiva supracitada, dado que o respetiva participação é inferior a 25%, ou seja é de 8,64 % do respetivo capital social [cfr. ponto 6. do probatório], não estando, conseqüentemente, em condições de beneficiar do regime do artigo 14º, n.º 3 do CIRC, ou seja, não beneficiando da isenção de retenção na fonte.

- “E no caso de a participação, sendo embora não inferior a 25 %, no momento da distribuição dos dividendos, ainda não fosse detida há mais de dois, ininterruptamente, haveria lugar à retenção na fonte, mas é possível a restituição do imposto logo que tal período se complete, nos termos estipulados pelo artigo 89º do CIRC, na redacção do DL. 198/2001, de 3 de julho “(....)”

- “(...) O que significa que se em lugar da B....., os dividendos fossem distribuídos a uma sociedade residente em Portugal, colocada na mesma situação para efeitos de tributação em IRC, verificar-se-ia que a esta seria aplicável o regime de dispensa de retenção prevista no artigo 90º, n.º 1, alínea c) do CIRC, na redação da Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro.

- “(...) O Tribunal de Justiça das Comunidades, já teve oportunidade de se pronunciar, relativamente à matéria em apreciação em diversos acórdãos, designadamente”, no Acórdão de 2010-06-03, proferido pelo “Tribunal de Justiça, no Processo n.º C-487/08” (...) e também “a jurisprudência do caso Amurta (Acórdão de 2007-06-07, Processo n.º C-379/05) e também no “recente acórdão de 22/11/2010, proferido no Processo n.º C-199/10, relativo a retenção na fonte de dividendos em Portugal”.

- “Ora, do supra exposto resulta que a jurisprudência comunitária mencionada é suscetível de aplicação à situação em apreciação nos autos, uma vez que, se trata, igualmente, da distribuição de dividendos tributáveis a uma sociedade não residente com participação inferior ao limite de 25 %, nas condições definidas pela Diretiva 90/435/CEE e no artigo 14º, n.º 3 do CIRC, não sendo por isso possível à impugnante pedir a restituição à AT, nem ser possível deduzir o imposto pago no país da residência.

- “(...) Subsumindo ao caso em apreciação, verificamos que nos anos de 2003 e 2004, o imposto retido na fonte em Portugal, aquando da distribuição de dividendos, detidos há mais de um ano e que não foram objeto de imputação nos Países Baixos, não havendo lugar à aplicação do artigo 24º, n.º 4 da CDT Portugal/Países Baixos), não se verificando, no caso, possível dupla tributação económica que possa ser fundamento da retenção na fonte.

- “Por outro lado, compulsados os autos verificamos não existirem circunstâncias que justifiquem a derrogação prevista no artigo 58º n.º 1, alínea a) do TCE — “tratamentos desiguais”, atento o n.º 3 do referido preceito.

- Pelo exposto, ter-se-á de concluir que em face da jurisprudência do Tribunal de Justiça analisada, sobre situações semelhantes os fundamentos invocados pela impugnante são de molde a sancionar as liquidações operadas, nos anos de 2003 e 2004, respetivamente nos montantes de € 525.273,86 e € 590.933,97, no total de € 1.116.206,96, com o vício de violação de lei, por violação do princípio da livre circulação de capitais, ao abrigo do disposto no artigo 56º do TCE, conseqüentemente implicando, a anulação das mesmas e respetiva restituição à impugnante, de acordo com a jurisprudência emanada do Tribunal de Justiça.

“(…)”.

Contra este entendimento se insurge a Fazenda Pública, argumentando, em síntese, que:

- “(…) apesar de na sentença recorrida, se fazer alusão ao facto de a impugnante não poder deduzir o imposto no país de residência, a Fazenda Pública não consegue vislumbrar, nem na matéria de facto provada, nem em qualquer diligência levada a cabo pelo Tribunal, prova de que a impugnante não possa deduzir o imposto no estado de residência.

- Por outras palavras, não está provado na sentença ora recorrida, que a legislação dos Países Baixos impeça a dedução do imposto retido, não se encontrando referido em nenhuma parte da sentença recorrida, qual o diploma ou norma legal dos Países Baixos que permita a Meritíssima Juiz a quo concluir, como concluiu, não (...) *ser possível deduzir o imposto pago no país da residência e, (...) que não foram objecto de imputação nos Países Baixos,*

- (...) nem tão pouco se encontra nos autos, qualquer diligência levada a cabo pelo Tribunal, junto da Administração Fiscal Holandesa, no sentido de obter essa prova. Talqualmente se prescreve no Acórdão de 22/11/2010 do TJUE, Processo C-199/10, e no Acórdão do STA de 2011/06/01, recurso n.º 01/09.

- (...) Deste modo, a sociedade residente que pagou os dividendos à impugnante, cumpriu as normas do direito português, as normas da CDT bem como, as normas do tratado da União Europeia, não agindo de forma discriminatória para com a sociedade não residente, talqualmente pretende demonstrar a impugnante”.

Em face das conclusões, que delimitam o âmbito e o objecto do presente recurso, a questão central a decidir traduz-se em saber se a Mmª Juíza incorreu em erro de julgamento ao sancionar com o vício de violação de lei as liquidações operadas nos anos de 2003 e 2004, no montante, respectivamente de € 5.252.738,86 e, em 2004/05/10, no valor de € 590.933,97, por violação do princípio da livre circulação de capitais, ao abrigo do disposto no art. 56º do TCE.

## 2.2. Delimitação do objecto do presente recurso

Como ficou dito, a questão *sub judice* gira em torno de saber se as liquidações de IRC por retenção na fonte, a título definitivo e à taxa de 10%, operada pela Fazenda Pública sobre os dividendos distribuídos à B....., aquando da distribuição de dividendos pelo C....., SA, relativos aos exercícios de 2003 e 2004, por força da aplicação conjunta dos arts. 4º, n.º 3, alínea c), subalínea 3, e 80º, n.º 2, alínea c), do CIRC, e 10º, n.º 2, da CEDT Portugal/Países Baixos, enferma de vício de violação de lei, em especial por violação do princípio da livre circulação de capitais.

Assim delimitada a questão a decidir, verifica-se que a mesma se resolve, tal como decidiu o Tribunal Central Administrativo Norte, mediante exclusiva actividade de aplicação e interpretação dos preceitos legais invocados, tendo por fundamento exclusivo matéria de direito.

É verdade que a Recorrente nas Conclusões U e V das Alegações refere designadamente que não foi feita prova (“nem na matéria de facto provada, nem em qualquer diligência levada a cabo pelo Tribunal”) de que a ora recorrida não possa deduzir o imposto no Estado de residência.

Numa primeira leitura, poderíamos ser levados a pensar que a Recorrente estaria a pôr em causa a factualidade dada como provada na decisão recorrida ou a fazer juízos sobre questões probatórias.

No entanto, logo de seguida, na Conclusão V, a recorrente esclarece que o que quis dizer é que a sentença não esclarece “qual o diploma ou norma legal dos Países Baixos que permita a Meritíssima Juiz a quo concluir, como concluiu, não (...) *ser possível deduzir o imposto pago no país da residência e, (...) que não foram objecto de imputação nos Países Baixos.*

E, ainda, na Conclusão W acrescenta-se o seguinte: “nem tão pouco se encontra nos autos, qualquer diligência levada a cabo pelo Tribunal, junto da Administração Fiscal Holandesa, no sentido de obter essa prova. Talqual se prescreve no Acórdão de 22/11/2010 do TJUE, processo C-199/10, e no Acórdão do STA de 2011/06/01, recurso n.º 01/09”.

Acontece que, como melhor será analisado mais adiante, a resolução do problema jurídico objecto do presente recurso acaba por se reconduzir, repete-se, a pura questão de direito, que se prende, como se verá, com a resposta que se obtiver sobre conformidade da Convenção sobre Dupla Tributação celebrada entre Portugal e os Países Baixos e o Direito Comunitário.

Por outro lado, no que se refere ao Despacho de 22/11/2010 do TJUE, processo C-199/10, o mesmo não impõe que, para se concluir pela neutralidade quanto à questão da dupla tributação, o Tribunal de reenvio tenha ou qualquer diligência tendente a demonstrar a impossibilidade de no País de residência se efectivar a imputação do imposto retido no País da fonte. Pelo contrário, do mencionado Despacho decorre que tal conclusão há-de resultar da interpretação e aplicação do quadro legal aplicável, incluído o estatuído na referida Convenção.

Vejamos.

## 3. Da legalidade das liquidações à face do Direito Comunitário

1. Como vimos, tendo presente as normas do CIRC aplicadas à tributação dos dividendos distribuídos à B....., a recorrida alegou tratamento diferenciado, conferido nos anos de 2003 e 2004, pelos artigos 90º, n.º 1, alínea c), 46º, n.º 1, 80º, n.º 2, alínea c), 14º, n.º 3, e 89º, n.º 1, do Código do IRC,

aos accionistas residentes e não residentes de sociedades comerciais portuguesas, o que configura uma discriminação injustificada em função da residência, proibida pelo artigo 56.º do TCE — actual artigo 63.º do TFUE, e constitui uma restrição à livre circulação de capitais.

A sentença recorrida acolheu este argumento, podendo ler-se na mesma a dado passo que “(...) *no caso sub judice a situação da impugnante não se enquadra nos artigos 5.º e 6.º da Directiva supracitada, dado que a respectiva participação é inferior a 25 %, ou seja é de 8,64 % do respectivo capital social [cfr: ponto 6. do probatório], não estando, conseqüentemente, em condições de beneficiar do regime do artigo 14º, n.º 3 do CIRC, ou seja, não beneficiando da isenção de retenção na fonte.*

*Se estivesse nessa situação, isto é, nas condições do artigo 14º, n.º 3, do CIRC, como sociedade beneficiária residente noutro Estado da EU não seria tributada, inexistindo qualquer retenção na fonte, no caso de preencher as condições nele previstas.*

*E no caso de a participação, sendo embora não inferior a 25 %, no momento da distribuição dos dividendos, ainda não fosse detida há mais de dois, ininterruptamente, haveria lugar à retenção na fonte, mas é possível a restituição do imposto logo que tal período se complete, nos termos estipulados pelo artigo 89.º do CIRC, na redacção do DL. 198/2001, de 3 de julho, então em vigor”.*

E, mais adiante, a justificar a ilegalidade das liquidações, pode ainda ler-se que “(...) *O que significa que se em lugar da B....., os dividendos fossem distribuídos a uma sociedade residente em Portugal, colocada na mesma situação para efeitos de tributação em IRC, verificar-se-ia que a esta seria aplicável o regime de dispensa de retenção prevista no artigo 90º, n.º1, alínea c) do CIRC, na redacção da Lei n.º 109-B/2001, de 27 de dezembro o qual dispunha: «1-Não existe obrigação de efectuar a retenção na fonte de IRC quando este tenha a natureza de imposto por conta, nos seguintes casos “(...) «c) Lucros obtidos por entidades a que seja aplicável o regime estabelecido no n.º 1 do artigo 46º, desde que a participação financeira tenha permanecido na titularidade da mesma entidade, de modo ininterrupto, durante o ano anterior à data da sua colocação à disposição: (redacção da Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro)”.*

2. A argumentação expendida leva-nos a questionar se e em que medida as normas do CIRC invocadas pela recorrida são contrárias aos princípios do Direito Comunitário.

A Directiva 90/435/CE <sup>(1)</sup>, conhecida como Directiva sociedades mães/sociedades afiliadas “estabeleceu um regime fiscal comum aplicável à distribuição de lucros efectuada por sociedades afiliadas às respectivas sociedades-mães de Estado-membro diferente” <sup>(2)</sup>, e teve como objectivo eliminar a dupla tributação jurídica internacional e a dupla tributação económica na distribuição de lucros entre sociedades afiliadas e sociedades-mães de diferentes Estados-membros, na medida em que exclui o direito à retenção na fonte por parte do país da sede da afiliada que os distribui, cabendo ao país da sede da sociedade –mãe o exclusivo do direito à tributação dos rendimentos <sup>(3)</sup>.

No que se refere às sociedades residentes e aos estabelecimentos estáveis de residentes em outros países da União Europeia situados em Portugal, dispunha o art. 46º do CIRC, através do qual, nas palavras de RUI DUARTE MORAIS <sup>(4)</sup>, “aproveitam deste método de eliminação da dupla tributação económica relativamente aos dividendos que recebam em razão da sua participação no capital social de entidades residentes noutro Estado-membro, nas mesmas condições em que tal acontece relativamente a dividendos recebidos de sociedades residentes”.

Quanto aos dividendos que sociedades residentes colocassem à disposição de entidades sedeadas noutro país da União estavam igualmente isentos de IRC, nos termos do disposto no n.º 3 do art. 14º do CIRC. Segundo este preceito, na redacção à data dos factos, “Estão isentos os lucros que uma entidade residente em território português, nas condições estabelecidas no art. 2º da Directiva n.º 90/435/CEE, de 23 de Julho, coloque à disposição de entidade residente noutro Estado membro da União Europeia que esteja nas mesmas condições e que detenha directamente uma participação no capital da primeira não inferior a 25% e desde que esta tivesse permanecido na sua titularidade, de modo ininterrupto, durante dois anos”.

No caso em apreço, como ficou dito, a sentença recorrida, embora reconhecendo que a B..... não podia beneficiar da isenção de retenção na fonte em aplicação da legislação nacional que transpôs o art. 5º da Directiva n.º 90/435/CEE, de 23 de Julho, para o ordenamento jurídico português, conclui, dando razão à recorrida, que, de qualquer modo, a legislação nacional incorre em discriminação entre sociedades residentes e não residentes por a B..... não poder beneficiar do regime estatuído nos arts. 89º e 90º, n.º 1, alínea c), do CIRC, em relação aos dividendos que lhe foram distribuídos pelo C....., SA., com o exclusivo fundamento da falta de residência no Estado da fonte.

Acontece, porém, que também por aqui não assiste razão à recorrente, quanto à alegada violação dos princípios de Direito Comunitário.

Na verdade, como pondera PAULA ROSADO PEREIRA <sup>(5)</sup> “o Tribunal de Justiça assume, como ponto de partida” que a situação de sujeitos passivos residentes e de não residentes “não é, em geral, comparável”, desde logo, porquanto em relação aos primeiros a tributação incide sobre a globalidade dos rendimentos auferidos (no Estado da residência), enquanto no caso dos segundos é limitada aos auferidos no Estado da fonte.

Assim, segundo a referida Autora, “no Caso *Schumacker*, o Tribunal de Justiça aceitou que o tratamento fiscal diferenciado de residentes e não residentes não é discriminatório, desde que uns e outros se encontrem em situações diferentes, o que sucede, por exemplo, por a maior parte do rendimento do não residente ser normalmente obtida no seu Estado de residência”, tendo repetido esta jurisprudência, por exemplo, no Caso “D”<sup>6</sup>.

Para a Autora, a “Análise da jurisprudência do Tribunal de Justiça revela, assim, que na perspectiva deste órgão, em termos genéricos, o uso da residência como elemento de conexão, bem como a diferenciação fiscal entre sujeitos passivos residentes e não residentes, tanto na legislação interna dos Estados como nas CDT, é aceitável e não contaria as liberdades de circulação”, nem consubstancia uma discriminação contrária aos Tratados Europeus, em virtude de os residentes e os não residentes não se encontrarem, em geral, em situações comparáveis, porque assentes numa diferença objectiva relevante entre os sujeitos passivos.

Importa ainda reter o Acórdão do Tribunal de Justiça, emitido no processo C-282/07 (*E.....*), que teve por objecto um litígio que opunha o Estado Belga à *E..... SA*, com sede na Bélgica, a propósito da tributação de juros devidos por esta sociedade, de 1994 a 1996, como remuneração de um empréstimo concedido pela *F.....*, com sede no Luxemburgo.

No âmbito desse litígio, o Tribunal foi chamado a pronunciar-se quanto a saber se os princípios relativos à livre circulação de capitais e à liberdade de estabelecimento se opõem a uma regulamentação de um Estado-membro que prevê a retenção na fonte do imposto sobre os juros pagos por uma sociedade residente desse Estado a uma sociedade beneficiária residente de outro Estado-membro, embora isente dessa retenção os juros pagos a uma sociedade beneficiária residente do primeiro Estado-membro.

De entre a fundamentação, impõe-se destacar que ficou consignado no mencionado Acórdão, por exemplo, que “em matéria de impostos directos, a situação dos residentes e a dos não residentes não são, regra geral, comparáveis”, e que a diferença de tratamento que a regulamentação fiscal em causa no processo principal estabelece entre sociedades beneficiárias de rendimentos de capitais, que consiste na aplicação de técnicas de tributação diferentes consoante estas estejam estabelecidas na Bélgica ou noutro Estado-Membro, tem que ver com situações que não são objectivamente comparáveis”.

E o Tribunal de Justiça concluiu que os princípios relativos à livre circulação de capitais e à liberdade de estabelecimento não se opõem a que a regulamentação fiscal de um Estado-membro que obriga à retenção na fonte do imposto sobre os juros pagos por uma sociedade residente desse Estado a uma sociedade beneficiária residente de outro Estado-membro, embora isente dessa retenção os juros pagos a uma sociedade beneficiária residente do primeiro Estado-membro cujos rendimentos são tributados neste último Estado-membro a título de imposto sobre sociedades.

Finalmente importa realçar que não existe no TFUE disposição específica em matéria de impostos directos, contrariamente ao que acontece aos impostos indirectos. Nas palavras de RUI DUARTE DE MORAIS <sup>(6)</sup>, “A intervenção da União Europeia no domínio dos impostos é marcada pelo princípio da subsidiariedade (que não é um princípio fiscal mas a expressão do actual acordo político quanto ao exercício da competência legislativa, quando concorrente, privilegiando a intervenção dos Estados-membros relativamente à dos órgãos comunitários, ou seja, apenas acontecerá se e na medida em que os objectivos visados necessariamente de dimensão comunitária, não puderem ser suficientemente concretizados pelos Estados-membros (podendo ser melhor realizados a nível comunitário) e apenas no estritamente necessário para tal concretização”.

Neste sentido, o TFUE refere expressamente que “a proibição de todas as restrições aos movimentos de capitais entre Estados-Membros e entre Estados -Membros e países terceiros (art. 63º, nº1, do TFUE), não prejudica os Estados-Membros de “Aplicarem as disposições pertinentes do seu direito fiscal que estabeleçam uma distinção entre contribuintes que não se encontrem em idêntica situação no que se refere ao seu lugar de residência ou ao lugar em que o seu capital é investido” [art. 65º, nº 1, alínea a), do TFUE].

Em face do exposto, verifica-se que a situação da *B.....* enquanto não residente em Portugal é objectivamente diferente das empresas residentes. Por um lado, só é tributada pelos dividendos em resultado da participação no *C.....* (correspondente a 8, 64%), a uma taxa reduzida (10%), que é até inferior à taxa que seria aplicável a outra empresa não residente, por força da aplicação da Convenção sobre Dupla Tributação celebrada com os Países Baixos. Por outro lado, as empresas residentes são tributadas pelo rendimento global resultante da sua actividade e a taxas muito superiores (cerca de 30%) <sup>(7)</sup>.

Em suma, é de concluir que a legislação portuguesa invocada pela recorrida não viola qualquer norma ou princípio de Direito Comunitário e que não existe nenhuma norma ou princípio de direito comunitário que imponha aos Estados-membros tratamento fiscal igualitário entre residentes e não residentes quando uns e outros se encontrem em situações objectivamente diferentes.

Termos em que improcede a argumentação da recorrida.

4. Da apreciação da legalidade das liquidações à luz da aplicação da Convenção celebrada entre Portugal e os Países Baixos para evitar a Dupla Tributação



Como vimos, a B..... foi objecto de tributação com base na retenção na fonte, com sujeição a uma taxa liberatória de 10%, por aplicação conjunta dos arts. 4º, n.º 3, alínea c) subalínea 3, 8º, n.º 2, alínea c), do CIRC, e 10º, n.º 2, da CDT Portugal /Países Baixos.

A Convenção celebrada entre Portugal e o Reino dos Países Baixos para evitar a Dupla Tributação e prevenir a Evasão Fiscal em matéria de imposto sobre o rendimento e o capital, foi aprovada para Ratificação por Resolução da Assembleia da República n.º 62/2000, publicada no *Diário da República* I Série-A, de 12 de Julho de 2000, e ratificada pelo Decreto do Presidente da República n.º 32/2000, de 12 de Julho (DR n.º 159.ª Série A).

Esta Convenção sobre dupla tributação celebrada entre Portugal e os Países Baixos prevalece sobre o direito nacional<sup>(8)</sup>, mas tem de respeitar o Direito Comunitário.

Com efeito, em matéria de convenções celebradas entre os Estados-Membros vigora o princípio segundo o qual estes mantêm os seus poderes em matéria de tributação directa, mas devem exercê-los em conformidade com o direito da EU, donde decorre uma proibição para os mesmos de adoptarem quer na legislação nacional quer nas CDT que celebrem medidas fiscais contrárias ao Direito da EU, designadamente por serem medidas fiscais incompatíveis com o princípio da liberdade de estabelecimento e com a liberdade de circulação de capitais consagrado no Tratado de Funcionamento da União Europeia (TFUE).

No caso em apreço dispõe art. 10º da referida Convenção, sob a epígrafe “Dividendos” que:

“1- Os dividendos pagos por uma sociedade residente de um Estado Contratante a um residente do outro Estado Contratante podem ser tributados nesse outro Estado.

2- Esses dividendos podem, no entanto, ser igualmente tributados no Estado Contratante de que é residente a sociedade que paga os dividendos, e de acordo com a legislação desse Estado, mas se o beneficiário efectivo dos dividendos for um residente do outro Estado Contratante, o imposto assim estabelecido não excederá 10% do montante bruto dos dividendos”.

Por sua vez, o art. 24º, sob a epígrafe “Eliminação da dupla tributação”, estabelece no seu n.º 2, que:

“Os Países Baixos, ao tributarem os seus residentes, podem incluir na base sobre a qual esses impostos incidem os elementos do rendimento do capital que, de acordo com o disposto nesta convenção, podem ser tributados em Portugal”.

E, no n.º 4, acrescenta-se:

“(…) os Países Baixos concedem uma dedução do imposto dos Países Baixos assim calculado relativamente aos elementos do rendimento e do capital que, nos termos do n.º 2 do artigo 10º, do n.º 2 do artigo 11º, do n.º 2 do artigo 12º, do n.º 5 do artigo 13º, do n.º 1, alínea b), do artigo 14º, do artigo 16º, do artigo 17º, do n.º 3 do artigo 18º e dos n.ºs 1 e 2 do artigo 23º desta Convenção, podem ser tributados em Portugal na medida em que tais elementos estejam incluídos na base referida no n.º 2. O montante desta dedução será equivalente ao imposto pago em Portugal sobre esses elementos do rendimento ou do capital, mas não excederá o montante da redução que seria concedida se os elementos do rendimento ou do capital assim incluídos fossem os únicos elementos do rendimento ou do capital isentos de imposto dos Países Baixos de acordo com as disposições da legislação dos Países Baixos relativa à eliminação de dupla tributação”.

Do exposto resulta que a B..... goza, no Estado da residência, do direito a um crédito de imposto calculado nos termos mencionados.

Apesar disso, alega a ora recorrida que: “(…) a eventual neutralização por um Estado-Membro, através de convenção bilateral para evitar a dupla tributação, do tratamento discriminatório decorrente de disposições como aquelas constantes do Código do IRC, apenas ocorre quando a convenção confira um crédito integral de imposto, não dependente da tributação no Estado de residência do accionista” [Conclusão E] e que “O artigo 24.º, n.º 4, da CEDT Portugal/Países Baixos prevê apenas a concessão pelo Reino dos Países Baixos de um crédito ordinário de imposto, condicionado pois à efectiva tributação nesse Estado dos dividendos auferidos em Portugal, motivo pelo qual tal disposição convencional não é apta a neutralizar o tratamento discriminatório que a tributação em Portugal representa [Conclusão E].

Afigura-se, porém, que não assiste qualquer razão para a alegada incompatibilidade das liquidações efectuadas como os princípios de Direito Comunitário.

Em primeiro lugar, importa realçar que, como ficou consignado no Acórdão deste Supremo Tribunal de 28/11/2012, proc n.º 694, “Quando os rendimentos sejam tributados simultaneamente no Estado de residência e no Estado da fonte, os Estados podem escolher em alternativa dois métodos reconhecidos ao nível do Direito internacional para evitar a dupla tributação, a saber: o método da isenção e o da imputação ou crédito de imposto.

No caso deste último método, o Estado da residência tributa o rendimento global do sujeito passivo, incluindo os rendimentos de fonte estrangeira, mas permite a dedução, ao respectivo imposto, de importância equivalente ao imposto pago no Estado da fonte.

A imputação pode ser integral, situação em que o Estado da residência permite a dedução do valor total do imposto pago no Estado da fonte, ou normal, em que a dedução permitida pelo Estado

da residência é limitada à fracção do respectivo imposto correspondente aos rendimentos com origem no outro Estado”.

E no mencionado Acórdão sublinha-se, de acordo com a melhor doutrina, “(...) que o método da imputação é o que beneficia de maior aceitação entre os Estados apresentando, entre outras vantagens, “(...) o facto de assegurar um razoável respeito pelo princípio da igualdade entre contribuintes e, em particular, pelo princípio da capacidade contributiva. O método da imputação normal visa assegurar a neutralidade fiscal na exportação de capitais e reduzir o custo fiscal suportado pelo Estrado da residência, em termos de privação de receitas fiscais, na eliminação da dupla tributação internacional (Cfr. PAULA ROSADO PEREIRA, *Princípios do Direito Fiscal Internacional*, Almedina, Coimbra, 2010, p. 151)”.

Por conseguinte, em face do exposto, os objectivos das Convenções sobre Dupla Tributação é o de eliminarem ou atenuarem a dupla tributação jurídica internacional. Por outro lado, as dificuldades invocadas pela recorrida para alcançar a neutralidade fiscal sempre seriam de imputar não ao método consignado na Convenção celebrada entre Portugal e os Países Baixos que, como vimos, é o que acolhe maior aceitação entre os Estados, mas a razões de política fiscal seguida no País de residência, ao decidir isentar os dividendos. Havendo isenção no País de residência, tudo se passa como se a Convenção em causa tivesse consagrado o método da isenção como método de eliminar a dupla tributação, no qual a retenção na fonte é sempre definitiva. Trata-se, porém, de um método (º) que, como ficou dito, é tão legítimo como o do crédito de imposto.

Em segundo lugar, também improcede o argumento segundo o qual a CEDT Portugal Países Baixos não altera o juízo de incompatibilidade com o Direito Comunitário das disposições atrás referidas do CIRC que, segundo a óptica da recorrida, acolhida na sentença “a quo”, conferem aos accionistas residentes mecanismos de eliminação da dupla tributação mais favoráveis do que os previstos para os accionistas não residentes. A ser assim, a questão que se coloca é a de saber se mesmo beneficiando a B..... de um crédito de imposto, nos termos estabelecidos na Convenção sobre Dupla Tributação, ainda assim a sua situação é contrária ao Direito da União.

Como se pode ler no Acórdão já referido proferido por este Supremo Tribunal em 28/11/2012, as CDT “são um acordo escrito de vontades entre sujeitos de Direito internacional, maioritariamente Estados, cujo objectivo principal consiste em regular juridicamente as situações tributárias internacionais, de modo a prevenir ou eliminar a ocorrência de dupla tributação internacional no âmbito destas” (Cfr. PAULA ROSADO PEREIRA, *ob. cit.*, pp. 36-37).

Tais mecanismos, através do estabelecimento de limites dentro dos quais os Estados contratantes podem aplicar o seu direito fiscal, no âmbito de uma situação tributária internacional, acabam por definir “a legitimidade de cada Estado para tributar - com ou sem limitações - com recurso ao princípio da residência e ao princípio da fonte”.

Na perspectiva do Direito Fiscal Internacional, uma das limitações à celebração das CDT reside na observância do princípio da não discriminação ou da igualdade de tratamento que tem a sua fonte no art. 24º do Modelo OCDE, cujo conteúdo ou elemento objectivo se traduz “no facto de os estrangeiros (incluindo os apátridas não ficarem sujeitos, num dado Estado, a nenhuma tributação ou obrigação tributária diferente ou mais onerosa do que aquela a que estiverem ou puderem estar sujeitos os nacionais desse Estado que se encontrem na mesma situação. A identidade da situação - de direito e de facto - é, assim, o pressuposto necessário da aplicação do princípio...” (Cfr. ALBERTO XAVIER, *Direito Tributário Internacional*, 2ª ed., Almedina, Coimbra, 2007, p. 267).

Ainda segundo o Autor que estamos a seguir, “O princípio da não discriminação é corolário do princípio geral da igualdade no que tange ao critério da nacionalidade. Da mesma forma que este consiste na obrigação de tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, assim, também o princípio da não discriminação proclama a irrelevância da nacionalidade para fundar um tratamento desigual entre sujeitos que se apresentem objectivamente em situação idêntica, ficando vedada qualquer discriminação tributária, quer esta se traduza numa tributação “mais onerosa”, quer mera tributação “diferente”. Por outro lado, a discriminação proibida é apenas a que se funda na nacionalidade, mas não assim a que se baseia na residência, considerada critério legítimo de tratamento fiscal diferenciado.”

Em face do exposto, resulta mais uma vez claro que, dentro dos limites apontados, o Direito Comunitário respeita as opções das Convenções sobre Dupla Tributação. Assim sendo, beneficiando a B....., em conformidade com a Convenção sobre dupla Tributação celebrada entre Portugal e os Países Baixos, de um crédito de imposto, a deduzir no País de residência, a recorrida carece, nesta situação, de base para argumentar que a nossa legislação (que compreende a derivada de Convenções Internacionais) não é compatível com a legislação Comunitária, em termos de fundamentar a existência de discriminação entre accionistas residentes e não residentes.

5. Análise da eventual ilegalidade das liquidações à luz do Despacho do TJUE de 22 de Novembro de 2010.

Finalmente, salvo o devido respeito, também não procede o argumento acolhido pela sentença recorrida para fundamentar a ilegalidade das liquidações, no que se refere à jurisprudência vertida no Despacho do Tribunal de Justiça (Quinta Secção de 22/11/2010, proferido no Processo n.º C-199/10).

O pedido de reenvio dirigido ao TJUE teve por base uma questão analisada no Acórdão deste Supremo Tribunal, de 17/6/2011, proc n.º 01/09, cuja questão de direito é idêntica à que se coloca no caso em apreço.

Com efeito, a questão prejudicial submetida ao TJUE era a de saber se os princípios da não discriminação, da liberdade de estabelecimento e da livre circulação de capitais “se opõem a um regime fiscal resultante de uma convenção para evitar a dupla tributação celebrada entre dois Estados-Membros que prevê uma retenção na fonte de 15% sobre os dividendos distribuídos por uma sociedade com sede num Estado-membro a uma sociedade beneficiária com sede noutra Estado-Membro, quando a legislação nacional do primeiro Estado-Membro isenta dessa retenção os dividendos pagos a uma sociedade beneficiária que nele tenha sede.”

Assim delimitada a questão pode ler-se no mencionado Despacho, entre o mais, que:

“(…) embora a fiscalidade directa seja da competência dos Estados-Membros, estes devem exercer essa competência no respeito do direito da União (v., designadamente, acórdão de 13 de Dezembro de 2005, Marks & Spencer, C-446/03, …). Assim se falta de medidas de unificação ou de harmonização na União, os Estados-membros continuam a ser competentes para definir, por via convencional ou unilateral, os critérios de repartição do seu poder de tributação, com vista, designadamente, a eliminar as duplas tributações (acórdãos de 12 de Maio de 1998, Gilly, C-336/96, (…) e de 7 de Setembro de 2006, N, C-470/04, …)”

E, no mesmo Despacho pode ainda ler-se, quanto às participações não abrangidas pela Directiva 90/435, compete aos Estados-Membros determinar se, e em que medida, deve ser evitada a dupla tributação económica dos lucros distribuídos, através de convenções, salientando-se que “nos termos do artigo 58.º, n.º 1, alínea a), CE, o artigo 56.º CE não prejudica o direito de os Estados-Membros «aplicarem as disposições pertinentes do seu direito fiscal que estabeleçam uma distinção entre contribuintes que não se encontrem em idêntica situação no que se refere ao lugar de residência» (acórdão de 8 de Novembro de 2007, Amurta, C-379/05…)”.

E, ainda, com relevo para o caso em apreço, pode ler-se que “O Tribunal de Justiça já declarou que, relativamente às medidas previstas por um Estado-membro a fim de evitar ou atenuar a tributação em cadeia ou a dupla tributação económica dos lucros distribuídos por uma sociedade residente, os accionistas residentes não se encontram necessariamente numa situação comparável à dos accionistas beneficiários residentes de outro Estado-Membro (acórdão de 14 de Dezembro de 2006, Denkvit Internationaal e Denkvit France, C- 170705…)”.

E o TJUE concluiu que:

“Os artigos 56.º CE e 58.º CE devem ser interpretados no sentido de que se opõem a um regime fiscal resultante de uma convenção para evitar a dupla tributação celebrada entre dois Estados-Membros que prevê uma retenção na fonte de 15% sobre os dividendos distribuídos por uma sociedade com sede num Estado-Membro a uma sociedade beneficiária com sede noutra Estado-Membro, quando a regulamentação nacional do primeiro Estado-Membro isenta desta retenção os dividendos pagos a uma sociedade beneficiária residente. Só assim não será se o imposto retido na fonte puder ser imputado no imposto devido no segundo Estado-Membro até ao montante da diferença de tratamento. Compete ao órgão jurisdicional de reenvio verificar se essa neutralização da diferença de tratamento é realizada pela aplicação do conjunto das estipulações da Convenção para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal no domínio dos impostos sobre o rendimento, celebrada em 26 de Outubro de 1993 entre a República Portuguesa e o Reino de Espanha”.

Da jurisprudência mencionada retira-se que não há lugar a qualquer discriminação e consequente violação do Direito Comunitário se o imposto retido no Estado da fonte (Portugal) puder ser imputado no imposto devido no Estado Residente até ao montante da diferença de tratamento, em resultado da aplicação da Convenção sobre dupla tributação celebrada entres os dois Estados.

Mais, resulta do mencionado Despacho do TJUE que compete ao órgão jurisdicional de reenvio verificar se essa neutralização da diferença de tratamento é realizada pela aplicação do conjunto das estipulações da Convenção para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal

Aplicando o exposto ao caso em análise, verifica-se que a Administração Tributária, ao tributar os dividendos através da retenção na fonte à taxa de 10%, se limitou a dar cumprimento ao estatuído no regime jurídico constante da referida Convenção, não incorrendo em qualquer ilegalidade, pois decorre do mesmo diploma que a referida retenção será neutralizada por aplicação de um crédito de imposto nos termos do estatuído no art. 24.º, n.ºs 2 e 4, da mesma.

Como já ficou dito, a aferição da legalidade das liquidações também não depende do alegado pela recorrida e sufragado pela sentença “a quo” quanto ao facto de não poder beneficiar no País da residência do crédito de imposto consagrado no n.º 4 do art. 24.º da CEDT Portugal /Países Baixos, por os dividendos auferidos se encontrarem aí isentos de tributação.

Tratar-se de um argumento que não tem que ver com a legislação portuguesa de eliminação da dupla tributação, uma vez que caberia ao País de residência diligenciar igualmente no sentido de dar cumprimento à Convenção em causa.

Se o País de residência se move por outras opções de política fiscal, a eventual ausência de neutralidade não pode ser imputada ao País da fonte, que não pode ser prejudicado pela situação criada pelo País de residência. Dito por outras palavras, a legalidade da tributação efectuada em Portugal não pode ficar dependente de a mesma ser ou não obtida no Estado de residência <sup>(1)</sup>, cujo condicionamento, em virtude de opções no domínio da política fiscal, nos transcendem.

No mesmo sentido vai, aliás, o mencionado Despacho do TJUE quando conclui que “Compete ao órgão jurisdicional de reenvio verificar se essa neutralização da diferença de tratamento é realizada pela aplicação do conjunto das estipulações da Convenção para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal”. O que significa que o importante para aferir a legalidade das liquidações é o que resulta do quadro legal aplicável em Portugal.

Em suma, se pela via do direito do Estado de residência não é possível efectivar-se o crédito de imposto conferido pela CEDT Portugal /Países Baixos, tal argumento não pode ser oponível ao País da fonte, uma vez que este se limita a fazer aplicação do quadro legal vigente na sua ordem jurídica, sendo que a referida convenção se sobrepõe à lei portuguesa.

Por tudo o que vai exposto, tendo a Administração Tributária aplicado às liquidações em causa o regime que resulta da Convenção sobre Dupla Tributação celebrada entre Portugal e os Países Baixos, as mesmas não enfermam de qualquer ilegalidade, em especial por violação do princípio da liberdade de circulação de capitais.

Assim sendo, assiste razão à recorrente, pelo que a sentença recorrida que decidiu em sentido contrário não pode manter-se.

Deve, assim, julgar-se procedente o recurso com a consequente revogação da sentença recorrida e manutenção das liquidações em causa.

### III- DECISÃO

Termos em que, os Juízes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, conceder provimento ao recurso e revogar a sentença recorrida, julgando improcedente a impugnação, com a consequente manutenção das liquidações impugnadas.

Custas pela Recorrida, por ter contra-alegado.

Lisboa, 20 de Fevereiro de 2013. — *Fernanda Maçãs (relatora)* — *Casimiro Gonçalves* — *Francisco Rothes*.

<sup>(1)</sup> (É a seguinte a redacção dos referidos preceitos: «Artigo 5.º 1. Os lucros distribuídos por uma sociedade afiliada à sua sociedade-mãe são, pelo menos quando esta detém uma participação mínima de 25 % no capital da afiliada, isentos de retenção na fonte» (sublinhado nosso) (...) «Artigo 6. O Estado-membro de que depende a sociedade-mãe não pode aplicar uma retenção na fonte sobre os lucros que esta sociedade recebe da sua afiliada.» (sublinhado nosso).)

<sup>(2)</sup> (Cfr. PAULA ROSADO PEREIRA, *Princípios do Direito Fiscal Internacional*, Almedina, 2010, p. 451.)

<sup>(3)</sup> (Cfr. RUI MORAIS, *Imputação de Lucros de Sociedades Não Residentes Sujeitas a um Regime Fiscal Privilegiado*, Publicações Universidade Católica, Porto, 2005, p. 128.)

<sup>(4)</sup> (Cfr. *Apontamentos ao IRC*, Almedina, Coimbra, 2009, p. pp.162-63.)

<sup>(5)</sup> (Cfr. *ob.cit.*, pp. 349 ss.)

<sup>(6)</sup> (Cfr. *Imputação de Lucros...cit.*, pp. 122-23.)

<sup>(7)</sup> (Segundo a redacção à data dos factos, o art. 80.º, n.º 1, do CIRC, referia que a taxa de IRC era de 30% para as empresas residentes. Para as não residentes em geral a taxa era de 25%, segundo o disposto no n.º 2.)

<sup>(8)</sup> (Por força do disposto no artigo 8.º da CRP as normas constantes de convenções internacionais validamente celebradas e regularmente ratificadas e aprovadas vigoram na ordem interna logo que publicadas, constituindo fonte mediata de direitos e obrigações para os seus destinatários. Dai a força jurídica da Convenção entre a República Portuguesa e o Reino dos Países Baixos para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento e o Capital.)

<sup>(9)</sup> (Segundo PAULA ROSADO PEREIRA (cfr. *ob. cit.*, pp. 147-48), pelo método da isenção “o Estado da residência isenta de imposto os rendimentos de origem estrangeira que, de acordo com a Convenção, possam ser tributados no outro Estado contratante (Estado da fonte). Ainda em conformidade com a Autora, o MC OCDE prevê ambos os métodos em alternativa, nos arts. 23º-A e B”.)

<sup>(10)</sup> (No mesmo sentido, em situação similar, cfr. o Acórdão deste Supremo Tribunal, de 28/11/2012, proc n.º 694/12.)

## Acórdão de 20 de Fevereiro de 2013.

### Assunto:

*Oposição. Prazo. Facto superveniente. Convolação.*

**Sumário:**

- I — Facto superveniente, para efeito da contagem do prazo para dedução de oposição à execução fiscal previsto na alínea b), n.º 1 do artigo 203.º do CPPT, será aquela que respeita aos fundamentos de oposição aduzidos pelo oponente, não integrando esse conceito os factos processuais da própria execução.*
- II — O decurso do prazo da prescrição, dependendo do decurso do tempo e dos trâmites do processo, constitui facto objectivo cuja possibilidade de conhecimento é manifesta, não dependendo de quaisquer circunstâncias subjectivas e não constitui facto superveniente para o efeito do disposto na alínea b), n.º 1 do artigo 203.º do Código de Procedimento e Processo Tributário.*
- III — A possibilidade de convolar apenas acontece no caso de utilização de meio processual inadequado e já não na hipótese do seu uso para além do prazo para o efeito legalmente estabelecido.*

Processo n.º 1454/12-30.

Recorrente: A..., S. A.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Pedro Delgado.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

**1 – A**....., SA, melhor identificada nos autos, vem recorrer para este Supremo Tribunal do despacho do Tribunal Tributário de Lisboa de 21 de Setembro de 2012, que indeferiu liminarmente por extemporaneidade a petição de oposição à execução n.º 1520200201068474 que contra si corre, por dívida resultante de liquidação do imposto Municipal de Sisa referente ao ano de 1996.

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

«1. Nos presentes autos verifica-se uma situação de ocorrência superveniente da prescrição pelo que não se pode aplicar o racionínio expendido no despacho recorrido que se refere ao conhecimento superveniente da prescrição.

2. A prescrição é um facto superveniente que respeita aos fundamentos da oposição que pode ser invocado no prazo previsto no art.º 203º, n.º 1, b) do CPPT.

3. Ocorrendo a prescrição posteriormente aos 30 dias posteriores à citação, a mesma não podia ser invocada naquele prazo, mas pode ser invocada no prazo previsto no art.º 203º, n.º 1, b) do CPPT.

4. A prescrição pode/deve ser conhecida em oposição a deduzir ao abrigo da alínea a) do art.º 203º, podendo/devendo ser igualmente conhecida em igual processo ao abrigo da alínea b) do art.º 203º, não podendo a superveniência factual retirar-lhe esse meio de reacção.

5. Tendo o legislador previsto a possibilidade de ser apresentada oposição à execução por factos supervenientes, não há razão para o aplicador da lei restringir essa aplicação a determinados casos/fundamentos.

6. Não compete ao aplicador do direito determinar se o facto superveniente é relevante para efeitos de oposição à execução nos termos do art.º 203º, n.º 1 b) do CPPT quando o legislador não faz qualquer limitação à aplicação de semelhante regime e não resulta do espírito da lei qualquer razão para tal restrição.

7. No presente caso não existem fundamentos para o Tribunal a quo interpretar restritivamente o art.º 203º, n.º 1 b) do CPPT, pelo que a interpretação sufragada no despacho recorrido viola o princípio da legalidade, previsto no art.º 203.º da CRP.

8. Verifica-se uma tendência para alargar o escopo de determinados processos de forma a no âmbito dos mesmos se poder ver apreciada a prescrição e se alcançar “uma tutela mais eficaz e efetiva do direito do contribuinte” (Acórdão do TCA Sul, de 18.05.2012, proferido no processo 003373/09), não se compreendendo como se pretende ver negada a apreciação do mesmo facto, no meio processual em que a mesma é fundamento.

9. A prescrição é de conhecimento officioso pelo que o juiz deve conhecer da prescrição quando o órgão de execução fiscal não o tenha feito que foi precisamente o caso. Não conhecendo da prescrição o tribunal a quo violou os artigos 20º e 268.º, n.º 4 da CRP.

10. Ao decidir não conhecer da invocada prescrição da dívida exequenda o tribunal a quo praticou um ato de denegação de justiça e violou os artigos 175.º, 203.º do CPPT.

11. Caso se verificasse efetivamente a extemporaneidade deveria haver lugar à convalidação pois a convalidação deverá ser admitida sempre que não seja manifesta a improcedência ou intempestividade do meio processual para que se convola, para além da idoneidade da petição para o efeito (Cfr, Acórdão do STA, de 3.06.2009, proferido no processo 0142/09, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt))

**2 – A** Fazenda Publica não apresentou contra alegações.

**3 – O** Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu o douto parecer pronunciando-se no sentido de se julgar o recurso improcedente quanto à questão do indeferimento liminar por extemporaneidade na apresentação da oposição, e no sentido de se julgar o recurso procedente quanto à questão da convo-

lação, dando-se prevalência a uma interpretação que a admita, com base nos arts. 97.º n.º 3 da L.G.T. e 98.º n.º 4 do C.P.P.T.

4 – Colhidos os vistos legais, cabe decidir.

5. – Em sede factual resulta dos autos, com relevo para a decisão da causa, o seguinte:

1- Para cobrança da quantia exequenda de 948.341,12 €, relativa a Sisa e ainda juros compensatórios foi instaurado pelos serviços de finanças Loures, I, contra a A....., SA, o Processo de Execução Fiscal n.º 1520200201068474.

2- A executada e ora recorrente foi citada em 19/11/2002, no âmbito do processo de execução fiscal referido em 1.

3- A oposição foi apresentada em 24/10/2011».

6- Colhidos os vistos legais, cabe decidir.

6.1. São duas as questões objecto do presente recurso:

a) Saber se a oposição à execução fiscal é tempestiva e, nomeadamente, saber se o decurso do prazo de prescrição da obrigação contributiva deve constituir facto superveniente para os efeitos previstos no artº 203º, n.º 1, alínea b) do Código de Procedimento e Processo Tributário;

b) Aferir da possibilidade de convalidação da petição de oposição em requerimento dirigido ao órgão de execução fiscal;

2. Da tempestividade da oposição

Mostram os autos que a decisão recorrida considerou que, tendo a citação da oponente ocorrido em 19 de Novembro de 2002, há muito que decorreu o prazo legal de oposição à execução, sendo que a prescrição não pode ser considerada facto superveniente para o efeito da alínea b) do n.º 1, do artº 203º do Código de Procedimento e Processo Tributário.

Contra tal entendimento se insurge a recorrente, alegando que «a prescrição é um facto superveniente no que respeita aos fundamentos da oposição».

Não lhe assiste, porém, razão.

Na verdade, e como já se salientou em Acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 26.10.2011, recurso 634/10, in [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), o decurso do prazo prescricional não é um facto superveniente de que o oponente tenha tomado conhecimento na data em que deduziu oposição.

Nos termos do artº 203º, n.º 1, alínea b) do Código de Procedimento e Processo Tributário a oposição deve ser deduzida no prazo de 30 dias a contar da data em que tiver ocorrido o facto superveniente ou do seu conhecimento pelo executado.

E acordo com o n.º 3 do mesmo normativo considera-se superveniente não só o facto que tiver ocorrido posteriormente ao prazo da oposição, mas ainda aquele que, embora ocorrido antes, só posteriormente venha ao conhecimento do executado, caso em que deverá ser este a provar a superveniência.

A doutrina e a jurisprudência têm também entendido que facto superveniente, para efeito da contagem do prazo para dedução de oposição, será aquele que respeita aos fundamentos de oposição aduzidos pelo oponente, não integrando esse conceito os factos processuais da própria execução, que são consequência normal desta, não fundando obviamente a oposição (cf. neste sentido, Código de Procedimento e Processo Tributário anotado de Jorge Lopes de Sousa, 6ª edição, vol. III, pag.432 e também Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 26.10.2011, recurso 634/10, 24.11.2010, recurso 54/10, de 18.02.2004, recurso 1236/03 e de 08.07.1999, recurso 23354, todos in [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)).

Ora, pese embora a prescrição constitua fundamento de oposição à execução fiscal o certo é que, constituindo o decurso do prazo de prescrição facto duradouro que se inicia a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verifica o facto tributário <sup>(1)</sup>, forçoso é concluir que não constitui o mesmo facto superveniente, por se ter iniciado logo em data anterior à da citação.

Por outro lado o decurso do prazo da prescrição, dependendo do decurso do tempo e dos trâmites do processo, constitui facto objectivo cuja possibilidade de conhecimento é patente, não dependendo de quaisquer circunstâncias subjectivas, aliás nem invocadas pela recorrente.

Assim, caso ocorra posteriormente e para além do prazo de oposição, a prescrição deverá ser invocada perante o órgão donde está a correr o processo <sup>(2)</sup>, daí resultando a possibilidade de reclamação para o tribunal em caso de indeferimento do pedido.

Acresce dizer que não se vislumbra também qualquer violação do postulado no artº 203º da Constituição da República, que consagra a independência dos tribunais, nem a recorrente, de resto, a demonstra.

É certo que a recorrente alicerça tal imputação na alegação de que não existem fundamentos para o tribunal interpretar restritivamente o artº 203º, n.º 1, alínea b) do Código de Procedimento e Processo Tributário.

Mas como se viu o tribunal recorrido fez, do preceito, a interpretação mais acertada e próxima do pensamento legislativo, sem incorrer, por outro lado, em labor interpretativo de que resulte uma restrição do alcance aparente do texto legal.

E também não se verifica qualquer denegação de justiça ou violação do princípio da tutela jurisdicional efectiva (arts. 20º e 268º da Constituição da República).

Em primeiro lugar porque a caducidade do direito de deduzir oposição obsta à apreciação das questões de mérito, ainda que do conhecimento oficioso, designadamente da prescrição – cf. neste sentido,

os seguintes arestos que ilustram a jurisprudência constante e uniforme que vem sendo prolatada pela secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo sobre esta matéria: Acórdãos de 21.05.2008, recurso 293/08, de 11.02.2009, recurso 802/08, e de 12.11.2009, recurso 875/09 e de 25.03.2009, processo 196/09, todos in [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

Por outro lado porque, tendo a oposição sido deduzida fora do prazo, ao tribunal nada mais restava senão rejeitar liminarmente a oposição, como, aliás, fez em cumprimento do disposto no artº 209º, n.º 1, alínea a) do Código de Procedimento e Processo Tributário

E finalmente porque a extinção do direito de deduzir oposição por caducidade não obsta à possibilidade de exercer outro direito processual, que é o de suscitar a apreciação da questão da prescrição pelo órgão da execução fiscal, com os efeitos próprios do uso deste meio processual e com possibilidade de reclamação para o tribunal tributário de eventual decisão desfavorável passível (art. 276º Código de Procedimento e Processo Tributário).

Mostra-se assim assegurada também a garantia constitucional de acesso à Justiça consignada no artigo 268.º n.º 4 da Constituição da República Portuguesa.

Bem andou, pois, a decisão recorrida ao julgar que a oposição intempestiva, sendo certo que a oponente foi citada em 19/11/2002, no âmbito do processo de execução fiscal acima referido e a presente oposição foi apresentada em 24/10/2011, ou seja, muito para além do prazo de 30 dias previsto no artº 203º, n.º 1, alínea a) do Código de Procedimento e Processo Tributário.

3. Da possibilidade de convalidação da petição de oposição em requerimento dirigido ao órgão de execução fiscal

Resulta do artº 97º, n.º 3 da Lei Geral Tributária que deverá ordenar-se a correcção do processo quando o meio usado não for o adequado segundo a lei.

A jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo tem vindo a entender que a convalidação deverá ser admitida sempre que não seja manifesta a improcedência ou intempestividade do meio processual para que se convola, para além da idoneidade da petição para o efeito (vide, entre outros, os acórdãos de 24.02.2011, recurso 871/10, de 21/06/00, no recurso n.º 24.605).

Todavia, é pressuposto da convalidação, que não tenha sido utilizado o meio processual adequado segundo a lei (cf. referido artº 97º, n.º 3 da Lei Geral Tributária e 98º, n.º 4 do Código de Procedimento e Processo Tributário).

É aliás, o que resulta expressamente do art.º 98º, n.º 4 do Código de Procedimento e Processo Tributário: «Em caso de *erro na forma do processo*, este será convalidado na forma do processo adequada, nos termos da lei».

A possibilidade de convalidar apenas acontece no caso de utilização de meio processual inadequado e já não na hipótese do seu uso para além do prazo para o efeito legalmente estabelecido (cf., neste sentido, Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 24.11.2010, recurso 054/10, e ainda a doutrina que resulta, a contrario dos Acórdãos 587/09, de 30.04.2009, e 626/09, de 30.09.2009).

No mesmo sentido, e na doutrina, se pode ver Jorge Lopes de Sousa no seu Código de Procedimento e Processo Tributário anotado, 6ª edição. vol. II, pag. pag. 92, o qual, pronunciando-se sobre a questão do erro parcial na forma do processo, defende que não há que proceder à convalidação da oposição na forma processual adequada porquanto este mecanismo correctivo não é utilizável nas situações em que ocorre uma cumulação de fundamentos e relativamente a um desses fundamentos a forma processual eleita é a legalmente prevista.

Assim, se a forma do processo é a adequada, não há que fazer qualquer convalidação, pois o processo tem de seguir a forma escolhida pelo interessado relativamente à apreciação do pedido para que essa forma de processo é adequada <sup>(3)</sup>.

Foi o que se fez no caso em apreço em que se julgou procedente a excepção da caducidade do direito a deduzir oposição.

Daí que se entenda que não há lugar à pretendida convalidação.

Finalmente se dirá que questão da prescrição pode, eventualmente, ser suscitada perante o órgão de execução fiscal, sendo eventual decisão desfavorável passível de reclamação para o tribunal tributário (art. 276º CPPT).

Improcedem assim todas as conclusões de recurso.

#### VI- Decisão

Nestes termos, acorda-se em negar provimento ao recurso, confirmando-se, em consequência, o julgado recorrido.

Custas pelo recorrente.

Lisboa, 20 de Fevereiro de 2013. — *Pedro Delgado* (relator) — *Ascensão Lopes* — *Valente Torrão*.

<sup>(1)</sup> No caso da Sisa.

<sup>(2)</sup> Neste sentido também Código de Procedimento e Processo Tributário anotado de Jorge Lopes de Sousa, 6ª edição, vol. III, pag. 432, e ainda, o mesmo autor, «Sobre a Prescrição da Obrigação Tributária, Notas Práticas», pág. 20,

<sup>(3)</sup> Neste sentido Jorge Lopes de Sousa, ob. cit., vol. II, pag. 92.

**Acórdão de 27 de Fevereiro de 2013.****Assunto:**

*Reclamação de decisão do órgão da execução fiscal. Caso decidido. Prescrição.*

**Sumário:**

- I — Sendo a prescrição de conhecimento oficioso, o juiz do tribunal tributário não pode negar-se a apreciar a prescrição em sede de reclamação de decisão do órgão da execução fiscal, com o fundamento de que a prescrição já havia sido negada anteriormente e o recorrente não reclamou, pelo que não poderia vir de novo pedir a apreciação da prescrição.*
- II — Isto até porque, ao contrário do afirmado na decisão recorrida, o recorrente no 2.º pedido de apreciação da prescrição invocou factos que, procedentes ou não, devem ser apreciados.*

Processo n.º 82/13-30.

Recorrente: A...

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Valente Torião.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. A....., com os demais sinais nos autos, veio recorrer da decisão do Mmº Juiz do TAF de Coimbra que, na reclamação contra decisão do órgão da execução fiscal por si instaurada, julgou procedente a excepção dilatória do caso decidido, absolvendo a Fazenda Pública da instância, apresentando, para o efeito, alegações nas quais conclui:

1ª) O caso decidido, julgado ou resolvido, pressupõe identidade de efeito jurídico pretendido, de pressupostos de facto fundantes desse pedido ou a ele subjacentes, e, ainda, de sujeito jurídico requerente;

2ª) A questão da prescrição da dívida tributária apenas pode ser conhecida com relação ao tempo já decorrido e não com relação ao tempo futuro;

3ª) A decisão administrativa que eventualmente declare que a prescrição apenas ocorre em certo momento futuro tem a natureza de uma decisão académica, hipotética ou prodrómica, na parte em que não se reporta tout court ao período de tempo decorrido até à sua prolação;

4ª) O despacho do OEF, de 04/10/2011, apenas decidiu que, no momento em que ele foi produzido, não ocorria a prescrição das dívidas exequendas, alegada pelo reclamante em 30/08/2011, “*com excepção do IRC do ano de 1996, da quantia de 750,91 €*”, e não, também, que a prescrição dessas dívidas apenas podia acontecer em certo momento futuro e que “*a prescrição foi diferida para 2017/10/07 em relação às dívidas relacionadas com a impugnação n.º 300/2000*”.

5ª) Formulado em momento posterior a esse despacho, em 18/05/2012, novo pedido de declaração de prescrição das dívidas exequendas e, tendo-se verificado, entretanto, a cessação da suspensão da instância decorrente da decisão definitiva do processo de impugnação, existem novas circunstâncias que impedem que se considere que o decidido anteriormente vale também para essas circunstâncias como caso decidido.

6ª) Ao contrário do decidido, não ocorre a excepção dilatória de caso decidido, tendo a sentença violado, por erro de interpretação/aplicação, os artºs 48º da LGT e 497º do CPC.

Termos em que e nos mais de direito, deve o presente recurso ser julgado procedente, revogando-se a sentença recorrida, com as devidas e legais consequências.

2. O MºPº emitiu o parecer que consta de fls. 660 no qual se pronuncia pela procedência do recurso.

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

A) Pelo Serviço de Finanças de Penacova, foram instauradas contra B.....  
..., Ldª, as seguintes execuções fiscais:

1) Em 19/10/98, a execução fiscal n.º 0825199801003089, com base na certidão de fls. 6, para cobrança da dívida proveniente de IVA do ano de 1996 - fls. 4;

2) Em 26/10/98, a execução fiscal n.º 0825-98/100323.2, com base nas certidões de fls. 2 a 24 da execução apenas, para cobrança das dívidas provenientes de IVA dos anos de 1995 e 1996 e juros compensatórios de IVA dos anos de 1995, 1996 e 1997 - fls. 1 do apenso correspondente;



3) Em 30/10/98, a execução fiscal n.º 0825-98/100328.5, com base nas certidões de dívida de fls. 2 e 3 da execução fiscal apensa, para cobrança das dívidas provenientes de IRC dos anos de 1996 e 1995 - fls. 1 do apenso correspondente.

B) As execuções fiscais identificadas sob os n.ºs 2 e 3 da alínea anterior foram apensadas à execução identificada sob o n.º 1 da mesma alínea em 09/11/1998 - fls. 29 e 6, respetivamente, das execuções fiscais apensas.

C) Por despacho de 11/11/1998, as execuções supra identificadas foram revertidas contra A..... - fls. 16.

D) Através do requerimento de fls. 218, apresentado em 30/08/2011, que se dá aqui por reproduzido, o executado por reversão requereu a declaração de prescrição das dívidas exequendas,

E) Em 04/10/2001, o órgão da execução fiscal proferiu o despacho de fls. 221 a 226, que também se dá aqui por integralmente reproduzido, concluindo que as dívidas exequendas não se encontram prescritas porquanto a cobrança executiva do IRC, impugnado no processo n.º 309/2000, está suspensa assim como o respetivo prazo de prescrição e, relativamente às restantes dívidas, relacionadas com a impugnação n.º 300/2000, a prescrição foi diferida para 2017.10.07.

F) Contra a decisão referida na alínea antecedente, foi deduzida reclamação, nos termos do art.º 276º e seguintes do CPPT, conforme requerimento de fls. 234 a 239, que também se dá aqui por reproduzido, com fundamento em preterição de formalidades legais, por falta de audiência prévia do ora reclamante antes da proferida a decisão.

G) A reclamação referida na alínea antecedente correu termos neste Tribunal sob o n.º 691/11.7BECBR - fls...

H) Através do requerimento de fls. 355 a 358, apresentado junto do OEF em 18/05/2012, o executado por reversão requereu, novamente, o reconhecimento da prescrição das dívidas exequendas.

I) Por despacho de 28/05/2012, o OEF manteve o despacho de fls. 221 e seguintes - fls. 361.

#### 4. Cumpram-se agora decidir.

A única questão a conhecer no presente recurso é a de saber se, relativamente ao pedido de prescrição das dívidas exequendas, ocorreu a excepção dilatória de caso decidido.

#### 4.1. A decisão recorrida entendeu verificada tal excepção louvando-se nos seguintes argumentos:

A prescrição é um facto dinâmico, susceptível de arguição perante o órgão da execução fiscal sempre que o interessado entenda que a mesma se verifica, mas tal significa que os contribuintes possam, a todo o passo, argui-la e forçar o OEF e os Tribunais a apreciá-la.

No caso dos autos, o OEF, não se limitou a não reconhecer a prescrição, tendo antes deixado consignado que o prazo prescricional de umas dívidas estava suspenso e o das restantes só se completaria em 2017.

Ora, a decisão consolidou-se na ordem jurídica. Deste modo, para suscitar novamente a questão da prescrição sempre o reclamante teria de invocar factos ocorridos após a decisão do OEF que influenciassem, de forma dinâmica, o decurso dos prazos prescricionais.

Uma vez que não foram invocados factos novos e em face do caso decidido que se formou, tanto o OEF como o Tribunal estão vinculados à decisão daquele, não podendo a questão ser reapreciada uma vez que não resulta dos autos a ocorrência de qualquer circunstância superveniente susceptível de alterar o quadro factual em que se estribou a decisão do OEF.

#### 4.2. O recorrente, por sua vez, argumenta da seguinte forma:

A questão da prescrição da dívida tributária apenas pode ser conhecida com relação ao tempo já decorrido e não com relação ao tempo futuro.

A decisão administrativa que eventualmente declare que a prescrição apenas ocorre em certo momento futuro tem a natureza de uma decisão académica, hipotética ou prodrómica, na parte em que não se reporta tout court ao período de tempo decorrido até à sua prolação.

O despacho do OEF, de 04/10/2011, apenas decidiu que, no momento em que ele foi produzido, não ocorria a prescrição das dívidas exequendas, alegada pelo reclamante em 30/08/2011, “*com excepção do IRC do ano de 1996, da quantia de 750,91 €*”, e não, também, que a prescrição dessas dívidas apenas podia acontecer em certo momento futuro e que “*a prescrição foi diferida para 2017/10/07 em relação às dívidas relacionadas com a impugnação n.º 300/2000*”.

Uma vez que, posteriormente a esse despacho - 18/05/2012 -, foi formulado novo pedido de declaração de prescrição das dívidas exequendas e, tendo-se verificado, entretanto, a cessação da suspensão da instância decorrente da decisão definitiva do processo de impugnação, existem novas circunstâncias que impedem que se considere que o decidido anteriormente vale também para essas circunstâncias como caso decidido, pelo que não ocorre a excepção dilatória de caso decidido.

4.3. O M.ºP, por sua vez, pronuncia-se no sentido da procedência do recurso com os seguintes argumentos:

O legislador previu especificamente que a prescrição fosse conhecida pelo juiz do processo, mesmo quando o OEF o não tivesse feito, nos termos do art.º 175º do CPPT.

Impunha-se, por isso, que na decisão proferida se tivesse conhecido do que requerido foi e do conhecimento tido por aquele.

Daqui resulta que a aplicação subsidiária do caso julgado é de desaconselhar, mesmo a ser de o admitir quanto ao caso decidido formado pela anterior decisão proferida sobre o assunto.

Acresce, finalmente, que, em sede da decisão de direito que foi proferida, apenas foi ainda referido não ter ainda sido proferida decisão no processo de impugnação, o que dificilmente corresponde ao conhecimento que se impunha efectuar em face do que foi requerido, ainda que vagamente, quanto à aplicação de causas de suspensão e interrupção.

Vejamos então se o recurso deve ou não proceder.

**5.1.** Conforme resulta da alínea D) do probatório supra, através do requerimento de fls. 218, apresentado em 30/08/2011, o executado por reversão requereu a declaração de prescrição das dívidas exequendas ao órgão da execução fiscal.

Nesse requerimento o executado limitou-se a invocar que as dívidas em causa remontavam a meados da década de 90 do século XX pelo que tinha há muito decorrido o prazo de prescrição. (v. fls. 218)

Em resposta, o órgão da execução fiscal proferiu despacho em 04/10/2001 (fls. 221 a 226), concluindo que as dívidas exequendas não se encontram prescritas porquanto a cobrança executiva do IRC, impugnado no processo n.º 309/2000, está suspensa assim como o respetivo prazo de prescrição e, relativamente às restantes dívidas, relacionadas com a impugnação n.º 300/2000, a prescrição foi diferida para 2017.10.07. (V. alínea E) do probatório).

Contra aquele despacho, foi deduzida reclamação, nos termos do art.º 276º e seguintes do CPPT, com fundamento em preterição de formalidades legais, por falta de audiência prévia do ora reclamante antes de proferida a decisão, tendo a mesma sido julgada improcedente (v. fls. 234 e segs.)

Em requerimento dirigido ao órgão da execução junto do OEF em 18/05/2012, o executado por reversão requereu, novamente, o reconhecimento da prescrição das dívidas exequendas, tendo, por despacho de 28/05/2012, sido mantido o decidido em 04.10.2011.

**5.2.** De acordo com o art.º 175º do CPPT a prescrição será conhecida oficiosamente pelo juiz se o órgão da execução fiscal que anteriormente tenha intervindo o não tiver feito.

No caso concreto, o órgão da execução fiscal conheceu da prescrição em sentido desfavorável ao recorrente, sem que este tivesse reclamado dessa decisão de fundo (reclamou, mas apenas por vício de forma - falta de audiência prévia).

Mas, como bem refere o recorrente a questão da prescrição da dívida tributária apenas pode ser conhecida com relação ao tempo já decorrido e não com relação ao tempo futuro, até porque podem vir a ocorrer factos suspensivos ou interruptivos da prescrição.

Por outro lado, ao contrário do referido na decisão recorrida, no segundo requerimento relativo à prescrição, o recorrente invoca ter decorrido já algum prazo desde a última decisão, refere que o processo esteve parado por mais de um ano por motivo que não lhe é imputável e ainda que cessou a suspensão da instância decorrente da decisão definitiva do processo de impugnação.

Sendo a prescrição de conhecimento oficioso, como se referiu, e para mais invocando o recorrente elementos susceptíveis de apreciação no seu novo requerimento, não podemos aqui falar de caso anteriormente decidido.

A excepção do caso julgado prevista nos art.ºs 497º e 498º do CPC pressupõe a repetição de uma causa depois de a primeira causa ter sido decidida por sentença que já não admite recurso ordinário e tem por fim evitar que o tribunal seja colocado na alternativa de contradizer ou de reproduzir uma decisão anterior.

No caso concreto, o tribunal tributário não tinha apreciado a questão da prescrição, pelo que nunca ocorreria o risco de contradição sobre a matéria.

Concluindo, não existia qualquer obstáculo a que o tribunal tributário conhecesse da prescrição objecto da reclamação, até por o tribunal poderia sempre fazê-lo independentemente de decisão do órgão da execução fiscal.

6. Nestes termos e pelo exposto, concede-se provimento ao recurso, revoga-se a decisão recorrida e ordena-se a baixa dos autos para conhecimento da reclamação tendo em conta os factos alegados pelo recorrente.

Sem custas.

Lisboa, 27 de fevereiro de 2013. — *João António Valente Torrão* (relator) — *Ascensão Lopes* — *Pedro Delgado*.

## Acórdão de 27 de Fevereiro de 2013.

### Assunto:

*Sentença. Esclarecimento da sentença. artigo 669.º do Código de Processo Civil.*

### Sumário:

- I — Dispõe a alínea a) do n.º 1 do artigo 669.º do Código de Processo Civil que «É lícito a qualquer das partes requerer ao tribunal que proferiu a sentença o esclarecimento de alguma obscuridade ou ambiguidade da decisão ou dos seus fundamentos».*
- II — Daí não resulta, porém, qualquer impedimento ao esclarecimento do alcance da decisão, para efeitos de custas, prestado pelo juiz aos serviços do Tribunal.*
- III — O esclarecimento da sentença não se confunde nem com a rectificação de erro material (artigo 667.º do CPC), nem com a alteração do decidido, legalmente vedada ao tribunal “a quo” uma vez extinto o (seu) poder jurisdicional com a prolação da decisão (artigo 666.º, n.º 1 do CPC).*

Processo n.º 556/12-30.

Recorrente: A.....

Recorrido: Fazenda Pública.

Relatora: Ex.<sup>ma</sup> Sr.<sup>a</sup> Cons.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Isabel Marques da Silva.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- Relatório-

1 – A....., com os sinais dos autos, recorre para este Supremo Tribunal do despacho do Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra proferido em 30 de Novembro de 2011, que alegadamente rectificou a sentença proferida pelo mesmo Tribunal em 12 de Maio de 2011, em processo de impugnação judicial do indeferimento tácito de reclamações graciosas tendo por objecto liquidações de IVA relativas a vários períodos de 2001 e 2002 e do mês de Fevereiro de 2003.

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

**a) Por sentença de 12 de Maio de 2011 a Meritíssima Juiz decidiu: Nos termos e com os fundamentos acima expostos, julgo parcialmente procedente, por provada, a presente impugnação judicial pelo que determino a anulação das liquidações adicionais de IVA dos anos de 2001, 2002 e 2003, condenando por consequência a Fazenda pública.**

*Custas a cargo da Fazenda pública, na proporção do vencimento.*

*Registe e notifique.*

**b) Nos termos da notificação datada de 15.02.2012 a Meritíssima Juiz proferiu o seguinte despacho em 30.11.2011 – fls. 641**

*Analizada a douta sentença proferida nestes autos, verifico que na mesma foi julgada procedente a impugnação na parte relativa às liquidações dos anos de 2002 e 2003, sendo que a(s) liquidação(ões) do ano de 2001 apenas foi (ram) mantidas na parte referente às Transmissões Intracomunitárias de Bens tituladas pelas facturas emitidas pela empresa “B.....”, sendo anuladas na parte restante.*

*Assim, para cálculo do decaimento da Fazenda Pública, quanto ao IVA de 2001 (pois que, quanto aos anos de 2002 e 2003, o decaimento é total), oficie o Serviço de Finanças para, em 10 dias, informar qual o valor do imposto em dívida, em face da sentença proferida.*

**c) Em 09.12.2011 o Serviço de Finanças de Coimbra 1, pronunciou-se nos seguintes termos**

*Em resposta ao ofício supra citado, cumpre-me informar, que o IVA e Juros Compensatórios do ano de 2001, cujos processos foram instaurados em nome do S.P. A....., NIF ....., foram anulados conforme sentença desse tribunal de 2001-05-13, transitada em julgado em 2011-06-27.*

**d) Em 21.12.2011 o Serviço de Finanças de Coimbra 1 dirige o ofício n.º 3271 aos autos com o seguinte teor**

*Em resposta ao ofício supra indicado, cumpre-me informar que nesta data não existem em nome do S.P. A....., NIF ....., quaisquer dívidas de IVA referente ao ano de 2001 em processo de execução fiscal.*

**e) O despacho de 04.01.2012**

*Com cópia do meu despacho de fls. 641, officie de novo, ao Serviço de Finanças para os efeitos aí consignados. Mais se esclarece que não se pretende saber se existe dívida referente a IVA do ano de 2001 mas, antes, qual o valor da liquidação (IVA e juros compensatórios de 2001) em face da sentença proferida, sendo que a mesma apenas foi parcialmente anulada por ter sido mantida na parte relativa às facturas emitidas pela empresa “B.....”.*

f) E a resposta do SF1 (conforme o solicitado pelo ofício supra referido, informo V. Exa. que em nome do S.P. A....., NIF ....., existe em dívida IVA no montante total de €71 225,38, sendo €58 017,95 de IVA/LA e €13 207,43 IVA/JC).

g) A sentença transitada em julgado em 30 de Maio (considerando-se o prazo de multa), foi perfeitamente percebida pelo Serviço de Finanças 1 de Coimbra e a Direcção de Finanças que declararam, acatando-a, a inexistência de quais dívidas do sujeito passivo em razão da anulação das liquidações adicionais de IVA dos anos de 2001, 2002 e 2003, porque anuladas conforme sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra, já transitada em julgado.

h) Um tal despacho e actos processuais subsequentes violam a lei, sendo nulos porque uma vez proferida a sentença, fica imediatamente esgotado o poder jurisdicional do juiz quanto à matéria em causa – artigo 666.º, n.º 1 e art. 201º, do CPC, salvo no respeitante a rectificação de erros materiais, esclarecimento ou reforma de sentença (cfr. arts. 666.º, n.º 2, 667.º e 669.º do CPC).

i) Decorrido o prazo para a prolação de despacho de rectificação de erros de escrita, não corrigiu erros sanáveis mas antes alterou a própria decisão, retirando dela uma parte significativa do pedido do impugnante e que da mesma havia feito constar – a impugnação da liquidação adicional de IVA de 2001, o que viola o princípio da intangibilidade da decisão judicial, porque ordena actos que alteram o que foi decidido na sentença já transitada em julgado, quando estava esgotado o poder jurisdicional do juiz para proceder a qualquer alteração não apenas da decisão, mas também dos respectivos fundamentos.

j) O despacho é nulo porque “in casu” praticou-se acto que a lei não admite, violando o caso julgado.

*Normas violadas: arts. 666.º, n.º 1 e 201º do CPC, art. 3.º da CRP.*

*Princípios violados: princípio da legalidade, princípio da intangibilidade da decisão judicial, princípios da certeza e segurança jurídica.*

*Termos em que deve o presente recurso ser julgado provado e procedente e em consequência da extinção do poder jurisdicional, nos termos do disposto no art. 666.º, n.º 1, do CPC, e da violação do caso julgado, deve o despacho recorrido ser declarado nulo com as devidas consequências legais.*

2 – Não foram apresentadas contra-alegações.

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

(...)

*A nosso ver o recurso não merece provimento.*

*A questão controvertida é saber se o despacho recorrido consubstancia ou não uma simples rectificação de erro material, nos termos do estatuído no artigo 667º do CPC, ex vi do artigo 2.º/e) do CPPT.*

*Nos termos do disposto no artigo 666.º do CPC proferida a sentença fica imediatamente esgotado o poder jurisdicional do juiz quanto à matéria da causa.*

*O imediato esgotamento do poder jurisdicional do juiz após proferir sentença radica em duas ordens de razões:*

*“Razão doutrinal: o juiz, quando decide, cumpre um dever – o dever jurisprudencial – que é a contrapartida do direito de acção e de defesa (...) Cumprido o dever, o magistrado fica em posição jurídica semelhante à do devedor que cumpre a obrigação. Assim como o pagamento e as outras formas de cumprimento da obrigação exoneram o devedor, também o julgamento exonera o juiz; a obrigação que este tinha de resolver a questão proposta, extinguiu-se com a decisão. E como o poder jurisdicional só existe como instrumento destinado a habilitar o juiz a cumprir o dever que sobre ele impende, segue-se logicamente que, uma vez extinto o dever pelo respectivo cumprimento, o poder extingue-se e esgota-se.*

*A razão pragmática consiste na necessidade de assegurar a estabilidade da decisão jurisdicional. Que o tribunal superior possa, por via de recurso, alterar ou revogar a sentença ou despacho é perfeitamente compreensível; que seja lícito ao próprio juiz reconsiderar e dar o dito por não dito, é de todo intolerável, sob pena de se criar desordem, a incerteza, a confusão.” (CPC, Anotado, volume V, páginas 126/127, Prof. Alberto dos Reis).*

*Porém, nos termos do disposto nos artigos 666.º/2 e 667.º/2 do CPC é permitida a rectificação de erros materiais, a todo o tempo.*

*Há que distinguir, cuidadosamente, o erro material do erro de julgamento. O primeiro verifica-se quando o juiz escreveu coisa diversa do que queria escrever, quando o teor da decisão não coincide com o que o juiz tinha em mente exarar, quando, em suma, a vontade declarada diverge da vontade*

real. No segundo caso, o juiz disse o que queria dizer mas decidiu mal, decidiu contra lei expressa ou contra os factos apurados. Está errado o julgamento. Ainda que o juiz logo se convença de que errou, não pode socorrer-se do art. 667º para emendar o erro.

Por outras palavras: é necessário que do próprio conteúdo da decisão ou dos termos que a precederam se depreenda claramente que se escreveu manifestamente coisa diferente do que se queria escrever: se assim não for, a aplicação do art. 667º é ilegal, pois importa evitar que, à sombra da mencionada disposição, o juiz se permita emendar erro de julgamento, espécie diversa do erro material.

Mais particularmente, quanto ao erro de cálculo, importa salientar que este erro há-de também evidenciar-se através da decisão ou das peças que a precederam. O caso de erro de cálculo pressupõe que o juiz escreveu o que quis escrever, mas devia ter escrito coisa diversa. Errou as operações do cálculo, e porque as errou chegou a resultado diferente do que chegaria se as operações estivessem certas. Aqui o erro material ainda será, na maior parte dos casos, mais palpável do que na hipótese de simples erro de escrita. (cf. CPC Anotado, volume V, páginas 132 a 134, do Prof. Alberto dos Reis, e RLJ, 87º, 144, e 84º, 166 e ss.)

Descendo ao caso em análise temos como certo que estamos perante um evidente erro material e não qualquer alteração do julgado, como sustenta o recorrente.

Refere-se na sentença, no último parágrafo de fls. 605 e 1º parágrafo de fls. 606.

«Assim, as operações comerciais e intracomunitárias não subsumíveis à previsão do artigo 14.º do RITI deveriam ter sido especificadas e individualizadas para que se pudesse concretizar e autonomizar as que estavam isentas das demais que existissem, com vista a fundamentar a posterior liquidação adicional, em sede de IVA, da qual seria responsável o impugnante (cfr. art. 2.º, alínea d) e 7.º alínea a) do CIVA).

Conforme acima afirmamos tal especificação e enunciação descritiva, com excepção da referência às facturas da empresa “B.....”, não ocorre para as demais empresas».

No último parágrafo de fls. 606 diz a douta sentença «Assim sendo, pelos fundamentos de facto e de direito acima melhor expressão procede parcialmente a presente impugnação judicial.

Ainda, a fls. 607 refere a sentença «Custas a cargo da Fazenda Pública, na proporção do vencimento».

A fls. 607 diz a sentença que «Nos termos e com os fundamentos acima expostos, julgo parcialmente procedente, por provada, a presente impugnação judicial...»

Portanto da simples leitura da sentença ressalta que a impugnação, apenas obteve parcial provimento.

Assim sendo, quando a sentença (fls. 607) refere que «...pelo que determino a anulação das liquidações adicionais de IVA dos anos de 2001, 2002 e 2003», tal só se pode justificar por erro material, uma vez que ressalta da interpretação da sentença que o senhor juiz decidiu (era essa a sua vontade real) anular as liquidações, com excepção das relativas ao ano de 2001 na parte referente às transmissões intracomunitárias de bens tituladas pelas facturas emitidas pela empresa “B.....” (que se reportam ao ano de 2001 como resulta da sentença). – Sobre uma situação de rectificação de erro material analisado pelo STA e com alguns pontos de contacto com a situação sub judice ver acórdão de 10 de Março de 2011, proferido no recurso n.º 0920/10, disponível no sítio da internet [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

Este parece-nos ser o único sentido que alguém medianamente sagaz, diligente, e prudente, colocado na posição do declaratório daria à sentença, após leitura atenta, como é evidente (artigo 236.º do C. Civil).

Portanto, salvo melhor juízo, o despacho recorrido limita-se a fixar a correcta interpretação da sentença, através da rectificação de um evidente erro material consubstanciado na anulação pura e simples das liquidações do ano de 2001.

A nosso ver o despacho recorrido não merece censura.

**Termos em que deve ser negado provimento ao presente recurso jurisdicional, mantendo-se o despacho recorrido na ordem jurídica.**

4 – Notificadas as partes do parecer do Ministério Público (fls. 767 a 769 dos autos), veio o recorrente responder manifestando a sua discordância com o teor do referido parecer, reiterando o entendimento de que o despacho recorrido procedeu a uma “alteração substancial do decidido” e não à rectificação de “simples erro material”.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

- Fundamentação -

### 5.1 Do despacho recorrido

É do seguinte teor o despacho recorrido (fls. 641 dos autos):

«Analisada a douta sentença proferida nestes autos, verifico que na mesma foi julgada procedente a impugnação na parte relativa às liquidações dos anos de 2002 e 2003, sendo que a(s) liquidação (ões) do ano de 2001 apenas foi (ram) mantidas na parte referente às Transmissões Intracomunitárias de Bens tituladas pelas facturas emitidas pela empresa “B.....”, sendo anuladas na parte restante.

Assim, para cálculo do decaimento da Fazenda Pública, quanto ao IVA de 2001 (pois que, quanto aos anos de 2002 e 2003, o decaimento é total), oficie o Serviço de Finanças para, em 10 dias, informar qual o valor do imposto em dívida, em face da sentença proferida.

Coimbra 30 de Novembro de 2011»

O despacho foi proferido perante conclusão aberta pelo contador do seguinte teor:

«Conclusão em 2011/11/30 com a respeitosa informação de que ao tentar proceder à contagem dos presentes autos, suscitaram-me dúvidas acerca do cálculo do decaimento relativamente ao impugnante.

Assim e face ao exposto, faço os presentes autos conclusos.»

Como se vê, o despacho recorrido foi proferido perante dúvida do contador acerca *do cálculo do decaimento relativamente ao impugnante*, não tendo sido expressamente assumido pelo juiz “a quo” a necessidade de qualquer correcção de erro material ou de escrita, antes procedendo a um mero esclarecimento do teor da sentença para efeitos do cálculo das custas.

Não há assim, parece-nos, nem a rectificação de erro material, ao abrigo do disposto no artigo 667.º do Código Civil, menos ainda uma alteração do julgado, como alegado pelo recorrente, antes e apenas o esclarecimento do teor da sentença proferida, a requerimento do contador e para efeitos de custas.

É que, dada a extensão da sentença e a complexidade dos factos nela considerados, não é de estranhar que, numa “leitura em diagonal”, pudessem surgir dúvidas em relação à “medida” da expressamente referida procedência meramente parcial da impugnação, tanto mais que, na parte decisória, se julga *parcialmente procedente, por provada*, a impugnação, mas se determina igualmente, em consequência, a *anulação das liquidações adicionais de IVA dos anos de 2001, 2002 e 2003*, sendo que mais nenhuma outra liquidação de imposto era sindicada nos autos, daí que se tivesse necessariamente de concluir que, pelo menos, uma das liquidações fora objecto de anulação meramente parcial.

As dúvidas dissipam-se, porém, mediante uma leitura mais atenta da sentença.

Do teor desta resulta claramente (cfr. sentença, a fls. 594 e 595 dos autos) que as liquidações dos anos de 2002 e 2003 foram anuladas totalmente, por se ter julgado que *quanto aos exercícios fiscais referentes aos anos de 2002 e 2003, a Administração Fiscal nunca poderia ter concluído pela existência de IVA indevidamente deduzido (...) sem ter procedido à decida análise contabilística dos elementos documentais que estavam na posse na policia judiciária de Lisboa (PJ)*.

Daí que, por exclusão de partes, a anulação meramente parcial respeitaria necessariamente à liquidação do ano de 2001, o que se confirma quando lida a fundamentação da sentença relativa ao ano de 2001 (cfr. sentença, a fls. 595 a 606 dos autos), donde resulta claramente que, improcedendo a arguida caducidade do direito à liquidação de IVA dos períodos de 2001/04 a 2001/10 (fls. 595 a 600), a procedência parcial da impugnação fundamentou-se na falta de *especificação e enunciação descritiva* das operações comerciais intracomunitárias não subsumíveis à previsão do artigo 14.º do RITI, que se julgou não se verificar *com excepção da referência às facturas da empresa “B.....”* (cfr. sentença, a fls. 606 dos autos), sendo, pois, precisamente estas operações aquelas que se julgou não estarem feridas de ilegalidade.

Ora, o esclarecimento prestado pelo juiz “a quo” ao contador, confirma exactamente o que decorre do teor da sentença, não tendo procedido, pois, a qualquer correcção de erro material ou a alteração do decidido, antes se limitando a prestar o esclarecimento que lhe foi solicitado.

E era lícito ao juiz fazê-lo, pois não se vê que o facto de a alínea a) do n.º 1 do artigo 669.º do CPC apenas prever a possibilidade de *as partes* requererem ao tribunal que proferiu a sentença *o esclarecimento de alguma obscuridade ou ambiguidade da decisão ou dos seus fundamentos*, impeça os serviços do tribunal de, perante a dúvida quanto ao alcance da sentença para efeitos de custas, solicitarem ao juiz que as esclareça.

E parece-nos que nada mais do que isto sucedeu no caso dos autos.

Ora, o *esclarecimento* da sentença não se confunde nem com a *rectificação de erro material* (artigo 667.º do CPC), nem com a alteração do decidido, legalmente vedada ao tribunal “a quo” uma vez extinto o (seu) poder jurisdicional com a prolação da decisão (artigo 666.º, n.º 1 do CPC).

Pelo exposto, manifesto é que o recurso não merece provimento, pois que não houve qualquer alteração do decidido nem sequer correcção de erro material ou de escrita, antes mero esclarecimento do teor da decisão.

- Decisão -

6 - Termos em que, face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso, mantendo o despacho recorrido.

Custas pelo recorrente.

Lisboa, 27 de Fevereiro de 2013. — Isabel Marques da Silva (relatora) — Lino Ribeiro — Dulce Neto.

## Acórdão de 27 de Fevereiro de 2013.

### Assunto:

*Pedido de Reforma. art. 669.º, n.º 2, do CPC.*

### Sumário:

- I — A reforma das decisões judiciais, como uma das exceções legalmente previstas aos princípios da estabilidade das decisões e do esgotamento do poder jurisdicional após a decisão, pressupõe que, por manifesto lapso, tenha ocorrido erro na determinação da norma aplicável ou na qualificação jurídica dos factos, a decisão tenha sido proferida com violação de lei expressa ou que dos autos constem documentos ou outro meio de prova que, só por si e inequivocamente, implique decisão em sentido diverso e que não tenha sido considerado igualmente por lapso manifesto (cf. arts. 666.º, n.º 2, e 669.º, n.º 2, alíneas a) e b), do CPC).*
- II — Essa faculdade excepcional de reformar a decisão tem como escopo corrigir um erro juridicamente insustentável e, como a jurisprudência tem vindo a afirmar, só será admissível perante erros palmares, patentes, que, pelo seu carácter manifesto, se teriam evidenciado ao autor ou autores da decisão, não fora a interposição de circunstância accidental ou uma menor ponderação tê-la levado ao desacerto.*
- III — Essa faculdade não se destina, designadamente, à alteração do julgamento da matéria de facto efectuada pela 1.ª instância, a qual só poderia ser obtida mediante recurso a interpor da sentença para o tribunal central administrativo competente.*

Processo n.º 659/12-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A.....

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

Pedido de reforma do acórdão proferido no recurso jurisdicional da sentença proferida no processo de impugnação judicial com o n.º 1917/06.4BEPRT

### 1. RELATÓRIO

1.1 A Fazenda Pública (a seguir Requerente ou Recorrente), invocando o disposto nos arts. 669.º, n.º 2, alíneas a) e b), e 716.º, n.ºs 1 e 2, do Código de Processo Civil (CPC), veio requerer a reforma do acórdão proferido nos presentes autos por este Supremo Tribunal Administrativo e que negou provimento ao recurso jurisdicional judicial por ela interposto da sentença do Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto e que, julgando procedente a impugnação judicial deduzida por A..... (a seguir Requerido ou Recorrido), anulou com fundamento em vício de falta de fundamentação a liquidação de Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI) que lhe foi efectuada relativamente a um prédio urbano e ao ano de 2005.

1.2 Considera a Requerente, em síntese, que o acórdão cuja reforma pede enferma de «*lapso manifesto*», quer por «*constarem do processo elementos que, só por si, implicavam necessariamente decisão diversa da proferida*», quer por «*erro na qualificação jurídica dos factos*».

1.3 Notificado nos termos do n.º 1 do art. 670.º, n.º 1, do CPC, o Requerido veio afirmar que «*[s]ob a capa de uma reforma do Acórdão proferido no processo supra identificado, o que verdadeiramente pretende a Administração Fiscal é um “Recurso” da douta decisão que superiormente se pronunciou sobre a ilegalidade da liquidação*», sendo que «*este não é o tempo de discutir o que em última instância já se decidiu, mas de cumprir a superior determinação do Supremo Tribunal Administrativo*».

1.4 Colheram-se os vistos dos Juizes Conselheiros adjuntos.

1.5 Cumpre apreciar e decidir.

### 2. FUNDAMENTAÇÃO

#### 2.1 DO PEDIDO DE REFORMA DO ACÓRDÃO

2.1.1 A questão que cumpre apreciar e decidir nos presentes autos é a de saber se a alegação aduzida pelo Requerente integra ou não motivo para a reforma do acórdão, designadamente se é subsumível à previsão do art. 669.º, n.º 2, alíneas a) e b), do CPC.

Recordemos a redacção da norma, na redacção que lhe foi dada pela reforma de 1995/1996 e que sofreu alteração (não relevante para os efeitos de que nos ocupamos) introduzida pelo Decreto-Lei n.º 303/2007, de 24 de Agosto:

*«1 - Pode qualquer das partes requerer no tribunal que proferiu a sentença:*

- a) O esclarecimento de alguma obscuridade ou ambiguidade da decisão ou dos seus fundamentos;
- b) A sua reforma quanto a custas e multa.

2 - Não cabendo recurso da decisão, é ainda lícito a qualquer das partes requerer a reforma da sentença quando, por manifesto lapso do juiz:

a) Tenha ocorrido erro na determinação da norma aplicável ou na qualificação jurídica dos factos;

b) Constem do processo documentos ou outro meio de prova que, só por si, impliquem necessariamente decisão diversa da proferida.

3 - Cabendo recurso da decisão, o requerimento previsto no n.º 1 é feito na alegação».

Ou seja, o art. 669.º do CPC, nas redacções ulteriores àquela reforma, continuou, como anteriormente, a permitir a reforma das decisões judiciais<sup>(1)</sup> quanto a custas e multa e, de forma inovadora, veio também permiti-la relativamente a erros de julgamento, em certos casos. O relatório do Decreto-Lei n.º 329-A/95, de 12 de Dezembro, justifica tal inovação nos seguintes termos:

«[...] sempre na preocupação de realização efectiva e adequada do direito material e no entendimento de que será mais útil, à paz social e ao prestígio e dignidade que a administração da Justiça coenvolve, corrigir que perpetuar um erro juridicamente insustentável, permite-se, embora em termos necessariamente circunscritos e com garantias de contraditório, o suprimento do erro de julgamento mediante a reparação da decisão de mérito pelo próprio juiz decisor, ou seja, isso acontecerá nos casos em que, por lapso manifesto de determinação da norma aplicável ou na qualificação jurídica, a sentença tenha sido proferida com violação de lei expressa ou naqueles em que dos autos constem elementos, designadamente de índole documental, que, só por si e inequivocamente, impliquem decisão em sentido diverso e não tenham sido considerados igualmente por lapso manifesto. Claro que, para salvaguarda da tutela dos interesses da contraparte, esta poderá sempre, mesmo que a decisão inicial o não admitisse, interpor recurso da nova decisão assim proferida.

Recurso este que, note-se, é admissível ainda que a causa esteja compreendida na alçada do tribunal, como refere expressamente o art. 670.º, n.º 4, do CPC».

Ou seja, numa solução que mereceu muitas críticas à doutrina, a lei passou a admitir, como uma das excepções ao esgotamento do poder jurisdicional, que, em circunstâncias muito extraordinárias, o tribunal alterasse a decisão que ele próprio proferiu.

Como resulta do que deixámos dito, a possibilidade de reforma de uma decisão judicial ao abrigo do n.º 2 do art. 669.º do CPC tem carácter de excepção, sendo que «quanto ao alcance do mesmo preceito legal, o STA tem construído um critério orientador para a definição do carácter manifesto do lapso cometido e que possibilita a imediata reparação do erro de julgamento que o originou. Tem sido, com efeito, sublinhada a excepcionalidade desta faculdade, que insere um desvio aos princípios da estabilidade das decisões judiciais e do esgotamento do poder jurisdicional do juiz quanto à matéria da causa (art. 666.º, n.º 1, do CPC), salientando-se que a mesma só será admissível perante erros palmares, patentes, que, pelo seu carácter manifesto, se teriam evidenciado ao autor ou autores da decisão, não fora a interposição de circunstância accidental ou uma menor ponderação tê-la levado ao desacerto»<sup>(2)</sup>.

A referida faculdade não se destina, manifestamente, à reapreciação dos factos apurados e sua interpretação ou à reapreciação das regras e princípios de direito aplicados. Se quanto a estas, houver divergência entre o alegado pela parte e o decidido pelo tribunal, a sua reapreciação e a correcção de eventuais erros por este cometidos só será possível em sede de recurso, desde que este seja admissível.

Dito isto, e sendo certo que a lei admite em abstracto a reforma do acórdão, cumpre verificar se a alegação da Requerente integra algum dos casos em que a mesma é autorizada ao abrigo das alíneas a) e b) do n.º 2 do art. 669.º do CPC.

2.1.2 Sustenta a Requerente que o acórdão reclamado «incorreu em lapso manifesto por constarem do processo elementos que, só por si, implicavam necessariamente decisão diversa da proferida», pois do processo administrativo em apenso e do parecer proferido no processo administrativo organizado nos termos do art. 111.º do CPPT, consta que o valor patrimonial tributário (VPT) fixado no ano de 2003 foi notificado ao ora Requerido, o qual, «não concordando», «apresentou reclamação nos termos do art. 20.º do Decreto-Lei n.º 287/2003».

Mais sustenta que tal facto, «relativo à apresentação daquela reclamação», «é corroborado pelo Doc. n.º 2 junto com a p.i., a fls. 13 dos autos e resulta da matéria de facto dada como provada na 1.ª instância (cfr. alínea d) do ponto 3. dos Factos Provados e remissão que aí é feita para o documento a fls. 13 dos autos)».

Salvo o devido respeito, não podemos concordar.

O que consta da sentença, designadamente da alínea d) dos factos provados, é, passamos a citar, o seguinte: «Por não se conformar com a liquidação realizada em relação ao mesmo imóvel, já no ano de 2003, [o ora Requerido] havia deduzido reclamação graciosa mas não obteve resposta, o mesmo acontecendo no ano de 2004 (cf. fls. 13 e 14 dos autos)».



Ou seja, o que consta da sentença é, exclusivamente, que o Contribuinte, ora Requerido, reclamou graciosamente contra as liquidações de IMI que lhe foram efectuadas com referência aos anos de 2003 e 2004 e ao mesmo prédio a que se refere a liquidação impugnada nos presentes autos. Na sentença não se deu como provado que o Contribuinte alguma vez tenha reclamado da fixação do VPT fixado ao prédio e, muito menos, que a fixação do VPT considerado na liquidação impugnada (do ano de 2005) alguma vez lhe tenha sido notificada.

Nem se diga, como sugere a Requerente, que tal matéria foi dada como assente por remissão para o documento de fls. 13. Desde logo, porque basta atentar na redacção que foi dada à citada alínea d) do probatório para concluir, sem margem para qualquer dúvida, que aí não é feita remissão para documento algum. A referência que aí é feita, entre parêntesis, ao documento de fls. 13, não constitui remissão alguma; constitui apenas a indicação do meio de prova utilizado pela Juíza para dar o facto como firmado.

Note-se, de passagem, que mesmo que existisse remissão para o referido documento – e não existe –, sempre haveria que ter em conta que não seria forma válida de proceder ao julgamento da matéria de facto. Na verdade, cumpre aqui relembrar algo que nem sempre é tido em conta e que JORGE LOPES DE SOUSA tão bem resume: «[...] a discriminação da matéria de facto não pode limitar-se a dar como reproduzidos os documentos que constem do processo, mas sim em indicar quais os factos que essas documentos comprovam. A mera remissão para o documento tem apenas o alcance de dar como provada a existência do documento, um meio de prova, e não o de dar como provada a existência dos factos que com base neles se possam considerar como provados»<sup>(3)</sup>.

Poderá, eventualmente, ter existido erro no julgamento da matéria de facto por não terem sido levados ao probatório factos que a ora Requerente tem como relevantes para apreciar a questão que determinou o julgamento no sentido da procedência da impugnação judicial e a confirmação do mesmo por este Supremo Tribunal Administrativo.

Mas, a ser assim, deveria a Fazenda Pública, quando do recurso da sentença, ter suscitado a questão, o que, aliás, teria repercussões sobre a determinação do tribunal competente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, que não seria este Supremo Tribunal Administrativo, mas o Tribunal Central Administrativo Norte<sup>(4)</sup>.

A verdade é que não o fez e, ao invés, ao longo das alegações do recurso e respectivas conclusões do recurso – sendo que estas se espraiam ao longo de vinte proposições –, nunca a Fazenda Pública questionou o julgamento da matéria de facto efectuado em 1.ª instância. E poderia tê-lo feito, designadamente, através da afirmação do facto que só agora (em sede de pedido de reforma de acórdão) vem afirmar e do qual pretende extrair relevante consequência jurídica: o de que o ora Requerido foi notificado do VPT fixado ao prédio e dele reclamou ao abrigo do disposto no art. 20.º do Decreto-Lei n.º 287/2003. Se o tivesse feito, poderia o tribunal de recurso competente – que, dissemos já, seria o Tribunal Central Administrativo Norte – ter sindicado o julgamento da matéria de facto, podendo, se fosse caso disso, alterá-lo, aditando-lhe o facto em causa.

Já este Supremo Tribunal Administrativo, enquanto tribunal de revista, não tem poderes em matéria de facto e, por isso, limitou-se a sindicá-lo o julgamento efectuado com base na factualidade que foi fixada pelo Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto. Nem se diga que os factos em causa seriam do conhecimento officioso do Supremo Tribunal Administrativo em virtude de constarem do processo administrativo. Na verdade, apenas os actos do próprio processo judicial e apreensíveis por mera percepção serão do conhecimento officioso e já não os que constem do processo administrativo<sup>(5)</sup>.

Assim, sempre salvo o devido respeito, não faz sentido a pretensão da ora Requerente, de que se altere o julgamento da matéria de facto ao abrigo do disposto na alínea b) do n.º 2 do art. 669.º do CPPT. Esta norma legal existe apenas para permitir que sejam corrigidos erros flagrantes ou palmares de julgamento que resultem de documento ou outro meio de prova que, só por si, implique decisão diversa da proferida e já não para permitir ao recorrente que oportunamente não questionou o julgamento da matéria de facto reabrir a reapreciação desse julgamento e, muito menos, perante um tribunal que não tenha competência em matéria de facto.

2.1.3 Sustenta ainda a Requerente que o acórdão também incorreu em «manifesto lapso na qualificação jurídica» do facto relativo à apresentação da referida reclamação deduzida ao abrigo do art. 20.º do Decreto-Lei n.º 287/2003 (diploma por que se operou a reforma da tributação do património imobiliário, nomeadamente mediante a aprovação do CIMI).

Como é manifesto, o invocado lapso na qualificação jurídica implica um juízo prévio sobre a existência do facto. Ora, como deixámos já dito, tal facto não vem dado como provado pela 1.ª instância, não foi invocado pela ora Requerente em sede de recurso e nunca podia este Supremo Tribunal Administrativo alterar o julgamento da matéria de facto, aditando-o.

Assim, a pretensão da Requerente também não pode acolher-se à previsão da alínea a) do n.º 1 do art. 669.º do CPPT.

2.1.4 Em conclusão, no caso *sub judice* a pretensão da Requerente assenta, não em qualquer erro manifesto, palmar ou evidente quanto ao decidido, seja ele referido à determinação da norma aplicável ou à qualificação jurídica dos factos; a pretensão da Requerente assenta, isso sim, numa discordância relativamente ao julgamento da matéria de facto efectuado pelo Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto.

A matéria alegada pela Requerente não integra, pois, fundamento admissível para a reforma do acórdão. Integra, ao invés, um erro de julgamento na matéria de facto efectuado em 1.ª instância, mas este, a ter ocorrido, não pode, manifestamente, ser corrigido mediante pedido de reforma do acórdão proferido por este Supremo Tribunal Administrativo.

Assim, o pedido de reforma do acórdão não pode proceder, como decidiremos a final.

## 2.2 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões:

I - A reforma das decisões judiciais, como uma das excepções legalmente previstas aos princípios da estabilidade das decisões e do esgotamento do poder jurisdicional após a decisão, pressupõe que, por manifesto lapso, tenha ocorrido erro na determinação da norma aplicável ou na qualificação jurídica dos factos, a decisão tenha sido proferida com violação de lei expressa ou que dos autos constem documentos ou outro meio de prova que, só por si e inequivocamente, implique decisão em sentido diverso e que não tenha sido considerado igualmente por lapso manifesto (cf. arts. 666.º, n.º 2, e 669.º, n.º 2, alíneas a) e b), do CPC).

II - Essa faculdade excepcional de reformar a decisão tem como escopo corrigir um erro juridicamente insustentável e, como a jurisprudência tem vindo a afirmar, só será admissível perante erros palmares, patentes, que, pelo seu carácter manifesto, se teriam evidenciado ao autor ou autores da decisão, não fora a interposição de circunstância accidental ou uma menor ponderação tê-la levado ao desacerto.

III - Essa faculdade não se destina, designadamente, à alteração do julgamento da matéria de facto efectuado pela 1.ª instância, a qual só poderia ser obtida mediante recurso a interpor da sentença para o tribunal central administrativo competente.

## 3. DECISÃO

Face ao exposto, os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência (como o impõe o art. 716.º, n.º 2, do CPC), indeferir o pedido de reforma do acórdão.

Custas pela Recorrente.

Lisboa, 27 de Fevereiro de 2013. — *Francisco Rothes* (relator) — *Fernanda Maçãs* — *Casimiro Gonçalves*.

(<sup>1</sup>) Embora a norma se refira apenas à sentença, deve considerar-se aplicável a todas as decisões judiciais, designadamente aos acórdãos dos tribunais superiores, como resulta expressamente do disposto no n.º 1 do art. 716.º do CPC.

(<sup>2</sup>) Cf. Cadernos de Justiça Administrativa, n.º 25, pág. 54, também citado por JORGE LOPES DE SOUSA no Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado, Áreas Editora, 6.ª edição, II volume, anotação 8 ao art. 126.º, pág. 388 e, entre muitos outros e para além dos aí referidos, ainda, por mais recentes, os seguintes acórdãos da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

– de 23 de Maio de 2012, proferido no processo n.º 213/12, ainda não publicado no jornal oficial, disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/de9f97c6b50902f180257a0e004edac0?OpenDocument>

– de 27 de Junho de 2012, proferido no processo n.º 1157/11, ainda não publicado no jornal oficial, disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/0fcece42b62ba4e880257a38003489e4?OpenDocument>;

– de 26 de Setembro de 2012, proferido no processo n.º 211/12, ainda não publicado no jornal oficial, disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/32166b9bdc3ba51f80257a8c0035db4e?OpenDocument>;

– de 21 de Novembro de 2012, proferido no processo n.º 155/11, ainda não publicado no jornal oficial, disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/f8c8e88e07b5544480257ac40051fd24?OpenDocument>;

– de 19 de Dezembro de 2012, proferido no processo n.º 740/12, ainda não publicado no jornal oficial, disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/ee09f657978c6d7080257aed004c75e3?OpenDocument>.

(<sup>3</sup>) JORGE LOPES DE SOUSA, ob. e vol cit., anotação 7 ao art. 123.º, pág. 320.

(<sup>4</sup>) Como é sabido, nos termos do disposto nos arts. 26.º, alínea b), e 38.º, alínea a), do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais, aprovado pela Lei n.º 13/2002, de 19 de Fevereiro, e no art. 280.º, n.º 1, do CPPT, a competência para conhecer dos recursos das decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância em matéria de contencioso tributário, compete à Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo quando os recursos tenham por exclusivo fundamento matéria de direito, constituindo uma excepção à competência generalizada do Tribunal Central Administrativo, ao qual cabe conhecer «dos recursos de decisões dos Tribunais Tributários, salvo o disposto na alínea b) do artigo 26.º» (art. 38.º, alínea a), do ETAF).

(<sup>5</sup>) Neste sentido, JORGE LOPES DE SOUSA, ob. cit., volume IV, anotação 23 h) ao art. 279.º, pág. 369.

**Acórdão de 27 de Fevereiro de 2013.****Assunto:**

*Erro na forma do processo. Oposição à execução fiscal. Fundamentos. Ilegitimidade.*

**Sumário:**

- I — Tendo a recorrente invocado como causa de pedir, em sede de oposição à execução fiscal, entre outros fundamentos, o facto de não ser proprietária ou possuidora de fracções autónomas sujeitas a tributação em IMI no período a que respeita a dívida exequenda, e tendo pedido que «seja declarada como parte ilegítima, nos autos de execução, com todas as legais consequências» haverá de se concluir que formulou também um pedido principal adequado à forma processual adoptada - oposição à execução fiscal.*
- II — Esta ilegitimidade substantiva, que se relaciona com a dívida exequenda e com o respectivo título e não com a incidência do tributo, constitui fundamento de oposição à execução fiscal nos termos da alínea b) do n.º 1 do art. 204º do Código de Procedimento e Processo Tributário, pelo que não se verifica uma situação de erro na forma do processo, determinante da absolvição da Fazenda Pública da instância.*

Processo n.º 695/12-30.

Recorrente: Associação A.....

Recorrida: Fazenda Pública.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Pedro Delgado.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

**1** – Associação A....., melhor identificada nos autos, vem recorrer para este Supremo Tribunal da decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto de 29 de Dezembro de 2011, que julgou por verificada a excepção do erro da forma do processo, absolvendo a Fazenda Pública do pedido.

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

«a) A oponente apresentou oposição à execução fiscal, com três fundamentos, a sua ilegitimidade, por ser proprietária dos imóveis em causa, o facto de ser uma cooperativa de habitação económica, logo, isenta de contribuição predial e, sem prescindir, impugnou as liquidações efectuadas, em virtude de errados pressupostos de avaliação.

b) A sentença em crise menciona que a oposição não apresenta quaisquer fundamentos dos previstos no artigo 204º do C.P.P.T., e verificou a procedência da excepção do erro da forma do processo.

c) Não se pronunciou, como estava obrigada, no que diz respeito aos restantes fundamentos na parte processual que se pudesse aproveitar.

d) Desta forma, o tribunal a quo deveria conhecer das outras excepções invocadas na oposição, a saber da ilegitimidade e da isenção que beneficia, dado que foram tempestivamente legadas e no articulado próprio.

e) Não o fazendo, o tribunal a quo, violou os artigos 199º, 493º, 494º, 495º e 496º do CPC e o artigo 204º do CPPT.»

**2** – A Fazenda Pública não apresentou contra alegações.

**3** – O Exmº Procurador-geral Adjunto neste Supremo Tribunal Administrativo emitiu o douto parecer no sentido do provimento do recurso, sustentando que a recorrente formulou um pedido principal adequado à forma processual adoptada (ilegitimidade substantiva, fundamento legal para dedução de oposição (art.204º nº1 alínea b) 2º segmento CPPT) e que a adequação da forma processual utilizada àquela pretensão de tutela jurídica impede a existência de erro na forma de processo e impõe o conhecimento do mérito da causa com base no fundamento legal invocado de oposição à execução, após fixação da matéria de facto pertinente.

**4** – Colhidos os vistos legais, cabe decidir.

**5.** Do objecto do recurso.

A questão que cumpre apreciar e decidir é a de saber se a decisão recorrida fez errado julgamento ao considerar verificado erro na forma do processo, absolvendo a Fazenda Pública do pedido, nos termos estatuídos nos artºs 199º, 288º nº1 alínea b), 493º nº1 e 2 e 494º alínea b) todos do Código de Processo Civil aplicáveis por força do artº 2º alínea e) do CPPT.

O Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, perante a petição apresentada pela recorrente, considerou verificar-se erro na forma do processo, uma vez que, os pedidos formulados pela executada não se subsumem à forma processual escolhida - oposição à execução fiscal - sendo antes próprios de uma impugnação judicial.

Foi ainda ponderada pela Meritíssima Juíza a possibilidade de convolar a petição inicial para o meio processual adequado, impugnação judicial, (arts. 99º e 102º do Código de Procedimento e Processo Tributário), julgando-se tal não ser já possível, “por extemporâneo.” (fls. 435 dos autos).

Contra o assim decidido se insurge a recorrente alegando que “...o tribunal a quo deveria conhecer das outras excepções invocadas na oposição, a saber da ilegitimidade e da isenção que beneficia, dado que foram tempestivamente alegadas e no articulado próprio.” (al. d) das conclusões das alegações a fls. 454 dos autos).

6. No caso vertente a decisão sindicada, depois de discorrer sobre os fundamentos da oposição, julgou que nenhum dos factos articulados pelo oponente se reconduzem aos fundamentos de oposição previstos nas diversas als. a) a i) do Código de Procedimento e Processo Tributário.

E concluiu também que «em boa verdade, na petição inicial, a oponente invoca a existência de vícios decorrentes das avaliações efectuadas em 1994 às fracções dos imóveis que melhor identifica na petição inicial, sendo o pedido que formula atinente àquelas avaliações».

Sucede que não é essa, apenas, a realidade que se surpreende dos autos.

Com efeito analisada a petição inicial, constata-se que a recorrente invocou naquela peça causas de pedir características da impugnação judicial, nomeadamente o erro sobre os pressupostos de direito na interpretação e aplicação de norma que confere isenção e o erro nos critérios aplicados na fixação dos valores patrimoniais tributários das fracções autónomas, determinante de erro nas consequentes liquidações do imposto.

Porém, como bem nota o Exmº Procurador-Geral Adjunto neste Supremo Tribunal Administrativo, a recorrente invocou também como causa de pedir o facto de não ser proprietária ou possuidora das fracções autónomas sujeitas a tributação em IMI no período a que respeita a dívida exequenda (cf. petição inicial, arts. 11º a 17º), o que configura uma situação de ilegitimidade substantiva, fundamento legal para dedução de oposição.

Sendo que a final (cf. fls.22) pede que «seja declarada como parte ilegítima, nos autos de execução supra referenciados, com todas as legais consequências».

Ou seja, um dos pontos fulcrais da pretensão da recorrente era também a alegação da sua ilegitimidade por não ser proprietária ou possuidora das fracções autónomas sujeitas a tributação em IMI, no período a que respeita a dívida exequenda.

Ora o artº 204º, n.º 1, al.b) do Código de Procedimento e Processo Tributário elege como fundamento da oposição a ilegitimidade da pessoa citada por esta não ser o próprio devedor que figura no título ou seu sucessor ou, sendo o que nele figura, não ter sido, durante o período a que respeita a dívida exequenda, o possuidor dos bens que a originaram, ou por não figurar no título e não ser responsável pelo pagamento da dívida.

A doutrina e a jurisprudência têm vindo a entender que a ilegitimidade substantiva do oponente, fundada no facto do executado figurar no título executivo, mas não ter sido, durante o período a que respeita a dívida exequenda, o possuidor dos bens que a originaram, tem a ver com os tributos incidentes sobre o rendimento ou fruição dos respectivos bens.

Assim deverá reconhecer-se a ilegitimidade do executado, relativamente aos tributos que incidam sobre a propriedade mobiliária e imobiliária, não só nos casos em que se constate que ele não era possuidor [como deriva literalmente do texto da alínea b) do n.º 1 do art. 204.º], mas também nos casos em que se constate que ele não era fruidor ou proprietário no período a que respeita a dívida exequenda e seja destas qualidades que a lei faça depender a incidência do tributo (vide entre outros Acórdãos desta Secção de 14.03.2003, recurso n.º 1473/03, de 3/10/01, in rec. n.º 25.727, e de 05/06/2002, recurso 026298, e, na doutrina, Alfredo José de Sousa e José da Silva Paixão, Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado, pag. 490, e Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e Processo Tributário anotado, 6º edição, vol. III, pag. 454.)

Esta ilegitimidade substantiva, que se relaciona com a dívida exequenda e com o respectivo título e não com a incidência do tributo, constitui, pois, fundamento de oposição à execução fiscal nos termos da alínea b) do n.º 1 do art. 204º do Código de Procedimento e Processo Tributário (¹).

Por isso se entende que a recorrente formulou também um pedido principal adequado à forma processual adoptada (oposição à execução fiscal) pelo que não se verifica uma situação de erro na forma do processo, determinante da absolvição da Fazenda Pública da instância.

A sentença recorrida, que decidiu em sentido contrario, padece, pois, do erro de julgamento que lhe vem imputado e deve, por isso, ser revogada.

7. Impunha-se agora conhecer do mérito da oposição, já que o tribunal recorrido não conheceu do mérito da causa por motivo que foi julgado improcedente.

Sucedeu que a sentença de primeira instância, que absolveu a Fazenda Pública da instância e não conheceu do mérito do pedido, não fez, por isso, qualquer explicitação dos factos que se deviam ter de considerar como relevantes e provados, nomeadamente para apreciação deste fundamento de oposição.

Também este Tribunal de recurso não dispõe, por sua vez, de base factual para decidir o recurso jurisdicional, uma vez que, face ao alegado pela recorrente, ele pressupõe uma realidade de facto que não está pré-estabelecida, nem aqui pode estabelecer-se, por o Tribunal carecer de poderes de cognição em sede de facto.

Há, assim, um défice na fixação dos elementos de facto pertinentes para a discussão do aspecto jurídico da causa, que impõe ordenar a baixa dos autos à 1ª instância a fim de que, produzida a prova pertinente, se conheça deste fundamento de oposição (al. b) do n.º 1 do art. 204º do Código de Procedimento e Processo Tributário).

#### 8. Decisão:

Nestes termos acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso e revogar a sentença recorrida, ordenando-se a baixa dos autos à primeira instância, para ser substituída por outra que, produzida a prova pertinente, conheça do mérito do fundamento de oposição invocado.

Sem custas,

Lisboa, 27 de Fevereiro de 2013. — *Pedro Delgado* (relator) — *Ascensão Lopes* — *Valente Torrão*.

---

(<sup>1</sup>) Já o mesmo não se dirá em relação à invocada isenção que, como atrás se referiu, poderá integrar erro sobre os pressupostos de direito na interpretação e aplicação de norma que confere isenção, portanto relativo à legalidade dos actos de liquidação imposto.

## Acórdão de 27 de Fevereiro de 2013.

### Assunto:

*Contra-ordenação. Recurso. art. 73.º, n.º 2, RGCO.*

### Sumário:

- I — É aplicável subsidiariamente ao processo contra-ordenacional tributário, regulado pelo RGIT, a norma do art. 73.º, n.º 2, do RGCO, em que se permite aos tribunais superiores aceitar recursos da sentença quando tal se afigure manifestamente necessário à melhoria da aplicação do direito ou à promoção da uniformidade da jurisprudência, mesmo em casos em que o valor da coima é inferior à alçada do tribunal tributário.*
- II — Não se afigura manifestamente necessário à melhoria da aplicação do direito ou à promoção da uniformidade da jurisprudência o recurso da decisão de condenação da Fazenda Pública em custas em processo de contra-ordenação no qual foi proferida decisão judicial declarando a nulidade da decisão administrativa de aplicação de coima por falta de requisitos essenciais.*

Processo n.º 706/12-30.

Recorrente: Ministério Público.

Recorrida: Fazenda Pública.

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

Recurso jurisdicional da decisão proferida no processo de contra-ordenação com o n.º 177/11.0BEMDL

### 1. RELATÓRIO

1.1 No recurso de aplicação da coima em processo de contra-ordenação tributária deduzido por A....., o Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Mirandela, decidindo por despacho, ao abrigo do disposto no art. 64.º, n.º 2, do Regime Geral das Contra-Ordenações (<sup>1</sup>) (RGCO), julgando verificada a nulidade insuprível prevista no art. 63.º, n.º 1, alínea d), aplicável *ex vi* dos arts. 79.º, n.º 1, alínea b)

e 27.º, todos do Regime Geral das Infracções Tributárias <sup>(2)</sup> (RGIT), anulou todo o processado e condenou a Fazenda Pública nas custas.

1.2 O Representante do Ministério Público junto do Tribunal Administrativo e Fiscal de Mirandela interpôs para este Supremo Tribunal Administrativo recurso dessa decisão, restrito à condenação da Fazenda Pública em custas, tendo resumido a motivação do recurso em conclusões do seguinte teor:

«1- No processo contra-ordenacional tributário a FP não é parte, configurando-se aí a dialéctica processual como uma dialéctica de oposição entre o Mº Pº e o arguido;

2- A promoção do processo cabe tão só ao Mº Pº que, não sendo parte, tem de carrear tudo o que seja a favor ou contra o arguido;

3- Inexiste norma que preveja condenação em custas da FP por ter sido declarada nula a decisão administrativa e ordenada a remessa do processo à mesma para, querendo, renovar sem vícios a decisão;

4- Por tudo isso, realçando-se o princípio da legalidade fiscal de “*nullum tributum sine lege*”, não pode a mesma ser aqui condenada;

5- Assim, o douto despacho recorrido enferma de erro de direito, violando, além do mais, o disposto nos arts. 4.º, n.º 1, alínea a), e 8.º, n.ºs 4 e 5, do RCP, 66.º do RGIT, 522.º do CPP, e o princípio da legalidade fiscal, consagrado no art. 103.º, n.ºs 2 e 3 da CRP, pelo que deve ser substituído por outro que se limite a referir: “sem custas”.

6- Para melhoria da aplicação do direito e uniformização da jurisprudência deve ser fixado pelo STA que:

“Nos processos contra-ordenacionais tributários, tendo sido declarada nula a decisão administrativa por enfermar de vício, ao abrigo dos arts. 79.º e 63.º do RGIT, e ordenada a remessa do processo à entidade administrativa para, querendo, renovar a decisão sem vício, a FP está isenta de custas”».

1.3 Após ter sido convidado pelo Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Mirandela a indicar as normas ao abrigo das quais era deduzido o recurso, o Recorrente veio indicar o art. 73.º, n.º 2, do RGCO.

1.4 O Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Mirandela proferiu despacho em que ordenou a remessa dos autos ao Supremo Tribunal Administrativo, sem prévia prolação de despacho sobre a admissibilidade do recurso, por considerar que tal despacho não lhe competia a ele, mas antes a este Supremo Tribunal.

Do mesmo passo, sustentou o decidido no que respeita à condenação da Fazenda Pública em custas, considerando, em resumo, que, «nos termos do art. 38.º do RCP agora aplicável, as custas incidirão sobre o serviço do Estado que deu origem à causa (e já não sobre o Erário Público), ou seja sobre a AT, porque é a ela, e não ao MP, a quem é imputável o acto jurídico impugnado (decisão de aplicação da coima) e quem retirará utilidade directa caso a impugnação do arguido seja julgada improcedente» e que «sendo a FP quem dá origem à acção/impugnação a sua condenação em custas em casos semelhantes é um incentivo à reflexão quanto à forma como aplica as coimas que são objecto de impugnação».

1.5 Recebidos os autos neste Supremo Tribunal Administrativo, foi proferido despacho em que se considerou inexistir motivo para que os autos fossem, como foram, autuados como recurso para uniformização de jurisprudência para cujo conhecimento seria competente o Pleno da Secção do Contencioso Tributário, bem como foi ordenado que os autos baixassem ao Tribunal Administrativo e Fiscal de Mirandela, a fim de aí ser proferido despacho sobre a admissibilidade do recurso.

1.6 O recurso foi admitido, para subir (imediatamente) nos próprios autos e com efeito meramente devolutivo.

1.7 Devolvidos os autos a este Supremo Tribunal Administrativo, cumpre apreciar e decidir, com dispensa de vistos aos Juizes Conselheiros adjuntos, uma vez que se trata de questão já aqui decidida várias vezes.

1.9 As questões que cumpre apreciar e decidir são as de saber (i) se o recurso é admissível, em abstracto; na afirmativa, (ii) se estão reunidos os requisitos para a sua aceitação pelo Supremo Tribunal Administrativo; ainda na afirmativa, (iii) se, anulada judicialmente a decisão administrativa de aplicação da coima, por se ter julgado verificada nulidade insuprível, poderá a Fazenda Pública ser condenada nas custas do processo de impugnação judicial daquela decisão.

## 2. FUNDAMENTAÇÃO

### 2.1 DE FACTO

Dos autos resulta que:

a) A..... foi condenada pelo Chefe do Serviço de Finanças de Carrazeda de Ansiães numa coima de € 110,00 pela falta de entrega da declaração de rendimentos – modelo 3 de IRS – do ano de 2006, a que estava obrigada, em virtude de ter auferido rendimentos da categoria G, comportamento que a autoridade administrativa considerou integrar a infracção prevista pelo art. 57.

º, n.º 1, do Código do IRS, e punida pelo art. 116.º, n.º 1, do RGIT (cfr. decisão de aplicação da coima a fls. 19/20);

b) Em 28 de Março de 2011 a Arguida remeteu por correio registado ao Serviço de Finanças de Carrazeda de Ansiães petição inicial pela qual veio impugnar aquela decisão administrativa, pedindo ao Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Mirandela a anulação daquela decisão (cfr. petição inicial);

c) Por decisão de 26 de Setembro de 2011, o Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Mirandela anulou a decisão administrativa de aplicação da coima, por ter julgado verificada nulidade insuprível, e condenou a Fazenda Pública nas custas do processo (cfr. decisão, de fls. 53 a 58).

## 2.2 DE DIREITO

### 2.2.1 AS QUESTÕES A APRECIAR E DECIDIR

Num processo de impugnação judicial de decisão de aplicação da coima, o Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Mirandela julgou verificada a nulidade insuprível prevista no art. 63.º, n.º 1, alínea d), do RGIT e, em consequência, anulou a decisão administrativa e condenou a Fazenda Pública nas custas do processo.

O Ministério Público recorreu dessa decisão para o Supremo Tribunal Administrativo, restringindo o recurso à condenação em custas. Considera, em síntese, que a Fazenda Pública não é parte no processo contra-ordenacional e que inexistente disposição legal que permita a sua condenação nas custas desse processo, motivo por que a decisão deve ser revogada e substituída por decisão no sentido de não haver condenação em custas.

Mediante solicitação do Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Mirandela, o Recorrente veio indicar que recorria ao abrigo do disposto no art. 73.º, n.º 2, do RGCO.

Os autos foram remetidos a este Supremo Tribunal Administrativo, que ordenou a devolução ao Tribunal Administrativo e Fiscal de Mirandela, a fim de aí ser proferido despacho sobre a recorribilidade da decisão, a legitimidade do recorrente e a tempestividade do requerimento de interposição do recurso.

Admitido o recurso pelo Juiz daquele Tribunal, regressam agora a este Supremo Tribunal Administrativo.

Cumprido, pois, apreciar se é admissível em processo contra-ordenacional tributário o recurso ao abrigo do disposto no art. 73.º, n.º 2, do RGCO – uma vez que o tribunal *ad quem* não se encontra vinculado pela decisão a esse propósito proferida pelo tribunal *a quo* –, e, sendo-o, se estão reunidos os requisitos para a sua aceitação. Na afirmativa, haverá que indagar se, anulada judicialmente a decisão administrativa de aplicação da coima, por se ter julgado verificada nulidade insuprível, poderá a Fazenda Pública ser condenada nas custas do processo de impugnação judicial daquela decisão. Foram estas as questões a apreciar e decidir que elencámos em 1.9.

### 2.2.2 O RECURSO PREVISTO NO art. 73.º, n.º 2, DO RGCO

No caso, o valor da causa – determinado pelo valor da coima – não permite o recurso ao abrigo do disposto no art. 83.º, n.ºs 1 e 2 do RGIT, normas legais que dizem, respectivamente: «*O arguido, o representante da Fazenda Pública e o Ministério Público podem recorrer da decisão do tribunal tributário de 1.ª instância para o Tribunal Central Administrativo, excepto se o valor da coima aplicada não ultrapassar um quarto da alçada fixada para os tribunais judiciais de 1.ª instância e não for aplicada sanção acessória*»<sup>(3)</sup> e «*Se o fundamento exclusivo do recurso for matéria de direito, é directamente interposto para a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo*».

No caso, a coima aplicada pela autoridade administrativa não atinge a alçada dos tribunais tributários – actualmente, fixada em € 1.2500,00<sup>(4)</sup> – e não foi aplicada sanção acessória, motivo por que não é admissível recurso ao abrigo do disposto no art. 83.º do RGIT.

No entanto, como a jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo tem vindo a afirmar há muito<sup>(5)</sup>, o recurso pode ser possível ao abrigo do disposto no art. 73.º do RGCO, aplicável *ex vi* da alínea b) do art. 3.º do RGIT, designadamente, nos termos do n.º 2 daquele artigo, «*quando tal se afigure manifestamente necessário à melhoria da aplicação do direito ou à promoção da uniformidade da jurisprudência*», mesmo em casos em que o valor da coima é inferior à alçada do tribunal tributário.

Note-se ainda que, embora o art. 73.º, n.º 2, do RGCO se refira apenas a sentença, tem vindo a entender-se que não há razão para não estender a admissibilidade desse recurso aos despachos, pois, como ficou dito nos acórdãos, que se apoiam nos ensinamentos de JORGE LOPES DE SOUSA e SIMAS SANTOS<sup>(6)</sup>, «*não existe nenhuma diferença de natureza entre as duas decisões*», sendo que «*a alternativa da decisão por despacho ou sentença não radica na complexidade das questões a decidir pelo que aquele n.º 2 do dito art. 73.º se deve aplicar indiferentemente a ambas as decisões*».

Resta verificar se estão reunidos os requisitos para a aceitação do mesmo por este Supremo Tribunal Administrativo.

### 2.2.3 DA ACEITAÇÃO DO RECURSO

Cumpra agora indagar se o recurso da decisão de condenação da Fazenda Pública em custas em processo de contra-ordenação no qual foi proferida decisão declarando a nulidade da decisão administrativa de aplicação da coima por falta de requisitos essenciais se assume como *«manifestamente necessário à melhoria da aplicação do direito ou à promoção da uniformidade da jurisprudência»*.

A questão foi já colocada a este Supremo Tribunal Administrativo, que a tem vindo a decidir unânime e uniformemente <sup>(7)</sup>.

Assim, face ao disposto no art. 8.º, n.º 3, do Código Civil <sup>(8)</sup>, vamos limitar-nos a remeter para a fundamentação expendida no citado acórdão de 20 de Junho de 2012, proferido no processo n.º 513/12, cuja doutrina foi adoptada pelos arestos que se lhe seguiram:

*«O Ministério Público invoca como fundamento da admissibilidade do recurso a melhoria da aplicação do direito, no que concerne a questão de saber se em caso de nulidade da decisão administrativa e da subsequente ordem judicial de remessa dos autos para a entidade administrativa para, querendo renovar a decisão sem vício, deve a Fazenda Pública ser condenada em custas, e também promoção da uniformidade da jurisprudência, no que concerne também a tal questão já que vem havendo decisões contraditórias nesse particular (cfr: o requerimento de interposição do recurso a fls. 62 [(9)] dos autos).*

*Constitui jurisprudência deste Supremo Tribunal (cfr: por todos, o acórdão de 25 de Março de 2009, rec. n.º 106/06) que “A expressão «melhoria da aplicação do direito» usada naquele art. 73.º, n.º 2, do RGCO deve interpretar-se como abrangendo todas as situações em que há «erros claros na decisão judicial» (Neste sentido, pode ver-se o citado acórdão do STA de 20-6-2007, recurso n.º 411/07), situações essas em que, à face de entendimento jurisprudencial amplamente adoptado, repugne manter na ordem jurídica a decisão recorrida, por ela constituir uma afronta ao direito”.*

*Ora, a decisão de condenação da Fazenda Pública em custas em recurso de contra-ordenação no qual foi proferida decisão declarando a nulidade da decisão administrativa por falta de requisitos essenciais não se nos afigura constituir um erro clamoroso que importe necessariamente corrigir sob pena de “afronta ao direito”, pois que se é certo que o processo de contra-ordenação não é um processo de partes, antes um processo punitivo onde o Estado é representado pelo Ministério Público, não tendo a Administração fiscal legitimidade para interpor recurso da decisão favorável ao arguido [(10)], também é verdade que, a partir de 1 de Janeiro de 2004, nos processos tributários a Fazenda Pública perdeu a isenção de custas de que tradicionalmente gozava (cfr: sobre a questão o Acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal de 16 de Junho de 2010, rec. n.º 58/09), para além de que, como sustenta o tribunal “a quo” é o incumprimento (aliás reiterado) por parte da Administração fiscal dos requisitos legalmente estabelecidos para as decisões administrativas de aplicação da coima que dá causa ao recurso da decisão e motiva a decisão de anulação (que lhe é desfavorável).*

*Não se afigura, pois, que o conhecimento do presente recurso seja manifestamente necessário para a melhoria da aplicação do direito ou para promoção da uniformidade da jurisprudência, pois que, quanto a este segundo motivo, o recorrente apenas refere, sem concretizar, haver decisões contraditórias nesse particular, não se conhecendo, até ao presente e com excepção do presente recurso, de qualquer controvérsia jurisprudencial sobre a questão.*

*Pelo exposto, é de concluir que não se verificam, in casu, os requisitos de que depende a aceitação do recurso» <sup>(11)</sup>.*

Assim, sem necessidade de mais considerandos e em consonância com a citada jurisprudência desta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, concluímos que o recurso não deve ser recebido, por não estarem verificados os requisitos que a lei impõe como indispensáveis para a sua aceitação.

### 2.2.4 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões:

I - É aplicável subsidiariamente ao processo contra-ordenacional tributário, regulado pelo RGIT, a norma do art. 73.º, n.º 2, do RGCO, em que se permite aos tribunais superiores aceitar recursos da sentença quando tal se afigure manifestamente necessário à melhoria da aplicação do direito ou à promoção da uniformidade da jurisprudência, mesmo em casos em que o valor da coima é inferior à alçada do tribunal tributário.

II - Não se afigura manifestamente necessário à melhoria da aplicação do direito ou à promoção da uniformidade da jurisprudência o recurso da decisão de condenação da Fazenda Pública em custas em processo de contra-ordenação no qual foi proferida decisão judicial declarando a nulidade da decisão administrativa de aplicação de coima por falta de requisitos essenciais.



### 3. DECISÃO

Face ao exposto, os juizes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, não receber o recurso.

Sem custas.

Lisboa, 27 de Fevereiro de 2013. — *Francisco Rothes* (relator) — *Fernanda Maçãs* — *Casimiro Gonçalves*.

(<sup>1</sup>) Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 433/82, de 27 de Outubro, com as alterações do Decreto-Lei n.º 356/89, de 17 de Outubro, do Decreto-Lei n.º 244/95, de 14 de Setembro, do Decreto-Lei n.º 323/2001, de 17 de Dezembro, e pela Lei n.º 109/2001, de 24 de Dezembro.

(<sup>2</sup>) Aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho e com a mais recente alteração pelo Decreto-Lei n.º 6/2013, de 17 de Janeiro.

(<sup>3</sup>) Note-se que só com a redacção dada ao preceito pela Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro (Orçamento do Estado para 2013) o representante da Fazenda Pública passou a ter legitimidade para interpor recurso da decisão proferida pelo tribunal em sede de contra-ordenação, que antes estava reservada apenas ao arguido e ao Ministério Público.

(<sup>4</sup>) A alçada dos tribunais de judiciais de 1.ª instância em processo civil foi fixada em € 5.000, na redacção que o Decreto-Lei n.º 303/2007 de 24 de Agosto, deu ao art. 24.º, n.º 1, da Lei de Organização e Funcionamento dos Tribunais Judiciais (Lei n.º 3/99, de 13 de Janeiro, republicada pela Lei n.º 105/2003, de 10 de Dezembro), sendo mantida pelo art. 31.º, n.º 1, da Lei n.º 52/2008, de 28 de Agosto. Sendo a admissibilidade dos recursos por efeito das alçadas regulada pela lei em vigor ao tempo em que foi instaurada a acção (arts. 24.º, n.º 3, da LOFTJ e 31.º, n.º 3, da Lei n.º 52/2008) a alçada dos tribunais tributários de 1.ª instância, nos processos de contra-ordenações tributárias, instaurados em 2011 depende, em princípio, de ter sido aplicada coima superior a € 1.250,00.

(<sup>5</sup>) Vide, entre outros e por mais antigos, os seguintes acórdãos da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

de 18 de Junho de 2003, proferido no processo n.º 503/03, publicado no Apêndice ao Diário da República de 7 de Abril de 2004 (<http://www.dre.pt/pdfgratificac/2003/32220.pdf>), págs. 1228 a 1231, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/396bbbf3dc1e9c4680256d50003bd38c?OpenDocument>;

de 16 de Novembro de 2005, proferido no processo n.º 524/05, publicado no Apêndice ao Diário da República de 23 de Fevereiro de 2006 (<http://www.dre.pt/pdfgratificac/2005/32240.pdf>), págs. 2076 a 2082, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/6516372085d10671802570c2003de02e?OpenDocument>;

de 17 de Janeiro de 2007, proferido no processo n.º 1116/06, publicado no Apêndice ao Diário da República de 14 de Fevereiro de 2008 (<http://www.dre.pt/pdfgratificac/2007/32210.pdf>), págs. 151 a 156, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/d70e24eba82e81228025726e003fc9f6?OpenDocument>;

de 15 de Fevereiro de 2007, proferido no processo n.º 1228/06, publicado no Apêndice ao Diário da República de 14 de Fevereiro de 2008 (<http://www.dre.pt/pdfgratificac/2007/32210.pdf>), págs. 428 a 431, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/893bc974663210d08025729500419c07?OpenDocument>.

(<sup>6</sup>) Regime Geral das Infracções Tributárias Anotado, 2.ª edição, pág. 505 e segs.

(<sup>7</sup>) Vide os seguintes acórdãos desta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

de 20 de Junho de 2012, proferido no processo n.º 513/12, ainda não publicado no jornal oficial, disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/39d2992a71f59abb80257a2c0030a7c9?OpenDocument>;

de 19 de Setembro de 2012, proferido no processo n.º 703/12, ainda não publicado no jornal oficial, disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/3eb1700f3891298580257a85003f3d13?OpenDocument>;

de 7 de Novembro de 2012, proferido no processo n.º 704/12, ainda não publicado no jornal oficial, disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/97f1234734e6762980257ab6005be367?OpenDocument>.

(<sup>8</sup>) Norma que enuncia um princípio geral que deve ser observado na aplicação do direito por todos os tribunais.

(<sup>9</sup>) Permitimo-nos aqui fazer a alteração do número da folha, de modo a ajustá-la à situação dos autos.

(<sup>10</sup>) Ver nota 3 supra.

(<sup>11</sup>) Porque usamos o itálico na transcrição, os trechos que no original estavam em itálico ficaram aqui em tipo normal, de modo a respeitar o destaque que ali lhes foi concedido.

## Acórdão de 27 de Fevereiro de 2013.

### Assunto:

*Rejeição liminar da oposição. Ilegalidade abstracta. Ilegalidade em concreto. Impossibilidade de convalidação.*

### Sumário:

- I — Só a ilegalidade em abstracto ou absoluta da liquidação e não a mera ilegalidade do acto tributário ou da liquidação é fundamento de oposição.*
- II — Não é possível a convalidação da petição de oposição para petição de impugnação se o prazo para atacar a liquidação das taxas em causa nos autos já decorreu.*
- III — A rejeição da petição de oposição mostra-se correcta à luz do disposto no art.º 209.º n.º I alínea b) e c) do CPPT.*

Processo n.º 737/12-30.  
 Recorrente: A....., SA.  
 Recorrida: Fazenda Pública.  
 Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Ascensão Lopes.

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

### 1 – RELATÓRIO

A..... SA, sociedade anónima, pessoa colectiva n.º ....., tendo sido citada aos 23 de Janeiro de 2012, de execução fiscal referenciada nos autos, deduziu oposição, invocando para tal o disposto no art.º 203.º do CPPT.

Por decisão de 19 de Março de 2012, o TAF de Coimbra rejeitou liminarmente a oposição. Reagiu a recorrente, interpondo o presente recurso, **onde conclui da forma seguinte:**

Em conclusão, portanto, a sentença recorrida violou o disposto no n.º 1, alínea a), do artigo 204.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário com referência ao disposto no artigo 209.º, alínea b), do mesmo normativo legal, face ao que consta da petição indeferida, nos respectivos artigos 11.º e 3.º, pelo que, por violação dos ditos preceitos do Código de Procedimento e de Processo Tributário deve a sentença recorrida ser substituída por acórdão que admita a oposição, determinando que os autos baixem ao Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra, para que a oposição prossiga e, face à matéria de facto que venha a ser dada como provada, a mesma seja decidida, desta forma se fazendo correcta e exacta interpretação da lei e do que dos autos consta, se fazendo, em suma, J U S T I Ç A

**Não houve contra-alegações.**

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

#### 1. Matéria controvertida.

-- se com o indeferimento da petição de oposição foi violado o disposto no art. 204.º n.º 1 alínea a) do C.P.P.T., com referência ao disposto no art. 209.º alínea b) do C.P.P.T., em face do que aí tinha sido alegado nos arts. 11.º e 3.º.

A oponente alega que na oposição apresentada tinha invocado que a afixação de publicidade existente nas suas instalações sitas em ....., Estrada Nacional n.º ....., em Leiria, não se destinava a outros efeitos que não à sua própria identificação e das marcas dos veículos automóveis de que é concessionária, razão pela qual defende para a mesma não ser necessária qualquer autorização ou licença, conforme ressalta do disposto nos artigos 6.º, 7.º, 9.º e 10.º do Dec.-Lei n.º 13/71, de 23/1.

**Juntou um documento e arrolou ainda testemunhas.**

Na sentença recorrida, entendeu-se não se enquadrar tal na referida disposição legal, bem como ainda que, não tendo vindo a reagir à notificação que lhe foi efectuada pela via da competente impugnação, não é de convolar a oposição neste meio de reagir à liquidação efectuada.

#### 2. Posição que se defende:

##### a. Fundamentação.

Está em causa se o acima referido se enquadra no fundamento previsto no art. 204.º n.º 1 alínea a) do C.P.P.T., segundo o qual a “inexistência de imposto, taxa ou contribuição em vigor à data dos factos ou, se for o caso, não estar autorizada a sua cobrança à data em tiver decorrido a respectiva liquidação” pode fundar oposição.

A doutrina e a jurisprudência vêm assinalando que com essa previsão correspondendo à chamada “ilegalidade abstracta ou absoluta” de que haverá de distinguir as situações de ilegalidade concreta — assim, Jorge Lopes Sousa em C.P.P.T. An. e Com. 2011, Áreas Ed., ps. 446 e 503, em que cita vários acórdãos do S.T.A. desde o de 2-5-91, proferido no proc. 11977, publicado no ap. ao D.R. de 30-9-93, p. 468 todos nesse sentido.

Tal tem sido objecto de decisões casuísticas em termos de ser de reconhecer a sua aplicação quanto a todos os casos em que se defenda que a tributação se impõe com base em normas de valor superior, bem como ainda quanto a outros casos em que a norma aplicada não o podia ter sido por existir lei especial de que resulte a sua ineficácia.

Parece que a tal não corresponde o invocado pela recorrente.

É certo que esta põe em causa que a tributação efectuada com base em não ser necessária autorização ou licença.

E que a liquidatária EP - Estradas de Portugal, S.A. terá procedido à liquidação com base num conceito mais abrangente de publicidade do que é aquele que resulta da lei referida na certidão executiva, que foi o Dec.-Lei n.º 13/71, de 23/1 e as alterações posteriores, bem como ainda o art. 13.º n.º 2 aI. c) do Dec.-Lei n.º 374/07, de 7/11, que à competência para a sua emissão respeita.

Contudo, parece não ser de admitir a via excepcional da oposição, considerando que a taxa em causa estava ainda em abstracto já autorizada pelo referido Dec.-Lei n.º 13/71.

Por outro lado, teria sido possível à oponente vir já anteriormente a apresentar impugnação em que pusesse em causa o acto praticado, o qual se fundou em a “publicidade se encontrar implantada”.

**b. Síntese conclusiva.**

-- A oposição, implicando uma apreciação em concreto das circunstâncias em que a publicidade em causa se encontrava implantada, não obtém enquadramento no disposto no art. 204.º n.º 1 al. a) do C.P.P.T..

**Concluindo, parece ser de julgar o recurso improcedente e manter o decidido.**

## **2 – FUNDAMENTAÇÃO**

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

1) A coberto do ofício n.º 108762, datado de 02/12/2011, recebido pela oponente em 05/12/2011, foi esta notificada do despacho que indeferiu a sua reclamação graciosa, do qual consta o seguinte:

«(...)

Pelo exposto, decide-se manter o exposto na nossa carta n.º 86307 de 30-09-2011, pelo que deverão efectuar o pagamento no valor de € 12039,48, correspondendo à área total de 212,00m2 que a não ser pago no prazo de 10 dias, será executado fiscalmente (...)

A presente decisão tem a data de constante nesta comunicação, a qual pode ser objecto de Reclamação para o seu autor, o subscritor abaixo-assinado, de Recurso Hierárquico para o Conselho de Administração da EP ou impugnada judicialmente (...)» - fls. 6 e 7 do p.a..

2) A presente oposição foi apresentada em 10/02/2012, conforme carimbo apostado de fls. 12, que se dá por integralmente reproduzido.

## **3 – DO DIREITO**

A meritíssima juíza do TAF de Coimbra decidiu rejeitar liminarmente a oposição por entender que: (destacam-se apenas os trechos mais relevantes da decisão com interesse para o presente recurso)

“A execução fiscal n.º 3050201201003283 foi instaurada para cobrança da dívida proveniente da taxa de publicidade liquidada pela E.P. Estradas de Portugal, S.A., Delegação Regional de Leiria e, na presente oposição, alega a executada que a publicidade em causa não está sujeita a taxa que, por isso, não é devida, o que constitui fundamento previsto nas alíneas a) e h) do n.º 1 do art. 204.º do CPPT.

O art. 204.º do CPPT contém um elenco taxativo dos fundamentos que podem servir de esteio ao processo de oposição, de entre os quais importa aqui considerar os mencionados nas alíneas supra referidas. De conformidade com a alínea a), constitui fundamento de oposição a inexistência do imposto, taxa ou contribuição nas leis em vigor à data dos factos a que respeita a obrigação ou, se for o caso, não estar autorizada a sua cobrança à data em que tiver ocorrido a respetiva liquidação. Está-se aqui perante o que, doutrinal e jurisprudencialmente, se designa por ilegalidade abstrata ou absoluta, que se distingue da ilegalidade em concreto por na primeira estar em causa a ilegalidade do tributo e não a mera ilegalidade do ato tributário ou de liquidação; isto é, na ilegalidade abstrata a ilegalidade não reside directamente no ato que faz aplicação da lei ao caso concreto, mas na própria lei cuja aplicação é feita, não sendo, por isso, a existência de vício dependente da situação real a que a lei foi aplicada nem do circunstancialismo em que o ato foi praticado. <sup>1</sup> (Jorge Lopes de Sousa, CPPT anotado e comentado, Áreas Editora, 6.ª edição, III volume, pág. 443)

No caso vertente, vem alegado que, por força do art. 15º do DL n.º 13/71, de 23/01, o pagamento da taxa a que respeita a execução é apenas devido no caso de haver lugar a autorização ou licença para a afixação de publicidade, o que não ocorre no caso; mais se alega que o art. 8º, n.º1, alínea f) do mesmo diploma legal autoriza, sem dependência do pagamento de taxas, objetos de publicidade colocados em construções existentes no interior de aglomerados populacionais e, bem assim, quando os mesmos se destinem a identificar instalações públicas ou particulares, o que sucede na situação vertente.

Ora, a ilegalidade assim invocada respeita ao ato de liquidação de aplica a lei ao caso concreto e já não a ilegalidade do próprio tributo em si mesmo considerado, pelo que apenas vem discutida a ilegalidade concreta do tributo, o que constitui fundamento do processo de impugnação, de conformidade com o disposto no art. 97º, n.º 1, alínea a) e 99º, ambos do CPPT.

Por outro lado, em face da alínea h), do n.º 1, do art. 204º do CPPT, a ilegalidade da liquidação da dívida exequenda só pode ser arguida e conhecida em processo de oposição quando a lei não assegure meio judicial de impugnação ou recurso contra o ato de liquidação. O que também não acontece no caso vertente, já que existiu um ato tributário definidor da obrigação e a respetiva notificação à oponente.

Ocorre, portanto, erro na forma de processo que, em face do disposto no art. 98.º, n.º 4 do CPPT, determina a convalidação do processo para a forma adequada de processo de impugnação, nos termos da lei; isto é, para que tal convalidação possa operar é necessário que o pedido e causa

de pedir sejam adequados à nova forma processual e, ainda, que a petição haja sido tempestivamente apresentada para a nova forma de processo o que, desde já, importa averiguar.

Para tanto e com relevância para a decisão, importa assentar os seguintes factos, atenta a prova documental constante destes autos e do p.a.:

(...)

Nos termos do art. 102., n.º 2 do CPPT, em caso de indeferimento de reclamação graciosa, o prazo de impugnação será de 15 dias após a notificação. Portanto, a petição apenas poderia ser tempestivamente apresentada para o processo de impugnação até ao dia 20/12/2011; uma vez que a mesma só foi apresentada em 10/02/2012, manifestamente, foi-o para além do mencionado prazo de 15 dias de que a oponente dispunha para impugnar o ato de liquidação, motivo pelo qual não pode operar a convalidação.

**Decisão:**

Atento o que vem considerado, dado que a presente oposição não vem, de facto, deduzida com base em nenhum dos fundamentos admitidos pelo n.º 1 do art. 204º, do CPPT, de conformidade com o preceituado no art. 209., n.º 1, alínea b) do mesmo código, rejeito liminarmente esta oposição.”

**DECIDINDO NESTE STA**

Face às alegações/conclusões da recorrente, que delimitam o objecto do recurso, identificamos a seguinte questão a decidir:

Questão única: Saber se o indeferimento liminar da petição inicial de oposição, no caso concreto foi correcto.

A questão identificada implica não só a verificação da existência de fundamentação consistente que possa integrar algum dos fundamentos de oposição de entre os tipificados no artº 204 do CPPT como, a concluir-se pela negativa na senda da decisão de 1ª instância, se impõe ainda que apreciemos da possibilidade de convolar a petição de oposição apresentada para outra forma de processo.

Desde já diremos que não assiste razão à recorrente.

Não obstante esta alegue nos articulados 3º e 11º da sua petição inicial que a taxa de publicidade não existe à face da lei em vigor e que a oposição tem por fundamento quer a alínea a) quer a alínea h) ambas do n.º 1 do artº 204 do CPPT rematando que a mesma taxa não é devida sendo ilegal a sua liquidação, tal alegação é inconsistente e não sustentada em razões ou factos que imponham uma análise ou indagação da mesma sendo que pelo modo como foi apresentada não pode encerrar em si própria a menor possibilidade de êxito da acção como passaremos a tentar demonstrar.

Quando a lei no n.º 1 do artº 204º do CPPT refere que é fundamento de oposição “*a inexistência do imposto, taxa ou contribuição nas leis em vigor à data dos factos a que respeita a obrigação....*” pretende significar, desde logo, a própria inexistência da tipologia do imposto em causa, o que, patentemente, não é o caso pois à data dos factos estava prevista a taxa de publicidade nas leis em vigor. Questão distinta é a da existência de normas de incidência dessa taxa que de forma abstracta abrangem a situação fáctica praticada pela ora recorrente por forma a poder afirmar-se que estamos perante um facto tributário. E, saber se um dado facto da vida real e empresarial (no caso a afixação de publicidade no exterior das instalações empresariais) cabe na previsão normativa das normas de incidência de um tributo por atenção ao qual foi efectuada uma liquidação pela Autoridade Tributária é já discutir a ilegalidade em concreto da liquidação, o que em princípio é proibido em sede de oposição a não ser que nunca antes tenha o contribuinte tido a possibilidade de sindicar tal liquidação. Mas, no caso dos autos, tal não sucedeu, pois a ora recorrente teve a possibilidade de impugnar a liquidação das taxas de publicidade como destaca a decisão recorrida. Como bem refere o Mº Pº no seu parecer a presente oposição, implicando uma apreciação em concreto das circunstâncias em que a publicidade em causa se encontrava implantada, não obtém enquadramento no disposto no art. 204. n.º 1 aI. a) do C.P.P.T.. (Sobre a distinção entre ilegalidade em abstracto e concreta vide Jorge Lopes de Sousa, CPPT anotado e comentado, Áreas Editora, 6.ª edição, III volume, nota 4 ao artº 204, pág. 443 a 446).

Ora, se a presente oposição não se enquadra em nenhum fundamento de entre os previstos no mencionado preceito, incluindo a alínea h) (por envolver apreciação da ilegalidade da liquidação da dívida exequenda) resta ver se pode operar-se a convalidação para outra forma de processo, no caso a impugnação judicial da legalidade da liquidação das taxas de publicidade.

Mas, pelos fundamentos apontados na decisão recorrida, que fazemos nossos, entendemos que na altura em que apresentou a oposição a ora recorrente já não se encontrava em tempo para deduzir impugnação.

Assim sendo, não podendo operar-se a convalidação da petição apresentada para petição de impugnação judicial e, não encerrando esta verdadeiramente qualquer fundamento de oposição temos de considerar que a sua rejeição liminar se mostra acertada à luz do disposto no artº 209º nº1 alínea b) e c) do CPPT.

Preparando a decisão alinhámos as seguintes conclusões:

- 1) Só a ilegalidade em abstracto ou absoluta da liquidação e não a mera ilegalidade do acto tributário ou da liquidação é fundamento de oposição.
- 2) Não é possível a convalidação da petição de oposição para petição de impugnação se o prazo para atacar a liquidação das taxas em causa nos autos já decorreu.
- 3) A rejeição da petição de oposição mostra-se correcta à luz do disposto no artº 209º nº1 alínea b) e c) do CPPT.

#### 4 - DECISÃO:

Pelo exposto acordam os Juízes deste STA em negar provimento ao recurso e em confirmar a decisão recorrida.

Custas a cargo da recorrente.

Lisboa, 27 de Fevereiro de 2013. — *Ascensão Lopes* (relator) — *Pedro Delgado* — *Valente Torrão*.

### Acórdão de 27 de Fevereiro de 2013.

#### Assunto:

*Imposto sobre o Alcool e Bebidas Alcoólicas. Franquias por perdas. Produção. Armazenagem.*

#### Sumário:

*Regulando a lei, no CIEC, de forma autónoma, as franquias por perdas, nas fases de produção, armazenamento, circulação e por caso fortuito e de força maior; e tendo as perdas (diferenças) em causa nos autos ocorrido na produção (num entreposto de produção) aplicam-se-lhe, tão-somente, as regras do art. 38º e não, também, as regras do art. 39º, ambos do CIEC (aprovado pelo DL n.º 566/99, de 22/12).*

Processo n.º 760/12-30.

Recorrente: A....., Lda.

Recorrido: Alfândega de Aveiro.

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

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

#### RELATÓRIO

1.1. A....., Lda., com os demais sinais dos autos, recorre da sentença que, proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Aveiro, julgou improcedente a impugnação judicial que deduzira contra a liquidação de IABA no montante de €1.516,48.

1.2. A recorrente termina as alegações concluindo da forma seguinte:

A. O presente recurso vem interposto da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Aveiro que julgou improcedente a impugnação judicial deduzida no Proc. n.º 320/08.6BEVIS.

B. Estava em causa nos autos de que se recorre, apurar se existiam divergências entre a quantidade de vinho abafado existente fisicamente no entreposto fiscal de produção da recorrente e a quantidade do mesmo produto constante dos seus livros de registo, vulgarmente designados por contas correntes, e, a existir, para menos, da primeira em relação à segunda, se tal divergência se mantinha dentro do limite de perdas legalmente admissível; caso em que não haveria lugar a liquidação de IABA (imposto sobre o álcool e as bebidas alcoólicas).

C. A lei em vigor na altura da prática dos factos – arts. 37º, 38º e 39º do CIEC, aprovado pelo DL. 566/99, de 22.12 – previa, no que ao caso interessa, dois tipos de perdas: as perdas decorrentes do manuseamento dos produtos no decorrer do processo produtivo e as perdas decorrentes da armazenagem dos mesmos.

D. O espírito da lei no que respeita ao instituto das perdas legalmente admissíveis – ou franquias por perdas, na designação da lei – é de que a simples detenção de um produto (armazenagem) legitima uma perda automática de 1,5% contados sobre a quantidade detida. Se, porém, tal quantidade for sujeita a um processo produtivo e atendendo a que esse processo produtivo diverge de operador para operador

e implica, pela maior manipulação do produto, uma perda maior, então essa perda seria avaliada caso a caso e, a verificar-se, teria de ser registada.

E. Na decisão de indeferimento ora posta em crise, o Tribunal a quo alega que tratando-se de perdas ocorridas num entreposto de produção não lhes será aplicável o disposto no art. 39º do CIEC mas antes, e só, o disposto no art. 38º do mesmo código pelo que, para serem consideradas, as perdas teriam de ser identificadas nos registos contabilísticos do entreposto, pelo que, não o tendo sido, não são de considerar, pelo que, tendo dado como provado existir um divergência negativa de 2.700 litros sobre a mesma incidirá o imposto devido.

F. Decisão com que a recorrente se não conforma.

G. De facto, o facto de a recorrente não poder prevalecer-se da perda que lhe seria conferida para a produção, pelo facto de a não haver registado, não implica que não possa prevalecer-se da perda de 1,5% admissível para a armazenagem.

H. É que, seja na produção seja na armazenagem, o que está em causa é a detenção de um produto. Isto é, a simples detenção de um produto implica, só por si, e sem mais considerações, que exista uma perda admissível de 1,5% sobre a quantidade detida entre o varejo anterior e o actual.

I. Porém, se a detenção do produto for acrescida do manuseamento do mesmo em processo produtivo a perda admissível terá, forçosamente, de ser maior.

J. Ora, o facto de a recorrente não pretender ou não poder prevalecer-se da perda que lhe seria atribuída para a produção não implica que não possa prevalecer-se da perda que lhe é atribuída por armazenagem.

K. É que, como resulta claro para qualquer pessoa de média inteligência e experiência de vida, a detenção de um produto para integrar um processo produtivo implica, por inerência, a sua armazenagem durante o período em que o detiver.

L. Ora em 2. dos factos dados como provados ficou estabelecido que a recorrente detinha no anterior varejo, em 31.01.2006, 232.000 litros de produto, daí que, menosprezando as quantidades que entretanto e até 30.10.2007, data do varejo actual, tenham dado entrada no entreposto, que se não encontram dadas como provadas, a perda que a recorrente teria legalmente direito, decorrente da mera detenção do produto é de 3.480 ltrs. (232.000 ltrs. x 1,5%).

M. Decorrentemente, se a perda efectiva verificada e dada como provada em 3. dos factos provados é de 2.700 ltrs., ela encontra-se dentro do limite legal admissível, que é de 3.480 ltrs.

N. Logo, não há lugar a qualquer liquidação de IABA, a qual só teria lugar se a perda efectiva fosse superior à perda legalmente admissível, e nessa medida.

O. Este entendimento, que resulta claro, se lido à luz da prática e da normalidade, veio a ser corroborado pelo novo CIEC, aprovado pelo D.L. 73/2010, de 21.06, que eliminou as perdas na produção e manteve apenas a perda na armazenagem, que se aplica a todos os produtos; estejam eles em entreposto de armazenagem ou de produção – cfr. arts. 47º, 48º e 51º.

P. Ao julgar que, in casu, a recorrente não tinha direito a prevalecer-se da perda de 1,5% legalmente admissível para a detenção do produto em armazenagem, o Tribunal a quo violou o disposto no art. 37º, n.º e 39º, n.º 1 e respectiva alínea a), do CIEC, aprovado pelo DL. 566/99, de 22.12.

Termina pedindo a procedência do recurso e a consequente revogação da sentença recorrida.

1.3. Não foram apresentadas contra-alegações.

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

«A recorrente acima identificada vem sindicar a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Aveiro, exarada a fls. 88/94, em 21 Fevereiro de 2012.

A sentença recorrida julgou improcedente a impugnação judicial interposta contra a liquidação de IABA sobre a diferença para menos de 2700 litros de vinho abafado detectada pela administração fiscal em entreposto de produção, no entendimento de que tal diferença não se encontrava nos respectivos registos contabilísticos nem a recorrente comunicou à Alfândega qualquer perda.

A recorrente termina as suas alegações com as conclusões de fls. 40/42, que, como é sabido, delimitam o objecto do recurso, nos termos do estatuído nos artigos 684º/3 e 685º-A/1 do CPC, e que aqui se dão por inteiramente reproduzidas.

A recorrida Fazenda Pública não contra-alegou.

O recurso não merece provimento.

O CIEC vigente à data do facto tributário regulava as franquias por perdas na produção, armazenagem, circulação e por caso fortuito ou de força maior, nos artigos 37º a 41º.

Ora, como resulta dos autos e do probatório as perdas em causa nos autos e objecto de tributação reportam-se ao processo de produção, pelo que se encontram reguladas no artigo 38º do CIEC.

Nos termos de tal normativo para que as perdas pudessem beneficiar da respectiva franquia necessário se tornava que estivessem identificadas nos registos contabilísticos relativo ao entreposto fiscal de produção, o que não acontecia na hipótese em análise.

Portanto, a diferença detectada de vinho abafado não poderia deixar de ser tributada em IABA por não beneficiar de franquia.

E não se venha dizer, como faz o recorrente, que a simples detenção do vinho abafado, que equipara a armazenagem, legitima a perda automática de 1,5% contados sobre a quantidade detida, nos termos do estatuído no artigo 39º do CIEC, porquanto tal conclusão não resulta da letra nem do espírito da lei.

De facto, a lei regula as perdas das fases de produção, armazenamento, circulação e por caso fortuito e de força maior de forma autónoma.

Sendo indiscutível que as perdas (diferenças) em causa ocorreram na produção (num entreposto de produção) aplicam-se-lhe, tão-somente as regras do artigo 38º e não, também, as regras do artigo 39º.

É certo que a produção do vinho abafado por banda da recorrente implica a sua detenção, mas na fase de produção, sendo abusivo de, com base nesse argumento, pretender aplicar as regras das perdas na armazenagem.

Portanto, em suma, uma vez que as diferenças em causa foram detectadas na fase de produção do vinho licoroso, a sua regulamentação está prevista no artigo 38º do CIEC, não havendo que lançar mão do estatuído no artigo 39º do mesmo código, que só tem aplicação na fase da armazenagem.

É certo que, como refere a recorrente, o novo CIEC, aprovado pelo DL 73/2010, de 21 de Junho, eliminou as perdas na produção e manteve a perda na armazenagem, que se aplica a todos os produtos.

Todavia, tal alteração em nada contende com a questão em análise por não lhe ser aplicável.

A sentença recorrida, a nosso ver, não merece censura.

Termos em que deve ser negado provimento ao presente recurso jurisdicional, mantendo-se a sentença recorrida na ordem jurídica.»

1.5. Corridos os vistos legais, cabe decidir.

#### **FUNDAMENTOS**

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

1. A Impugnante, “A....., Lda.”, CF n.º ....., tem como objecto social a produção, armazenagem, compra de uvas e vinho, que transporta em camiões, e bombeia mediante uso de mangueiras e uniões.

2. Em 31/1/2006, foi efectuada a contagem de existências físicas da impugnante, conforme documento de fls. 47 que se dá por reproduzido, tendo sido contabilizados 232.000 litros de vinho licoroso, quantificação que a impugnante, nessa data, não colocou em causa.

3. No decurso de inspecção efectuada à impugnante, inserida na operação nacional com o código “Pêndulo II”, varejo aos entrepostos, com início em 30/10/2007, apurou-se que a impugnante detinha 205.000 litros de vinho abafado nos balões 18 e 6, construídos em aço inox, existindo uma variação de existências não justificada de 2.700 litros de vinho licoroso, conforme documentos que se encontram no anexo I e IV do anexo que se dão por reproduzidos.

4. Na contabilidade da impugnante não se encontra registada nenhuma quebra de existências no que respeita ao vinho licoroso, nem a impugnante comunicou à Alfândega a ocorrência de qualquer perda ou quebra.

5. A variação de existências apurada, contabilizada em 2.700 litros de vinho licoroso, decorrente da factualidade vertida em 2 e 3, determinou a tributação daquele produto à taxa aplicável à data de € 55,72/HI, que ascendeu a € 1.504,44.

6. A impugnante foi notificada pelo ofício n.º 0589, datado de 10/1/2008, da liquidação n.º 9000021, de 10/1/2008, no montante de € 1.516,48, conforme documento de fls. 17/18, que se dá por reproduzido.

7. A presente impugnação foi apresentada em 22/2/2008.

3.1. Enunciando como questões a decidir as de saber se se verificam as alegadas quebras que sustentam a discordância da quantificação efectuada pela DGAIEC e se a quantidade em falta, de 2700 litros de vinho abafado, se encontra dentro das percentagens admitidas para as franquias, regulamentada nos arts. 37º a 39º do CIEC, a sentença veio a concluir pela negativa e, conseqüentemente, pela improcedência da impugnação, com fundamento no seguinte:

— Da factualidade provada nos autos não resultou a existência de quaisquer quebras, que se possam subsumir aos normativos invocados pela impugnante.

— O que resultou provado foi uma variação de existências, que ascende a 2.700 litros de vinho licoroso, que ocorreu entre 31/1/2006, data em foi efectuada a contagem de existências físicas da impugnante, tendo sido contabilizados 232.000 litros de vinho licoroso, quantificação que a impugnante, nessa data, não colocou em causa, e o varejo efectuado no decurso de inspecção efectuada à impugnante, com início em 30/10/2007.

— A impugnante alegou que essa variação resultou de quebras durante transfegas e manipulação do produto, e invocou em seu abono o disposto no art. 37º e ss. do CIEC (quebras previstas no art. 38º, propostas pelo operador e sujeitas a apreciação da Alfândega, e quebras previstas no art. 39º, de reconhecimento automático).

Ora, o art. 37º do CIEC reporta-se a perdas ocorridas em regime de suspensão, e o art. 39º do mesmo diploma regula as perdas nos entrepostos fiscais de armazenagem, o que não sucede “in casu”,

pois que as alegadas perdas ocorreram no entreposto de produção n.º PT50033907401, propriedade da impugnante, situação prevista no art. 38º do CIEC.

E conforme deste artigo 38º decorre, as perdas ocorridas durante o processo de produção, decorrentes da própria natureza dos produtos, beneficiam de franquias, sob proposta do depositário autorizado, devendo ser identificadas nos registos contabilísticos do entreposto. Todavia, nada se provou a esse respeito (a testemunha arrolada nada sabia em concreto sobre essa questão e nem sequer se nesse período houve transfegas e manipulações do vinho licoroso) e também não se provou que a impugnante tivesse inscrito qualquer quebra na sua contabilidade, ou tivesse comunicado à entidade competente a existência de quebras, pelo que não pode prevalecer-se dos normativos invocados.

Além de que o produto em questão estava contido em baldes construídos em aço inox, que não permitem evaporação ou derramamento, o que lança por terra o principal argumento da impugnante.

Assim, a liquidação impugnada não merece censura porquanto, face ao disposto no art. 7º, n.º 1, do CIEC “O imposto é exigível em território nacional no momento da introdução em consumo ou da constatação de perdas que devam ser tributadas em conformidade com aquele Código, mediante a taxa de imposto em vigor na data da exigibilidade (nº 5 daquele normativo).

3.2. A recorrente discorda do assim decidido, invocando que nos arts. 37º, 38º e 39º do CIEC se prevêem dois tipos de perdas (as decorrentes do manuseamento dos produtos no decorrer do processo produtivo e as decorrentes da armazenagem dos produtos), sendo que o espírito da lei no que respeita ao instituto das perdas legalmente admissíveis — ou franquias por perdas, na designação da lei — é de que a simples detenção de um produto (armazenagem) legitima uma perda automática de 1,5% contados sobre a quantidade detida; mas se tal quantidade for sujeita a um processo produtivo e atendendo a que esse processo produtivo diverge de operador para operador e implica, pela maior manipulação do produto, uma perda maior, então essa perda seria avaliada caso a caso e, a verificar-se, teria de ser registada.

Na alegação da recorrente, a circunstância de não poder prevalecer-se da perda que lhe seria conferida para a produção, pelo facto de a não haver registado, não implica que não possa prevalecer-se da perda de 1,5% admissível para a armazenagem: é que, seja na produção seja na armazenagem, o que está em causa é a detenção de um produto e a simples detenção de um produto implica, só por si, e sem mais considerações, que exista uma perda admissível de 1,5% sobre a quantidade detida entre o varejo anterior e o actual.

Porém, se a detenção do produto for acrescida do manuseamento do mesmo em processo produtivo a perda admissível terá, forçosamente, de ser maior.

E o facto de a recorrente não pretender ou não poder prevalecer-se da perda que lhe seria atribuída para a produção não implica que não possa prevalecer-se da perda que lhe é atribuída por armazenagem, sendo que a detenção de um produto para integrar um processo produtivo implica, por inerência, a sua armazenagem durante o período em que o detiver.

Assim, tendo ficado provado que no anterior varejo (em 31.1.2006) a recorrente detinha 232.000 litros de produto, então, abstraindo das quantidades que entretanto e até 30/10/2007 (data do varejo actual) tenham dado entrada no entreposto, que se não encontram dadas como provadas, a perda que a recorrente teria legalmente direito, decorrente da mera detenção do produto é de 3.480 litros (232.000 ltrs. x 1,5%). Ora se a perda efectiva verificada e provada é de 2.700 litros, é uma perda que está dentro do limite legal admissível, que é de 3.480 litros. Pelo que não há lugar a qualquer liquidação de IABA, a qual só teria lugar se a perda efectiva fosse superior à perda legalmente admissível, e nessa medida.

Entendimento este que veio a ser corroborado pelo novo CIEC, aprovado pelo DL 73/2010, de 21/6, que eliminou as perdas na produção e manteve apenas a perda na armazenagem, que se aplica a todos os produtos; estejam eles em entreposto de armazenagem ou de produção – cfr. arts. 47º, 48º e 51º.

Por isso, ao julgar que a recorrente não tinha direito a prevalecer-se da perda de 1,5% legalmente admissível para a detenção do produto em armazenagem, o Tribunal a quo violou o disposto no art. 37º e 39º, n.º 1 e respectiva alínea a), do CIEC, aprovado pelo DL. 566/99, de 22/12.

Vejamos.

4. 1. No essencial, o que está em causa nos autos é uma divergência entre a quantidade de vinho abafado existente fisicamente no entreposto fiscal de produção da recorrente e a quantidade do mesmo produto constante dos seus livros de registo (vulgarmente designados por contas correntes), alegando a recorrente que a quantidade em falta (2700 litros) está dentro das percentagens admitidas para as franquias, regulamentada nos arts. 37º a 39º do CIEC (na versão à data dos factos).

Com efeito, inseridos no Capítulo IV (Franquias por perdas) os arts. 37º, 38º e 39º do CIEC dispunham então:

#### Artigo 37º - Regras Gerais

*«1. Beneficiam de franquias de imposto as perdas ocorridas em regime de suspensão, durante a produção, armazenagem e circulação, bem como por caso fortuito ou de força maior.*



2. *As perdas que ultrapassem as franquias concedidas estão sujeitas a imposto, a cobrar à taxa em vigor no território nacional no momento em que ocorreram, devidamente determinado pela autoridade aduaneira ou, eventualmente, no momento em que sejam constatadas, sem prejuízo do disposto no artigo 36º.»*

#### Artigo 38º - Perdas na produção

*«1. As perdas atinentes à própria natureza dos produtos, ocorridas durante o processo de produção, beneficiam de franquias correspondente às taxas de rendimento aprovadas por portaria conjunta dos ministérios interessados, sob proposta do depositário autorizado, devendo as perdas poder ser identificadas nos registos contabilísticos relativos aos entrepostos fiscais.*

*2. Não sendo emitida aquela portaria 30 dias após a formulação do pedido, considera-se aceite a proposta do depositário.»*

#### Artigo 39º - Perdas na armazenagem,

*«1. Os entrepostos fiscais de armazenagem beneficiam de franquias de imposto correspondente às diferenças, para menos, entre o saldo contabilístico e as existências em entreposto, calculadas sobre a soma das quantidades de produto existentes em entreposto com as quantidades nele entradas, com os seguintes limites:*

- a) Até 1,5% no caso de álcool e bebidas alcoólicas não engarrafados;*
- b) Até 0,4% no caso dos óleos minerais.*

*2. As estâncias aduaneiras competentes procederão à realização regular de varejos aos entrepostos fiscais de armazenagem, devendo adoptar os seguintes procedimentos no tocante às perdas apuradas:*

- a) Se as franquias não forem ultrapassadas, relevarão esse facto e procederão à rectificação correspondente na ficha de conta corrente do entreposto fiscal;*
- b) Se as franquias forem ultrapassadas, promoverão a liquidação oficiosa do imposto, as necessárias averiguações e a eventual instauração de processo por infracção fiscal aduaneira;*
- c) Se forem constatados excedentes, proceder-se-á à rectificação da contabilidade do entreposto fiscal.*

*3. A diferença entre o saldo contabilístico e as existências poderá ainda, em casos específicos, designadamente na destilação de vinhos e no envelhecimento de bebidas alcoólicas em vasilhame de madeira, ser ajustada de acordo com a respectiva taxa de rendimento.»*

4.2. Nestes normativos disciplinam-se, pois, as franquias por perdas na produção e armazenagem (e nos arts. seguintes — 40º e 41º — regulam-se as perdas ocorridas na circulação e as devidas a caso fortuito ou de força maior).

Ora, no caso, e como resulta do Probatório, as perdas questionadas e objecto de tributação derivam de contagem física efectuada em 30/10/2007 e as diferenças apuradas dizem respeito ao entreposto fiscal de produção PT50033907401 e não a um entreposto de armazenagem. Trata-se, portanto, de perdas que se encontram reguladas apenas no art. 38º do CIEC e não, como pretende a recorrente, também reguladas pelo art. 39º do mesmo Código.

E nos termos desse art. 38º, para que tais perdas pudessem beneficiar da respectiva franquias necessário se tornava que estivessem identificadas nos registos contabilísticos relativo ao mencionado entreposto fiscal de produção. O que, no caso, não se verificou.

Portanto, a diferença detectada de vinho abafado não poderia deixar de ser tributada em IABA por não beneficiar de franquias.

4.3. E não colhe a alegação de que a simples detenção do vinho abafado deve também ser equiparada a armazenagem deste e, por isso, legítima a perda automática de 1,5% contados sobre a quantidade detida, nos termos do estatuído no citado art. 39º do CIEC, porquanto tal conclusão não resulta da letra nem do espírito da lei.

De facto, como salienta o MP, apesar de a produção do vinho abafado implicar a sua detenção (nessa fase de produção), não é legítimo pretender aplicar a esta fase de produção também as regras de perdas na armazenagem, dado que a lei regula, de forma autónoma, as perdas das fases de produção, armazenamento, circulação e por caso fortuito e de força maior. E sendo indiscutível que as perdas (diferenças) em causa ocorreram na produção (num entreposto de produção) aplicam-se-lhe, tão-somente as regras do art. 38º e não, também, as regras do art. 39º.

Aliás, tal como referem Álvaro Caneira e Manuel Fernandes, <sup>(1)</sup> apesar de o n.º 3 deste art. 39º permitir que, em casos específicos, ou seja, em casos bem determinados e caracterizados, os limites constantes do n.º 1 possam ser ajustados ou alterados em função da taxa de rendimento do produto em causa, «... é incorrecta a inclusão neste artigo, que trata das perdas na fase de armazenagem, de uma disposição que se refere a taxas de rendimento que, por definição, são características da fase de produção. Com efeito, se se pretendia considerar a destilação dos vinhos e o envelhecimento de bebidas alcoólicas como uma operação de produção (e daí o falar-se de taxas de rendimento), então

a disposição deveria constar do artigo 38°. Pelo contrário, se a ideia era criar uma franquia própria (universal ou casuística), para a “destilação do vinho armazenado” e para o “armazenamento de envelhecimento” então não se deveria falar em taxas de rendimento, mas, sim, em franquias.»

Realçando as diferenças entre as perdas na produção e as perdas na armazenagem, também Sérgio Vasques pondera o seguinte: <sup>(2)</sup>

«A noção de perda reporta-se, naturalmente, a produtos tributáveis. Porque os produtos sujeitos a impostos especiais de consumo são produtos acabados, a ideia de se conceder franquia às perdas ocorridas ainda no decurso da produção parece à primeira vista contraditória. É-o de facto: durante o processo de fabrico não ocorrem por definição perdas de produtos acabados; pode, isso sim, dar-se um melhor ou pior aproveitamento das matérias-primas em uso.

O que o legislador pretende com o art. 38° do Código é evitar que o depositário simule um sub-aproveitamento das matérias-primas para desse modo introduzir irregularmente produtos acabados no consumo. Seguindo a técnica do Direito Aduaneiro, fixam-se por isso taxas de rendimento, isto é, percentagens mínimas de produtos acabados a obter por dada quantidade de matéria-prima. Taxas abaixo das quais se presume a introdução no consumo dos produtos acabados.

Porque o aproveitamento das matérias-primas varia em função da natureza dos produtos, dos equipamentos empregues pelo depositário e de muitos outros factores, o Código permite que seja o depositário autorizado a propor os seus valores. Segue-se aqui o mesmo princípio do Direito Aduaneiro de que a taxa deve fixar-se em função das condições reais de produção (art. 111° CAC), e porque é o depositário autorizado quem melhor as conhece admite-se, ou exige-se, desde logo que o depositário avance as taxas de rendimento quando formule o pedido de constituição de entreposto fiscal, nos termos do art. 22°, n.º 1, g).

(...)

Enfim, importa dizer que o registo das perdas exigido pelo art. 38° constitui mais do que um dever acessório, constitui condição para a concessão da franquia. Na falta do registo contabilístico das perdas, elas são sempre tributáveis, mesmo que respeitem as taxas de rendimento aplicáveis, um ponto que era talvez mais claro na legislação de primeira geração do que no Código.

Perdas na armazenagem. — As perdas apuradas na armazenagem não se fixam já por iniciativa do contribuinte ou por meio de um qualquer processo forfetário, estabelece-as antes a própria lei no art. 39°.

A franquia apura-se pela contraposição de dois valores: o saldo contabilístico, por um lado, as existências em entreposto, por outro. Sabemos que o depositário deve contabilizar as existências através de um sistema de inventário permanente, por modo a que se possa sempre conhecer a quantidade e valor das existências em armazém. Tratando-se do primeiro varejo, há que confrontar o saldo contabilístico, isto é o somatório de entradas e saídas em registo, com a quantidade a quantidade de existências em entreposto. Em varejos subsequentes, o saldo contabilístico reportar-se-á à data do varejo anterior: faz-se o somatório das entradas e saídas de entreposto registadas desde então, confrontando-se depois esse saldo com as existências em entreposto. As diferenças para menos que se franquiam de imposto são de 1,5% no caso de álcool e das bebidas alcoólicas não engarrafados, e de 0,4% no caso dos óleos minerais.»

Da conjugação dos normativos referenciados resulta, portanto, que a lei regula, de forma autónoma, as perdas das fases de produção, armazenamento, circulação e por caso fortuito e de força maior, não sendo lícito concluir, como pretende a recorrente, que, no caso, no âmbito do entreposto de produção, ela possa prevalecer-se, apesar de não ter registos, da perda de 1,5% admissível para a armazenagem. Ou seja, embora a produção do vinho abafado, por parte da recorrente, implique a respectiva detenção, na fase de produção, não pode com base nessa alegada detenção pretender aplicar as regras das perdas na armazenagem.

E também não colhe a alegação de que o novo CIEC (aprovado pelo DL n.º 73/2010, de 21/6), eliminou as perdas na produção e manteve a perda na armazenagem.

Por um lado, tal alteração nem contende com a questão em análise, nem lhe é aplicável.

Acresce, por outro lado, que, mesmo na vigência do anterior CIEC, alguns autores <sup>(3)</sup> já salientavam a falta de clareza da redacção do n.º 1 do seu art. 38°, dado que nos processos produtivos a taxa de rendimento expressa a percentagem de aproveitamento de uma unidade de matéria-prima (isto é, reconduz-se a um número que expressa a quantidade de produto final obtida através da laboração de uma unidade de matéria-prima e, por definição, a taxa de rendimento é inferior ou igual à unidade, sendo que a diferença entre a unidade e a taxa de rendimento é igual à quantidade de matéria-prima, que é convertida em subprodutos ou desperdícios). Ao invés, matematicamente, as “perdas” são a diferença entre a unidade e a taxa de rendimento (daí a falta de clareza do n.º 1, quando parece atribuir franquias para perdas iguais às taxas de rendimento).

Talvez por isso, no Preâmbulo daquele DL n.º 73/2010, refere-se que se procurou trazer à matéria das perdas um quadro clarificador das situações, causas e limites relativamente aos quais o imposto não é exigível, bem como das perdas tributáveis, simplificando-se os procedimentos aplicáveis.

Em suma, no caso vertente, uma vez que as diferenças em causa foram detectadas na fase de produção do vinho licoroso, a sua regulamentação está prevista no art. 38º do CIEC, não havendo que lançar mão do estatuído no art. 39º do mesmo código, que só tem aplicação na fase da armazenagem.

E, assim sendo, a sentença recorrida não sofre do erro de julgamento que a recorrente lhe imputa, im procedendo, pois, as Conclusões do recurso.

#### **DECISÃO**

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

Custas pela recorrente.

Lisboa, 27 de Fevereiro de 2013. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Francisco Rothes* — *Fernanda Maçãs*.

<sup>(1)</sup> (*Código dos Impostos Especiais de Consumo*, Vislis Editores, 2000, anotação 2.6 ao art. 39º, p. 95.)

<sup>(2)</sup> (*Os Impostos Especiais de Consumo*, Almedina, 2001, pp. 327/329.)

<sup>(3)</sup> *Alvaro Caneira e Manuel Fernandes*, ob. cit., anotação 2.12 ao art. 22º, p. 58.

### **Acórdão de 27 de Fevereiro de 2013.**

#### **Assunto:**

*Indeferimento Liminar. Contraditório. Reclamação Judicial.*

#### **Sumário:**

- I — Nas situações que conduzem ao indeferimento liminar da petição previstas no artigo 234º-A do CPC, em que só ocorrem se for «manifesta» a improcedência do pedido ou «evidente» a existência de excepções dilatórias insupríveis, também é manifestamente desnecessária a audição do impugnante.*
- II — A reclamação judicial prevista no artigo 276º do CPPT é o meio processual adequado para se impugnar um acto praticado pelo órgão de execução fiscal.*

Processo n.º 787/12-30.

Recorrente: Ministério Público.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Lino Ribeiro.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. O Ministério Público e A....., Planeamento Urbano e Construção SA, identificada nos autos, interpõem recurso jurisdicional da decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, datada de 10 de Abril de 2012, que indeferiu liminarmente a impugnação judicial que esta efectuou do acto do Chefe de Serviço de Finanças de Amadora 3, proferido na execução fiscal n.º 3611200401012054, que lhe indeferiu o pedido de passagem de guias para pagamento da sisa.

Nas alegações do Ministério Público, a que aderiu a recorrente A....., concluiu-se o seguinte:

I — Recorre o Ministério Público, e exclusivamente em matéria de direito, do aliás douto despacho proferido a fls. 165 dos presentes autos de impugnação judicial, mediante o qual foi, e agora outra vez, liminarmente indeferida pelo Mmo. Juiz *a quo* a petição inicial apresentada pela Impugnante, a firma A..... — Planeamento, Desenvolvimento Urbano e Construções, Lda., por entender verificar-se uma excepção dilatória insuprível, o erro na forma do processo, que obsta ao conhecimento do mérito da causa, isto de acordo com as disposições dos artigos 199º, n.º 1, e 234º-A, ambos do CPC, e por não ser possível, por intempestividade, efectuar a convalidação para a forma processual própria que no seu entender seria a de reclamação de acto do órgão de execução fiscal, prevista e regulada no artigo 276º, e seguintes, do CPPT.

II — A impugnação judicial fora apresentada pela Impugnante relativamente ao acto da autoria da Chefe do Serviço de Finanças da Amadora, com data de 13.11.2008, que indeferira o pedido que lhe fora apresentado pela Impugnante, na data de 29.10.2008, para a emissão de novas guias para pagamento do imposto de sisa e acrescidos legais devidos, com referência à transferência de um imóvel com base no valor constante de rectificação da escritura de compra e venda.

III — Entendeu o Mmo. Juiz *a quo*, que a firma Impugnante fora notificada a 18.11.2008 da decisão controvertida pelo que a 09.12.2008, data da efectivação do registo postal de expedição da petição inicial, data relevante em sede da prática do acto para os efeitos do disposto no artigo 150º, n.º 2, alínea b), do CPC, estava já esgotado o prazo previsto no artigo 276º, n.º 1, do CPPT, para apresentação da reclamação da decisão proferida no processo de execução fiscal, o meio processual tido por adequado, e daí a sua conclusão da inviabilidade da convoção dos autos para essa forma processual por intempestividade da sua utilização e o inerente indeferimento da petição inicial.

IV — Sucede que, e a nosso ver, a decisão em recurso padece de dois vícios que justificam a sua anulação. É que, e em primeiro lugar, a petição foi objecto de indeferimento liminar sem prévia audição da autora, a firma Impugnante, pela que a mesma violou o princípio do contraditório posto que essa forma de rejeição só é possível perante questões jurídicas ostensivas e de tal forma evidentes que permitem prescindir da audição da parte, o que não é o caso, e, em segundo lugar, o entendimento de que era a reclamação de acto do órgão da execução fiscal o meio processual próprio para sindicarem o acto impugnado traduz erro de julgamento de direito, por errada interpretação e aplicação da disposição do artigo 276º, do CPPT.

V — Assim, e quanto ao princípio do contraditório, o mesmo constitui um corolário dos princípios constitucionais do estado de direito, do acesso à justiça e do direito a uma tutela jurisdicional efectiva, de acordo com as disposições dos artigos 2º, 20º, n.º 1 e 4, e 268º, n.º 4, da Constituição, tem concretização a nível processual na disposição do artigo 3º, n.º 3, do CPC, e é subsidiariamente aplicável ao processo tributário (*ex vi* do artigo 2º, alínea e), do CPPT).

VI — Esse princípio impõe que o juiz, antes da tomada de decisão sobre questões de direito ou de facto e salvo caso de manifesta desnecessidade, dê às partes a possibilidade de sobre elas se pronunciarem previamente. Ora, a decisão de indeferir liminarmente a petição inicial sem prévia audição da autora viola tal princípio pois que a posição do Mmo. Juiz quanto ao meio processual próprio para sindicarem o acto impugnado não apresenta uma evidência tal que justifique a dispensa dessa audição, e daí que a violação do princípio do contraditório traduza nulidade da decisão e que como tal deve ser declarada.

VII — E tanto assim é que este despacho de indeferimento liminar da petição foi proferido na data de 10.04.2012, ou seja mais de 3 anos depois da entrada em juízo da petição inicial e já depois da prolação de anterior despacho de indeferimento liminar da petição fundada noutra fundamentação e que veio a ser revogado em sede de recurso jurisdicional pelo Tribunal Central Administrativo Sul. Ou seja, se a impropriedade ou inidoneidade do meio processual era tão ostensiva não se compreende que só passado todo este tempo tenha sido detectada.

VIII — Por outro lado, o despacho recorrido enferma ainda de erro de julgamento por entender que o meio processual próprio para atacar o acto impugnado era não o de impugnação judicial mas antes o da reclamação de acto de órgão de execução fiscal, previsto no artigo 276º, e seguintes, do CPPT.

IX — Com efeito, o requerimento que fora apresentado pela firma Impugnante na data de 29.10.2008, mediante o qual solicitou a emissão de novas guias para pagamento do imposto de sisa, e sobre o qual recaiu o despacho de indeferimento da Chefe do Serviço de Finanças da Amadora-3, com data de 13.11.2008 e que vem impugnado na presente acção, não fora dirigido a qualquer processo de execução fiscal e nem ele de forma alguma pode ser perspectivado como acto de trâmite da execução fiscal, e nem sequer ambiência alguma existe de modo a poder ser considerado como tal.

X — Nestas circunstâncias, traduz erro de julgamento de direito, com errada interpretação e aplicação do disposto no artigo 276º, do CPPT, o entendimento de que o acto impugnado na presente acção judicial tributária tem a natureza de acto do órgão da execução fiscal e que como tal deveria ter sido sindicado através da reclamação prevista naquele preceito e seguintes do CPPT.

XI — Assim sendo, deverá pois ser declarada a nulidade ou revogado o despacho recorrido, e, em consequência, de determinar a baixa dos autos para prosseguimento dos legais termos processuais.

1.2. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.3. Ouvido o Ministério Público junto deste STA, foi emitido o duto parecer de fls. 194 – 196, no sentido de que se deve conhecer da impugnação judicial neste Tribunal e julgá-la improcedente, em face do previsto no artigo 82º do Código da Sisa.

2. A decisão recorrida é do seguinte teor:

*“Nos presentes autos de impugnação da decisão proferida pelo Chefe de Finanças de Amadora 3 no processo de execução fiscal nº3611200401012045, em 13.11.2008, veio a impugnante assacar diversas ilegalidades na modalidade de vícios de forma e de vício de violação da lei relativo ao acto de indeferimento do requerimento por si apresentado no sentido de serem emitidas novas guias para pagamento da Sisa de acordo com a escritura de rectificação do bem transmitido devidamente identificado — cfr p.i de fls. 3 e segs. Ora,*

*Em sede de processo de execução fiscal as decisões proferidas pelo órgão de execução fiscal que afectem os direitos e garantias dos executados ou de terceiros devem ser suscitadas em processo de reclamação da decisão aí proferida, nos termos do disposto nos artºs 276º e segs, do CPPT, não*

constituindo a impugnação judicial o meio adequado para syndicar aquele acto de que ora se reclama. — cfr o disposto no artº 99º do CPPT e artº 103º, da LGT. Nesse sentido importa verificar da susceptibilidade de convolção dos autos para aquela forma adequada — cfr. n.º 3, do artº 97º, da LGT e nº4, do artº98º, do CPPT.

Para o efeito ter-se-á de averiguar da tempestividade da petição para efeitos de recebimento liminar de acordo com a forma adequada. De facto, compulsados os autos de execução fiscal apenso, verifica-se que:

A) O despacho proferido em 13.11.2008, pelo Chefe de Finanças, que indeferiu o requerimento apresentado pelo executado em 29.10.2008, no processo de execução fiscal nº3611200401012045, foi notificado ao executado em 18.11.2008.- cfr Ofício de fls. 9, dos autos e requerimento de fls. 33 a 43 e correspondência postal de fls. 45, do Proc. Exe. apenso.

B) A executada apresentou em 10.12.2008, a presente impugnação judicial, remetida pelo correio, sob registo, em 09.12.2008.- cfr: nota de registo aposto no rosto da p.i. de fls. 3 e segs, dos autos.

Face ao apurado, considerando a data de notificação da decisão ora controvertida, em 18.11.2008, verifica-se que na data de efectivação do registo postal da p.i. em 09.12.2008, data relevante da prática do acto processual nos termos do disposto na alínea b), do nº2, do artº 150º do CPC, já se havia esgotado o prazo ínsito no nº1, do artº 276º do CPPT, para apresentação da reclamação da decisão proferida naquele processo de execução fiscal, pelo que se torna inviável a convolção dos autos para a forma adequada por intempestividade da sua utilização, determinando a verificação de uma excepção dilatória insuprível de erro sobre a forma de processo, decisão a que ora se procede.

Nos termos expostos, vai indeferida a petição inicial em resultado da verificação de uma excepção dilatória insuprível que obsta ao conhecimento do mérito da causa relativa ao erro na forma de processo. — cfr n.º 1, do artº 199º e n.º 1, do artº 234º-A, ambos do CPC”.

3. A decisão recorrida indeferiu liminarmente a impugnação judicial que a recorrente A..... interpôs do acto do chefe de serviço de finanças que lhe indeferiu o pedido de passagem de guias para pagamento da sisa, com fundamento em que o meio processual adequado é a reclamação prevista no artigo 276º do CPPT, sem que a mesma pudesse ser convalidada para esta forma processual, atenta a manifestada intempestividade.

Os recorrentes não se conformam com essa decisão, por dois motivos: (i) a impugnante deveria ter sido ouvida antes da tomada da decisão recorrida; (ii) a forma adequada ao pedido é a impugnação judicial e não a reclamação judicial.

Mas em nenhum destes fundamentos têm razão.

Admitida a possibilidade do indeferimento liminar da impugnação judicial, no sentido em que deve ser interpretado o artigo 110º do CPPT, é possível indeferir liminarmente a petição nos casos de manifesta improcedência do pedido ou quando ocorram, de forma evidente, outras excepções dilatórias insupríveis de que o juiz deva conhecer officiosamente, por aplicação supletiva do n.º 1 do artigo 234º-A do CPC.

Nestas situações, em que a solução jurídica é evidente, não há que observar o princípio do contraditório, por não ser concebível qualquer controvérsia.

Assim o diz o n.º 3 do artigo 3º do CPC quando prescreve que «o juiz deve observar e fazer cumprir, ao longo de todo o processo, o princípio do contraditório, não lhe sendo lícito, salvo caso de manifesta desnecessidade, decidir questões de direito ou de facto, mesmo que de conhecimento officioso, sem que as partes tenham tido a possibilidade de sobre elas se pronunciarem».

Portanto, há situações em que é manifestamente desnecessária a audição das partes, como é o caso das situações que conduzem ao indeferimento liminar da petição previstas no artigo 234º-A do CPC, em que só ocorrem se for «manifesta» a improcedência do pedido ou «evidente» a existência de excepções dilatórias insupríveis.

Num processo de estrutura dialéctica, o direito ao contraditório, como decorrência do princípio da igualdade das partes, é um direito que se atribui à parte de conhecer as condutas assumidas pela contraparte, de tomar posição sobre elas e de ser ouvida antes de ser proferida qualquer decisão. A essência do princípio do contraditório está pois no facto de cada parte processual ser chamada a apresentar as respectivas razões de facto e de direito, a oferecer as suas provas ou a pronunciar-se sobre o valor e resultado de umas e outras. E por isso, a relevância do direito à audiência prévia e do direito de resposta dá-se sobretudo quando o seu exercício representa a garantia de uma parte relativamente à conduta processual da contraparte.

Mas, o âmbito de aplicação do n.º 3 do artigo 3º parece incluir também o contraditório relativamente a “decisões-surpresa”, com que as partes não podiam contar, por não terem sido objecto de discussão no processo. Nesses casos, para que a parte não seja confrontada e atingida como uma decisão inesperada, impõe-se garantir o contraditório. Razões ligadas à boa administração da justiça e à justa composição do litígio justificam que também nesses casos a contraditoriedade se efective.

Mas não é esse o caso da decisão de indeferimento liminar, uma vez que os seus fundamentos devem ser tão evidentes, que o autor tem o dever de se aperceber das consequências jurídicas da apre-

sentação de uma petição inicial com um pedido manifestamente improcedente ou com contra o qual seja evidente a existência de excepções dilatórias insuperáveis. As situações de indeferimento liminar são assim casos em que é manifesta a desnecessidade de se ouvir a autor sobre o “projecto” ou a “intenção” de se indeferir a petição. De que valeria esse “pré-aviso”, se a as deficiências detectadas são insanáveis? Contra a audiência prévia sempre se poderia invocar o princípio da economia processual, que contém na sua expressão máxima a proibição da prática de actos inúteis (cfr. art. 137º do CPC).

E isto coloca-nos já no segundo dos argumentos invocados pelos recorrentes, segundo o qual a forma de processo adequada é a impugnação judicial e não a reclamação judicial do artigo 276º do CPPT.

Mas é evidente e de fácil percepção que o acto impugnado foi um acto praticado pelo órgão de execução fiscal no âmbito do processo n.º 3611200401012045 e por isso mesmo o meio processual adequado tinha que ser a reclamação prevista no artigo 276º do CPPT.

Em primeiro lugar, a notificação que foi feita do acto impugnado permite que um destinatário normal ou razoável conheça que o acto foi praticado no âmbito de uma execução fiscal. Conforme consta do ofício de fls. 9 dos autos, junto pela recorrente, e onde se indica o número da execução fiscal onde o acto notificando foi prolatado, o despacho tem o seguinte teor: *«visto o requerido e não sendo este o meio próprio para discutir a legalidade da liquidação da dívida exequenda, mantenho o valor da SISA liquidada inicialmente e que deu origem ao presente PRF. Notifique-se»*. Ora, quer do conteúdo do acto, quer da forma como foi comunicado, não podem restar quaisquer dúvidas que o mesmo foi emitido pelo órgão de execução fiscal, reportado à execução da sisa que havia sido liquidada à recorrente. Perante uma notificação que indica o número da execução fiscal e que comunica um despacho que se faz refere expressamente à *“dívida exequenda”* e ao *«presente processo PEF»*, uma pessoa normal e diligente, mesmo quando determinada segundo o critério do artigo 236º do Código Civil, fica em condições de perceber que o acto foi praticado no âmbito da execução fiscal instaurada contra a recorrente para cobrança coerciva da sisa.

Em segundo lugar, a impugnante tem a obrigação de saber que o acto impugnado constituiu a pronúncia do Chefe de Serviço de Finanças sobre a pretensão que lhe dirigiu em 29 de Outubro de 2008. Nesse requerimento, constante de fls. 19 e 20 dos autos, a recorrente solicitou a emissão de novas guias para pagamento da sisa, alegando que ofereceu uma garantia bancária para suspender a execução, que *«no actual contexto económico-financeiro a prestação e manutenção de garantias bancárias tem um custo muito elevado»*, que pretende *«liberta-se desse custo»*, efectuando *«o pagamento da sisa devida»*. Ora, tendo a garantia bancária sido prestada na execução fiscal n.º 3611200401012045 é óbvio que o mesmo tinha que ser junto e despachado nesse processo, pois que nessa altura a única *“sisa devida”*, e sobre a qual poderiam ser emitidas guias para pagamento, era a quantia exequenda.

Em terceiro lugar, no momento e no contexto em que esse requerimento foi efectuado, a pretensão da recorrente apenas visava impedir a continuação da execução fiscal, pois o que está documentado nos autos permite fazer tal juízo. Com efeito: (i) a recorrente impugnou judicialmente a sisa que foi liquidada pelo facto da administração tributária ter verificado que o prédio adquirido pela recorrente não havia sido revendido findo o prazo de três anos (certidão de fls. 59 a 101); (ii) nesse processo de impugnação n.º 706/04, em articulado superveniente, a impugnante formulou um pedido alternativo para que a sisa fosse reduzida em resultado da rectificação da escritura de compra e venda quanto ao valor inicialmente declarado (cfr. doc. de fls. 67 a 73); (iii) a impugnação foi julgada totalmente improcedente, por sentença de 15/9/2005 (cfr. doc. de fls. 67 a 73); (iv) dessa decisão foi interposto recurso para o TCAS, que por acórdão de 28/3/2006 não o conheceu (cfr. fls. 74 e 75); (v) desse acórdão interpôs recurso por oposição de julgados, o qual foi indeferido, inicialmente por despacho e depois por acórdão (cfr. fls. 82 e ss); (vi) desse acórdão interpôs recurso para o Tribunal Constitucional, que em decisão sumária de 9/10/2008 e posteriormente em conferência, não o admitiu (cfr. fls. 88).

Destes factos, resulta que, a partir do momento em que o TC não admitiu o recurso, ficaram esgotados os meios processuais para se manter pendente a impugnação judicial, o que teve como consequência imediata o termo da suspensão da execução fiscal (cfr. n.º 1 do art. 169º do CPPT). Ora, *“findo o pleito”* que justificada a suspensão da execução, com o requerimento de 29/10/08, a recorrente tentou *“provocar”* um novo acto que impedisse a continuação da execução. Efectivamente o acto foi praticado, mas o meio processual escolhido para o impugnar não podia ser a impugnação, pois, do n.º 2 do artigo 103º da LGT, alínea n) do n.º 1 do art. 96º, n.º 1, art. 151º e art. 276º do CPPT, resulta que o meio adequado para impugnar actos praticados pelo órgão de execução fiscal é a reclamação.

Finalmente, no processo de impugnação já foi emitido um acórdão pelo TCAS em que se deu como provado que o requerimento da recorrente de 29/10/2008, respondido pelo acto impugnado, foi efectuado no *«âmbito do processo de execução fiscal n.º 3611200401012045»*. E por assim se ter considerado, julgou-se que não havia caso julgado relativamente à decisão proferida no processo de impugnação n.º 706/04, tal como se havia considerado no primeiro despacho de indeferimento liminar emitido nos autos.

Para justificar a inexistência de caso julgado, o acórdão constante de fls. 133 a 152, refere o seguinte: «no entanto, importa ter presente que numa situação está em causa a liquidação de SISA apontada nos autos, sendo que o requerimento que está na base da decisão recorrida é introduzido no âmbito de um processo de execução fiscal, não estando em causa qualquer liquidação, mas sim uma realidade para lá da liquidação»; (...) «por outro lado, a decisão recorrida, proferida no processo de execução fiscal limita-se a dizer que o requerido não constitui o meio próprio para discutir a legalidade da liquidação da dívida exequenda, ou seja, alude a uma questão formal para afastar qualquer viabilidade à pretensão da ora Recorrente»; (...) «Como é óbvio, não é possível estabelecer aqui qualquer relação entre as duas pretensões descritas, capaz de permitir falar de identidade de causa de pedir, do mesmo modo que não é indiferente o enquadramento das duas situações em presença, impondo-se até, oportunamente, alguma reflexão sobre o meio processual utilizado pela ora Recorrente, pois, face aos termos da decisão recorrida, parece claro que o CPPT (art. 276º) apresenta outra forma para reagir a esta situação, sem olvidar o disposto no n.º 103º n.º 2 da LGT».

Depois se ter julgado que não existia caso julgado relativamente à decisão tomada no processo n.º 706/04, onde se julgou improcedente o pedido alternativo de se reduzir a sisa, com fundamento de que se tratou de um acto praticado na execução fiscal, outra coisa não restava ao juiz *a quo* que não fosse a de indeferir liminarmente a impugnação por inadequação do meio processual utilizado. É que, se não tivesse sido considerado um acto praticado na execução fiscal, o juízo sobre a excepção de caso julgado poderia eventualmente ser diferente, pois a pretensão formulado no requerimento que está na origem do acto impugnado havia sido efectuado no articulado alternativo do processo n.º 706/04, tendo sido julgada improcedente por sentença transitada em julgado.

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

Custas pela recorrente A.....

Lisboa, 27 de Fevereiro de 2013. — *Lino Ribeiro* (relator) — *Dulce Neto* — *Isabel Marques da Silva*.

## Acórdão de 27 de Fevereiro de 2013.

### Assunto:

*Imposto de selo. Imóvel. Transmissão para efeitos fiscais. Valor tributário. Justificação notarial. Usucapião. Avaliação.*

### Sumário:

*Se um determinado prédio foi adquirido por usucapião em 04/11/2004 o valor patrimonial a considerar para efeitos de imposto de selo é aquele que foi encontrado mediante adequado processo de avaliação, a requerimento dos próprios contribuintes e não impugnado, ainda que, superior ao declarado e fixado para o mesmo prédio na altura da respectiva escritura pública de justificação, por atenção ao disposto nos artºs 5º, n.º 1, alínea r) e 13º, nºs 1 e 2 do CIS (Código do Imposto do Selo) e 15º, n.º 1 do CIMI (Código do Imposto Municipal sobre Imóveis).*

Processo n.º 981/12-30.

Recorrente: A..... e outra.

Recorrida: Fazenda Pública.

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

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

### 1 – RELATÓRIO

A....., contribuinte fiscal n.º ....., e mulher, B....., contribuinte fiscal número ....., com domicílio em ....., concelho de Soure, deduziram impugnação judicial, na sequência do indeferimento da reclamação graciosa deduzida contra as duas “autoliquidações” de Imposto do selo, nos valores de € 2.339,00 cada uma, pedindo a sua anulação parcial, “no sentido da taxa de 10% incidir sobre o valor patrimonial (€3.256,78) existente

à data da transmissão, com reflexos, ainda, nas liquidações efectuadas quanto ao IMI, bem como a reposição do valor patrimonial inicial”.

Por sentença de 19 de Maio de 2012, o TAF de Coimbra, julgou a impugnação improcedente, mantendo as liquidações. Reagiram os ora recorrentes, interpondo o presente recurso, cujas alegações integram as seguintes conclusões:

i) In casu, à data em que foi adquirido o imóvel - 04/11/2004 - ainda a lei não obrigava à liquidação do imposto do selo com base no valor patrimonial resultante da avaliação nos termos do artigo 38º e seguintes do CIMI;

ii) À referida data, o valor patrimonial da avaliação só tinha reflexo em sede de IMI e de IMT e nunca em sede de Imposto do Selo;

iii) Só com a entrada em vigor das alterações introduzidas pelo artigo 6º do Decreto-Lei n.º 211/2005 de 07 de Dezembro, é que a liquidação do imposto do selo, se passou a fazer com base no valor patrimonial resultante da avaliação acima referida;

iv) Parece ser aplicável aos casos surgidos depois da sua entrada em vigor;

v) Parece, assim, que ficou demonstrado, que a liquidação impugnada e ora em recurso, está ferida de nulidade, por vício de ilegalidade, uma vez que, à data da escritura de justificação, não havia norma que obrigasse à liquidação do Imposto do Selo com base no referido valor patrimonial.

vi) Logo, sem qualquer dúvida, o valor patrimonial que deveria ser sujeito ao imposto do selo era apenas e só o que, para o prédio transmitido, constava da matriz predial ao tempo da escritura de justificação.

vii) Assim, parece não haver qualquer dúvida de que, a dita sentença, enfermará de erro de julgamento.

Nestes termos e nos demais de direito, pelos fundamentos expostos e com o sempre mui douto suprimento de V. Exas., deve ser dado provimento ao presente recurso, anulando-se a dita sentença recorrida e que seja substituída por outra que confirme os fundamentos ora invocados, assim se fazendo a costumada Justiça.

Não houve contra-alegações.

O EMMP pronunciou-se emitindo o seguinte parecer:

“Recurso interposto por A..... e B.....”

A questão que constitui o objecto do presente recurso consiste em saber qual o valor a que se deve atender para efeitos de tributação, em sede de imposto de selo, da aquisição, por usucapião, de prédio urbano, através de escritura de justificação notarial que foi efectuada a 4/11/04.

Na sentença recorrida decidiu-se ser o valor patrimonial determinado na avaliação levada a cabo nos termos do disposto no C.I.M.I. (Código do Imposto Municipal sobre Imóveis), por aplicação das normas transitórias constantes do n.º 2 do art. 27.º e n.º 1 do art. 15.º do Dec-Lei 287/03 de 12/11 do Código do Imposto do Selo (CIS), e dos arts 13.º n.º 2 do C.I.S. e 14. do C.I.M.T., as quais remetem para o C.I.M.I..

Entendem os recorrentes que, à data em que foi adquirido o imóvel -4/11/2004- esse valor ainda não era de aplicar, sendo de considerar o valor patrimonial tributário que constava da matriz no momento em que se operou a transmissão.

Parece ser de acompanhar a posição adoptada no acórdão do S.T.A. de 26-11-08, proferido no proc. 0376/08, cujo texto está acessível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

No mesmo, se começou por se discorrer sobre a natureza do denominado imposto de selo, referindo ser a mesma muito discutida na doutrina, e ser cobrado em situações heterogéneas, algumas vezes de taxas e preços.

Adere-se no mesmo à posição segundo a qual visa “tributar circulações de riqueza, de bens, de valores”<sup>1</sup> (Prof. Soares Martinez, Direito Fiscal, 7ª ed., pág. 597.), embora referindo não existir uma norma geral de incidência.

Considera que este vem definida casuisticamente na Tabela Geral do Imposto do Selo, para que remete o Regulamento do Imposto do Selo - art. 1.º do C.I.S.-, em que, sob a epígrafe “incidência objectiva”, se prevê que este imposto recaia sobre todos os actos, contratos, documentos, títulos, livros, papéis e outros factos previstos na Tabela Geral.

Ora, a Tabela Geral do Imposto do Selo prevê, no seu n.º 1.2, como factos incidentes de imposto de selo as “aquisições gratuitas de bens, incluindo por usucapião”.

Por outro lado, estabelece-se no art. 5.º, n.º 1, alínea r) do C.I.S. que “a obrigação tributária considera-se constituída (...) nas aquisições por usucapião, na data em que transitar em julgado a acção de justificação judicial ou for celebrada a escritura de justificação notarial”.

Segundo o que disposto no art. 13.º do mesmo diploma legal (redacção inicial), “1 - O valor dos imóveis é o valor patrimonial tributário constante da matriz nos termos do CIMI à data da transmissão, ou o determinado por avaliação nos casos de prédios omissos ou inscritos sem valor patrimonial. 2 - No caso de imóveis e direitos sobre eles incidentes cujo valor não seja determinado por aplicação do



disposto neste artigo e no caso do artigo 14.º do CIMT, é o valor declarado ou resultante de avaliação, consoante o que for maior”.

Segundo o que constava no art. 15.º n.º 1 das suas normas transitórias, “enquanto não se proceder à avaliação geral, os prédios urbanos já inscritos na matriz serão avaliados, nos termos do CIMI, aquando da primeira transmissão ocorrida após a sua entrada em vigor, sem prejuízo, quanto a prédios arrendados, do disposto no artigo 17.º”.

E segundo o disposto no n.º 2 da constante do art. 27.º, “o imposto do selo é liquidado, sem prejuízo das regras especiais previstas no respectivo Código, nos seguintes termos: a) No caso de prédios urbanos, com base no valor da avaliação prevista no n.º 1 do artigo 15.º do presente diploma.”

Da factualidade apurada, consta que os recorrentes apresentaram a 16/2/05, declaração Modelo 1 do Imposto de Selo relativa ao facto tributário “justificação notarial de aquisição por usucapião”.

Contudo, ainda que se entenda que não existia essa obrigação, o chefe de finanças tinha a iniciativa de proceder a essa avaliação, o que fez a 23/1/05, conforme mais resulta do probatório.

E veio a obter-se, com a avaliação efectuada, um valor patrimonial do imóvel de € 46.780, muito superior ao que constava na matriz à data da realização da escritura, que era de €3256,78.

Concluindo, parece que:

- os arts. 5.º, n.º 1, alínea r) e 13.º, n.º 1 do C.I.S. são de configurar como normas aplicáveis;
- são ainda de aplicar as regras constantes do C.I.M.I., de acordo com o previsto nas normas transitórias constantes dos arts. 15.º n.º 1 e 27.º n.º 2 do Dec-Lei n.º 287/03 de 12/11;
- assim, não tendo ocorrido ainda a avaliação geral quanto ao prédio em causa, inscrito na matriz, o valor a considerar é o resultante da avaliação que tinha de ser efectuada em face da escritura de justificação que consubstancia a primeira transmissão no âmbito do dito C.I.M.I.;
- é de julgar o recurso como não provido”.

## 2 – FUNDAMENTAÇÃO

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

1. Com data de 29-05-2006 e n.º 138498, foi efectuada ao Impugnante A..... a liquidação do Imposto do Selo, relativa a aquisição por usucapião, com base na matéria colectável de 23.390,00, no valor total de €2.339,00, com data limite de pagamento da 1ª prestação de 31-08-2006 (fls. 12 do P.A., organizado pelo Serviço de Finanças);

2. Com data de 29-05-2006 e n.º 138499, foi efectuada à Impugnante B..... a liquidação do Imposto do Selo, relativa a aquisição por usucapião, com base na matéria colectável de 23.390,00, no valor total de € 2.339,00, com data limite de pagamento da 1.ª prestação de 31-08-2006 (fls. 13 do P.A., organizado pelo Serviço de Finanças);

3. Em 20-09-2006, os ora Impugnantes apresentaram no Serviço de Finanças de Soure reclamação graciosa, à qual foi atribuído o n.º 0850200604000412, contra as liquidações a que se referem os pontos 1. e 2. supra, a qual se dá aqui por integralmente reproduzida, essencialmente com os mesmos fundamentos da presente impugnação. (fls. 3 e ss. do P.A, organizado pela F.P.);

4. Em 04-10-2006, foi elaborada proposta de decisão de indeferimento, a qual se dá por integralmente reproduzida (fls. 26 a 28 do PA, organizado pela F.P);

5. Através do Ofício n.º 2242, de 06-10-2006, remetido por correio registado, foram os ora Impugnantes notificados para exercerem o direito de audição, nos termos do artigo 60.º da LGT (fls. 29 e 30 do P.A., organizado pela F.P.);

6. Através do Ofício n.º 2790, de 12-12-2006, remetido por carta registada com A/R, assinado em 27-12-2006, foram os ora Impugnantes notificados da decisão final de indeferimento da reclamação graciosa (fls. 32 e ss. do P.A., organizado pela F.P.);

7. A presente impugnação deu entrada neste Tribunal em 04-01-2007 (fls. 2 dos autos).

8. Em 04-11-2004, no Cartório Notarial do Concelho de Soure foi celebrada uma escritura de justificação notarial de aquisição da propriedade por usucapião, por parte dos ora Impugnantes, do prédio urbano composto de casa de habitação de rés-do-chão com garagem, com área de 110 m2, sito no lugar de “.....”, inscrito na matriz predial urbana da freguesia e concelho de ..... sob o artigo 4874, com valor patrimonial tributário de € 3.256,78 (fls. 44 e 45 do PA, organizado pelo Serviço de Finanças);

9. À data da escritura a que se refere o ponto 8. supra, o imóvel tinha €3.256,78 como valor patrimonial tributário (fls. 14 do P.A., organizado pelo Serviço de Finanças);

10. Em 03-01-2005, foi apresentada no Serviço de Finanças de Soure pelo Impugnante a Declaração Modelo 1 do IMI, relativa ao artigo urbano n.º 4874 da freguesia de ..... (fls. 36 do PA, organizado pelo Serviço de Finanças);

11. Em 16-02-2005, foi entregue pela Impugnante B..... a Declaração Modelo 1 do Imposto do Selo, onde consta como facto tributário “Justificação notarial de aquisição por usucapião”, com data de 04-11-2004 (fls. 37 a 39 do PA, organizado pelo Serviço de Finanças);

12. Em 16-02-2005, foi entregue pelo Impugnante A. .... a Declaração Modelo 1 do Imposto do Selo, onde consta como facto tributário “Justificação notarial de aquisição por usucapião”, com data de 04-11-2004 (fls. 40 a 42 do PA, organizado pelo Serviço de Finanças);

13. Em 20-08-2005 foi efectuada a avaliação do artigo urbano 4874 da freguesia de ....., tendo-lhe sido atribuído o valor patrimonial tributário de € 46.780,00 (fls. 10 e 11 do P.A., organizado pelo Serviço de Finanças);

14. Em 23-08-2005 foi enviada ao Impugnante a avaliação a que se refere o ponto 13. supra, a qual lhe foi notificada em 29-08-2005 (fls. 26 e 9 do P.A., organizado pelo Serviço de Finanças).

Factos não provados

Inexistem factos não provados com interesse para a decisão da causa.

3 – DO DIREITO:

A meritíssima juíza do TAF de Coimbra, julgou improcedente a impugnação por entender que: (destacam-se apenas os trechos da decisão mais relevantes para o presente recurso)

“A....., contribuinte fiscal n.º ....., e mulher, B....., contribuinte fiscal número ....., com domicílio em ....., concelho de ....., deduziram a presente impugnação judicial, na sequência do indeferimento da reclamação graciosa deduzida contra as duas “autoliquidações” de Imposto do selo, nos valores de € 2.339,00 cada uma, pedindo a sua anulação parcial, “no sentido da taxa de 10% incidir sobre o valor patrimonial (€3.256,78) existente à data da transmissão, com reflexos, ainda, nas liquidações efectuadas quanto ao IMI, bem como a reposição do valor patrimonial inicial”.

Alegaram para tanto, em síntese, que existiu ilegalidade nas liquidações impugnadas pelo facto dos Serviços da AF terem exigido a apresentação da declaração modelo 1 do IMI, por virtude da escritura de justificação celebrada em 04-11-2004, por terem procedido à avaliação no âmbito do CIMI e, por virtude dessa avaliação, terem utilizado o valor patrimonial tributário para liquidação do Imposto do Selo, quando o valor patrimonial à data era de €3.256,78; alegam, ainda, que o Impugnante A..... é o proprietário há mais de 20 anos, tendo-lhe sido sempre liquidadas a CA e o IMI, sendo que, à data da celebração da escritura de justificação, não havia norma que obrigasse à apresentação da modelo 1 do IMI, nem o art. 15.º n.º 1 do DL n.º 287/2003, de 12-11 nem o art. 13.º do CIMI, nem a redacção originária do art. 27.º do DL n.º 287/2003, de 12-11 (o facto de ter sido introduzida na redacção da norma, pelo DL n.º 211/2005, de 07-12, a menção ao Imposto do Selo, confirma isso mesmo), o que significa que a entrega da modelo 1, que está na origem da matéria colectável do imposto do selo impugnada, não é válida para este imposto, nem para a tributação do IMI; o Imposto do Selo devido é apenas de €325,68, sendo ilegal a tributação da diferença, ou seja, de €4.352,32.

(...)

Notificado, o Representante da Fazenda (...) defendendo a improcedência da impugnação, alegando que, embora o valor do imóvel objecto da tributação em sede do processo de liquidação do imposto do selo seja, em regra, o valor patrimonial do imóvel à data da transmissão, no caso aplica-se o n.º 2 do artigo 13.º do CIS, o que significa que se deve atender ao art. 14.º do CIMI, porque se trata de imóvel urbano já inscrito na matriz, o qual deve ser avaliado, cumprindo as regras e critérios de avaliação do CIMI, sendo o valor tributável para efeitos de Imposto do Selo correspondente ao valor patrimonial resultante da avaliação; isto resulta da aplicação da disposição transitória da alínea a) do n.º 2 do art. 27.º do DL n.º 287/2003, de 12-11, que manda liquidar o imposto com base no valor da avaliação prevista no n.º 1 do art. 15.º do mesmo diploma; assim, o Imposto do Selo foi acertadamente calculado e liquidado com base no valor patrimonial resultante da avaliação; a obrigação de apresentação do Modelo 1 resulta da alínea a) do n.º 1 do art. 27.º, a qual remete para o n.º 1 do art. 15.º do DL n.º 287/2003, e não do n.º 3 do referido art. 27.º.

Juntou o Processo Administrativo.

Foi dada vista à EMMP (...)

2. Saneamento

(...)

3. Matéria de facto

4. O Direito

Não existindo questões do conhecimento officioso, de acordo com o pedido e a causa de pedir, as questões postas à apreciação deste Tribunal são se o imposto do selo, liquidado em virtude da escritura de justificação notarial de aquisição por usucapião, deveria, ou não, ter tido como matéria colectável o valor patrimonial resultante de avaliação ao abrigo do CIMI e se essa escritura de justificação notarial obrigava à posterior entrega da Modelo 1 do IMI e à consequente avaliação do imóvel dela objecto.

Isto porque, defendem os Autores, o Impugnante A..... é o proprietário do imóvel há mais de 20 anos, tendo-lhe sido sempre liquidadas a CA e o IMI, sendo que, à data da celebração da escritura de justificação, não havia norma que obrigasse à apresentação do modelo 1 do IMI, nem o art. 15.º n.º 1 do DL n.º 287/2003, de 12-11 nem o art. 13.º do CIMI, nem a redacção originária do art. 27.º do DL n.º 287/2003, de 12-11 (o facto de ter sido introduzida na redacção da norma, pelo DL

n.º 211/2005, de 07-12, a menção ao Imposto do Selo, confirma isso mesmo), o que significa que a entrega da modelo 1, que está na origem da matéria colectável do imposto do selo impugnada, não é válida para este imposto, nem para a tributação do IMI. Por isso, defendem que o Imposto do Selo devido é apenas de € 325,68 (10% do valor patrimonial anterior), sendo ilegal a tributação da diferença, ou seja, de €4.352,32.

Por seu turno, a F.P. defende que, no caso, se aplica o n.º 2 do artigo 13.º do CIS, o que significa que se deve atender ao art. 14.º do CIMT, porque se trata de imóvel urbano já inscrito na matriz, o qual deve ser avaliado, cumprindo as regras e critérios de avaliação do CIMI, sendo o valor tributável para efeitos de Imposto do Selo correspondente ao valor patrimonial resultante da avaliação; defende, também, que tal resulta da aplicação da disposição transitória da alínea a) do n.º 2 do art. 27.º do DL n.º 287/2003, de 12-11, que manda liquidar o imposto com base no valor da avaliação prevista no n.º 1 do art. 15.º do mesmo diploma; e que, assim, o Imposto do Selo foi acertadamente calculado e liquidado com base no valor patrimonial resultante da avaliação; a obrigação de apresentação da Modelo 1 resulta da alínea a) do n.º 1 do art. 27.º, a qual remete para o n.º 1 do art. 15.º do DL n.º 287/2003, e não do n.º 3 do referido art. 27.º.

Vejamos, então:

Resulta claramente do articulado da p.i. que os Impugnantes não põem em causa a sujeição a imposto do selo do facto, titulado pela escritura de justificação, da aquisição por usucapião do artigo urbano n.º 4874 da freguesia de ..... Apenas discordam da base tributável sobre a qual incidiu a taxa de imposto: para eles deveria ter incidido sobre o valor patrimonial do imóvel anterior à avaliação, avaliação essa que não deveria ter ocorrido.

A escritura de justificação notarial foi celebrada em 04-11-2004 (ponto 8. do probatório), já, portanto, em plena vigência das alterações ao Código do Imposto do Selo introduzidas pelo DL n.º 287/2003, de 12-11 (cfr. art. 32.º n.º 4 deste DL). O artigo 1.º n.º 1 do Código do Imposto do Selo, sob a epígrafe “Incidência objectiva”, estabelece que “O imposto do selo incide sobre todos os actos, contratos, documentos, títulos, livros, papéis, e outros factos previstos na Tabela Geral, incluindo as transmissões gratuitas de bens”.

Por seu turno, a alínea a) do n.º 3 do mesmo artigo 1.º preceitua que “Para efeitos da verba 1.2 da Tabela Geral, são consideradas transmissões gratuitas, designadamente, as que tenham por objecto direito de propriedade ou figuras parcelares desse direito sobre bens imóveis, incluindo a aquisição por usucapião”.

De acordo com a verba 1.2 da Tabela Geral do Imposto do Selo, o imposto corresponde a 10% do valor dos respectivos contratos de “aquisição gratuita de bens, incluindo por usucapião (...)”.

Do regime legal que acabou de se expor, verifica-se que o imposto incide sobre todos os actos, contratos, documentos, títulos, livros, papéis, e outros factos previstos na Tabela Geral do Imposto do Selo, incluindo as transmissões gratuitas de bens. E, embora a usucapião seja uma aquisição originária (art. 1287.º e ss. do Código Civil), para efeitos fiscais é considerada uma transmissão gratuita de bens imóveis, a qual só ocorre no momento em que se torna definitivo o documento que titula a aquisição ou “transmissão”, ou seja, na data em que transitar em julgado a acção de justificação judicial ou for celebrada a escritura de justificação notarial — alínea r) do artigo 5.º do Código do Imposto do Selo.

E, por isso, e nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do art. 27.º do DL n.º 287/2003, o imposto do selo, no caso de prédios urbanos, é liquidado com base no valor da avaliação prevista no art. 15.º n.º 1 deste diploma, ou seja, “(...) os prédios urbanos já inscritos na matriz serão avaliados, nos termos do CIMI, aquando da primeira transmissão ocorrida após a sua entrada em vigor (...)”, isto, sem prejuízo das regras especiais previstas no Código do Imposto do Selo.

Dispõe o n.º 1 do art. 26.º deste Código, que o beneficiário de qualquer transmissão gratuita sujeita a imposto é obrigado a participar, nomeadamente, a justificação notarial da aquisição por usucapião.

Por outro lado, de acordo com o disposto no art. 13.º n.º 2 do mesmo Código, “(...) no caso do artigo 14.º do CIMT, [o valor tributável dos bens imóveis] é o valor declarado ou o resultante de avaliação, consoante o que for maior”. Ora, o art. 14.º do CIMT refere-se à avaliação nos termos do CIMI, e dispõe no seu n.º 1 que “Quando houver de proceder-se à avaliação de bens imóveis, à discriminação ou à destrinça de valores patrimoniais tributários de prédios já inscritos na matriz, todas as diligências, procedimentos e critérios de avaliação serão os estabelecidos no CIMI”.

Do cotejo das normas legais invocadas, resulta, com clareza, que, sendo aplicadas ao caso concreto as disposições do CIMI, com a celebração da escritura de justificação notarial de aquisição por usucapião, nasceu para os Impugnantes a obrigatoriedade de apresentação da Declaração Modelo 1 do IMI, nos termos do disposto na alínea i) do n.º 1 do art. 13.º, 14.º e 37.º do CIMI.

Ou seja, os Impugnantes, com a celebração de tal escritura, ficaram obrigados a apresentar tanto a Declaração Modelo 1 do IMI, como a declaração prevista no art. 26.º do CIS — o que até fizeram.

Acrescente-se que não são as normas do n.º 3 e 4 do art. 27.º do DL n.º 287/2003 que impõem a obrigatoriedade da apresentação da Declaração Modelo 1 do IMI no caso de transmissões ocorridas após a entrada em vigor do Código (e das alterações ao CIS), e sim as normas do regime transitório

referidas (a) do n.º 2 do art. 27.º e n.º 1 do art. 15.º do DL n.º 287/2003), bem como o art. 13.º n.º 2 do CIS e o art. 14.º do CIMT, as quais remetem para o CIMI, mandando aplicar “todas as diligências, procedimentos e critérios de avaliação” desse Código.

Resta, no entanto, saber se a avaliação do imóvel resultante da entrega da declaração Modelo 1 do IMI, pode ter implicações na liquidação do Imposto do Selo, ou seja, se pode ser utilizado o valor patrimonial tributário resultante da avaliação como base tributável do Imposto.

Ora, como acima já se tinha dito, tal resulta, sem qualquer margem para dúvidas, do disposto na alínea a) do n.º 2 do art. 27.º e do art. 15.º do DL n.º 287/2003, de 12-11.

Na verdade, ao contrário do defendido pelos Impugnantes, os n.ºs 3 e 4 do art. 27.º daquele DL, na sua redacção original, não contemplavam o caso do Imposto do Selo, sendo que a alteração resultante do art. 6.º do DL n.º 211/2005, de 07-12 não tem natureza interpretativa. E, por outro lado, tais normas apenas se referem à não aplicação do valor patrimonial tributário resultante da avaliação em sede de IMI enquanto não se operar a mudança de sujeito passivo deste imposto. O que significa que a avaliação tem relevância em sede de IMT e, mais tarde, com a alteração do citado DL n.º 211/2005, em sede de Imposto do Selo, mesmo que o sujeito passivo de IMI se mantenha o mesmo.

Assim, e de tudo quanto se deixa dito e com base nas normas legais acima invocadas, resulta que, por virtude da celebração da escritura de justificação da aquisição por usucapião do imóvel identificado nos autos, os Impugnantes tinham que apresentar a Declaração Modelo 1 do IMI e a declaração a que se refere o art. 26.º do CIS e que o valor patrimonial tributário decorrente da avaliação efectuada ao imóvel tinha mesmo que servir de base tributável do Imposto do Selo devido por tal facto, o que significa que as liquidações impugnadas estão correctas e devem manter-se.

##### 5. Decisão

Face ao exposto, julga-se improcedente a presente impugnação judicial, mantendo-se as liquidações impugnadas.”

##### DECIDINDO NESTE STA:

O que se discute nos presentes autos, é apenas saber qual o valor tributário, que se deve ter em conta para liquidação do imposto de selo. Se o valor tributário inscrito na matriz, antes da entrada em vigor do CIMI ou o valor tributário apurado nos termos do CIMI, na sequência da aquisição por usucapião a favor do recorrente em 4 de Novembro de 2004.

Vejamos: o Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro, procedeu, a uma profunda reforma da tributação do património. Aprovou o Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI), bem como o Código do Imposto Municipal sobre as transmissões onerosas de Imóveis (IMT).

O diploma citado prevê um regime transitório, instituindo no n.º 1 do seu artº 15º, segundo o qual os prédios urbanos já inscritos na matriz, serão avaliados nos termos do CIMI, aquando da primeira transmissão ocorrida após a sua entrada em vigor e a alínea a) no n.º 2 do seu artº 27º dispõe que, o imposto de selo é liquidado, no caso dos prédios urbanos, com base no valor da avaliação prevista no n.º 1 do artº 15º do mesmo diploma. Temos de concluir, então, que o valor patrimonial a ter em conta é o valor atribuído em função da avaliação feita nos termos do CIMI aquando da primeira transmissão após a entrada em vigor do CIMI, que neste caso se deu com a aquisição por usucapião do imóvel em causa, por parte dos ora recorrentes.

Estes, não têm razão quando defendem que à data da escritura, em 4 de Novembro de 2004, ainda a lei não obrigava à liquidação do imposto de selo com base no valor patrimonial resultante da avaliação nos termos do artº 38º e seguintes do CIMI.

É que nos termos do n.º 1 e alínea a) do n.º 3 do artº 1º do CIS a aquisição por usucapião do direito de propriedade sobre bens imóveis está sujeita ao imposto de selo. E, tendo em conta o regime transitório acima referido, previsto no mencionado Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro, este imposto é devido tendo por base o valor patrimonial tributário encontrado nos termos da alínea a) do n.º 2 do artº 27º e n.º 1 do artº 15º ambos os preceitos, deste diploma (neste sentido o acórdão citado no parecer do Mº Pº e também José Maria Fernandes Pires, Lições de Impostos sobre o Património e do Selo, pag. 123 que refere: nos termos do artigo 15.º do Decreto-Lei que aprovou a Reforma, todos os prédios transmitidos após a entrada em do CIMI são avaliados aquando da primeira transmissão, nos termos do novo regime constante do CIMI.

Do mesmo modo, para efeitos de IMT e de Imposto do Selo, determinam as alíneas a) do n.º 1 e do n.º 2 do artigo 27.º do mesmo diploma legal que a liquidação do imposto será corrigida, sendo caso disso, logo que a avaliação nos termos do CIMI se torne definitiva.»).

Agui a Administração Tributária nesta conformidade pelo que as liquidações são legais como bem decidiu a sentença recorrida a qual é de confirmar.

Preparando a decisão alinhamos as seguintes conclusões:

1) Se um determinado prédio foi adquirido por usucapião em 04/11/2004 o valor patrimonial a considerar para efeitos de imposto de selo é aquele que foi encontrado mediante adequado processo de avaliação, a requerimento dos próprios contribuintes e não impugnado, ainda que, superior ao declarado e fixado para o mesmo prédio na altura da respectiva escritura pública de justificação, por atenção ao

disposto nos artºs 5º, n.º 1, alínea r) e 13º, n.ºs 1 e 2 do CIS (Código do Imposto do Selo) e 15º, n.º 1 e 27, n.º 2 do Dec-Lei n.º 287/03 de 12/11 (CIMI - Código do Imposto Municipal sobre Imóveis).

Assim sendo deve o recurso improceder.

#### 4- DECISÃO

Pelo exposto acordam os Juízes deste STA em negar provimento ao recurso e em confirmar a decisão recorrida.

Custas a cargo dos recorrentes.

Lisboa, 27 de Fevereiro de 2013. — *Ascensão Lopes* (relator) — *Pedro Delgado* — *Valente Torrão*.

### Acórdão de 27 de Fevereiro de 2013.

#### Assunto:

*Reversão. Fundamentos da oposição. Sentença de mérito.*

#### Sumário:

- I — A inexistência do facto tributário subjacente à liquidação consubstancia ilegalidade em concreto do acto tributário, por erro nos pressupostos de facto, e não a chamada “ilegalidade abstracto”, no sentido de inexistência do tributo nas leis em vigor à data dos factos a que respeita ou não estar autorizada a cobrança à data da liquidação.*
- II — Se os factos alegados não constituem fundamento de oposição, tal como estão enunciados taxativamente no artigo 204º do CPPT, a sentença só poderá conduzir a uma decisão de mérito, no sentido da absolvição do credor tributário do pedido de extinção da execução, e não à absolvição da instância.*

Processo n.º 1062/11-30.

Recorrente: A.....

Recorrida: Fazenda Pública.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Lino Ribeiro.

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

1.1. A....., com os demais sinais nos autos, interpõe recurso da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel, datada de 19 de Maio de 2011, na parte em que julgou improcedente a oposição que deduziu à execução fiscal n.º 188020020101524356 contra si revertida por dívidas de IRC de 2006 e 2007 e coimas, no montante global de €2.823,71.

Nas respectivas alegações, conclui o seguinte:

1. Para poder ser analisado o cometimento da nulidade que a Fazenda Pública invocou (único fundamento para o seu recurso), consistente numa omissão de pronúncia, teria de pôr em causa a matéria de facto dada como provada (nomeadamente a constante da alínea B) dos factos assentes), tal como o estabelece o artigo 685º-B do C.P.C., o que não fez, razão pela qual aquela matéria sempre terá de ser dada como assente, não competindo ao Tribunal suprir a falta da parte (que não impugnou tal matéria), sob pena de nulidade, por excesso de pronúncia, o que expressamente se invoca;

2. Não corresponde à realidade o entendimento do M' Juiz “*a quo*” de que o oponente teria invocado como fundamento da oposição - para além de outros enquadráveis em tal forma de processo - a ilegalidade da liquidação, já que o que o oponente invocou foi a inexistência do imposto em causa, invocando que o PEC um mero instrumento tributário;

3. Mesmo que razão alguma assistisse ao M.º Juiz “*a quo*”, atendendo, além do mais, ao princípio da economia processual, nunca seria de deixar de conhecer aquele pedido;

4. É entendimento doutrinal e jurisprudencial pacífico que é pelo pedido final formulado, ou seja, pela pretensão que o requerente pretende fazer valer, que se determina a propriedade ou impropriedade do meio processual empregue para o efeito, pelo que, no caso vertente, será pelo pedido formulado pelo oponente na oposição que se terá de aferir do acerto ou erro do meio processual que utilizou, sendo

certo que o que o oponente defende é que não é responsável pelo pagamento de qualquer valor, razão pela qual o M.º Juiz “*a quo*” deveria conhecer da totalidade do pedido formulado pelo oponente;

5. Não conhecendo o M.º Juiz “*a quo*” dos fundamentos da oposição relativos às dívidas de I.R.C., não pode sobre tal matéria proferir qualquer decisão de mérito, impondo-se antes não conhecer daquele pedido e absolver da instância a Fazenda Pública no que toca à matéria relativa às dívidas de I.R.C., de modo a que o oponente possa discutir o mérito da questão em sede de impugnação judicial, solução que se retira do disposto nos artigos 193.º, 493.º, n.º 1 e 2 e 289.º, n.º 2 do C.P.C.

6. A decisão proferida violou, por erro de interpretação e aplicação, o disposto nos artigos 668.º, n.º 1 alínea d), 193.º, 493.º, n.º 1 e 2 e 289.º, n.º 2 do C.P.C., pelo que deve ser revogada, substituindo-a por outra que julgue totalmente procedente a oposição ou, caso assim se não entenda, absolva da instância a Fazenda Pública relativamente à matéria que o M.º Juiz “*a quo*” entendeu ser fundamento de impugnação judicial não coarctando ao recorrente o direito de vir a obter uma decisão de mérito em nova acção (impugnação,) de modo a permitir o aproveitamento dos efeitos civis da propositura da presente.

1.2. Não houve contra-alegações

1.3. O Ministério Público emitiu parecer no sentido de não ser dado provimento do recurso.

2. A sentença deu como assente os seguintes factos:

A) Em 2002 foi instaurado contra a “B....., Lda. Pessoa colectiva n.º ....., abreviadamente denominada executada ou devedora originária, o processo de execução fiscal n.º 1880-2002/01524356 e apensos do Serviço de Finanças de Santo Tirso, para execução de dívidas de IRC, coimas e custas, no valor de 102.514.34 (fls. 20 e 21),

B) Por despacho de 10/10/2009, do coordenador da equipa PRESFED, por delegação do chefe de finanças, os PEF foram revertidos contra o oponente pelas dívidas de coimas no valor global de 2.823.71€ (fls. 26 a 28);

C) O oponente foi citado em 14/10/2009.

3. O recorrente, citado por reversão da execução fiscal instaurada por dívidas de IRC e coimas da sociedade de que foi gerente, deduziu oposição com três fundamentos: (i) não há responsabilidade subsidiária por coimas, uma vez que o artigo 8.º do REGIT é materialmente inconstitucional; (ii) se assim não se entender, a cobrança de dívidas por coimas não pode ser efectuadas através do processo de execução fiscal, por não estar prevista no artigo 148.º do CPPT; (iii) a devedora originária está inactiva desde 2003, pelo que não se gerou quaisquer rendimentos que implicassem o pagamento especial por conta do IRC dos anos de 2006 e 2007.

A sentença recorrida, após suprimento de uma nulidade arguida pela Fazenda Pública, julgou a oposição (i) improcedente quanto às dívidas de IRC, pelo facto dos fundamentos invocados não poderem ser apreciados na oposição, nem se poder convolar a oposição para impugnação judicial e (ii) procedente quanto às dívidas de coimas, pelo facto da execução fiscal por dívidas derivada da responsabilidade civil subsidiária não estar prevista no artigo 148.º do CPPT, na redacção vigente à data da reversão.

O recorrente não se conforma com a decisão tomada quanto à improcedência da oposição relativamente às dívidas de IRC alegando que: (i) a nulidade da sentença, por omissão de pronúncia, invocada pela Fazenda Pública não deveria ter sido julgada procedente, uma vez que a matéria de facto indicada na alínea b) do probatório não foi impugnada, e por isso mesmo deveria ter sido mantida a decisão inicial que julgou totalmente procedente a oposição; (ii) na petição inicial, o que alegou foi a inexistência do imposto, ou seja, que o PEC é um mero instrumento tributário, não se tratando de um imposto, mas do pagamento antecipado de um imposto, o que deve constituir fundamento de oposição; (iii) não se tendo conhecido dos fundamentos de oposição às dívidas de IRC, não se deveria ter proferido uma decisão de mérito, mas apenas a absolvição da instância da Fazenda Pública.

Não se nos afigura, porém, que estes argumentos possam conduzir a solução diferente da que foi tomada na sentença recorrida.

A sentença recorrida, na parte saneadora do processo, apreciou a questão do erro na forma de processo levantada no parecer do Ministério Público, em virtude das causas de pedir da oposição corresponderem a formas processuais diversas: a *oposição*, para a ilegalidade do despacho de reversão, por inconstitucionalidade do artigo 8.º do REGIT e por inadmissibilidade da execução fiscal para cobrança de dívidas emergentes de responsabilidade civil subsidiária; a *impugnação*, para a ilegalidade da liquidação do IRC.

E decidiu-se que a cumulação ilegal de causas de pedir não permitia a convolação para a forma de impugnação, pelo que, neste caso, o «*Tribunal deve ordenar o prosseguimento dos autos para conhecimento da causa de pedir que constitui fundamento de oposição e abster-se de conhecer a causa de pedir que constitui fundamento de outra forma de processo*».

Esta passagem dos fundamentos da sentença é elucidativa da razão pela qual no facto constante da alínea b) do probatório se referiu que os processos de execução fiscal foram revertidos contra o oponente «*pelas dívidas de coima pelo valor global de 2.823,71*», remetendo-se para os documentos constantes de fls. 26 a 29, que dão corpo ao despacho de reversão.

É evidente que a reversão incidiu também sobre as dívidas de IRC, verificando-se até que na descrição daquele facto ocorreu um erro, na medida em que o valor global referido inclui também as dívidas de IRC e não apenas as provenientes de coimas. Mas a ideia subjacente ao facto é que, após se ter decidido que o processo apenas prosseguia para apreciação jurídica das coimas, não havia necessidade de fazer alusão às dívidas de IRC, o que é perfeitamente compreensível.

É por isso que bem andou a Fazenda Pública em solicitar a nulidade da sentença, o que foi imediatamente suprido, tal era a contradição entre a parte dos fundamentos e a parte da decisão. Na verdade, a decisão julgou «*totalmente procedente a oposição*», quando havia referido que a mesma só prosseguia quanto às dívidas de coimas. Como a força de caso julgado da sentença cobre apenas, em princípio, a decisão, não podia deixar de se ajustar a decisão à parte fundamentadora da sentença. E daí que tenha sido suprida a nulidade, julgando-se a oposição procedente quanto às dívidas de coimas e improcedente quanto às dívidas de IRC, sem que isso represente qualquer excesso de pronúncia.

E, contrariamente ao alegado pelo recorrente, não era necessário que a matéria de facto tivesse sido impugnada, pois, para além de ser perceptível que a reversão abrangeu toda a quantia exequenda, dos fundamentos da sentença já resultava que as dívidas de IRC não podiam ser apreciadas em sede de oposição.

Diz a recorrente que ilegalidade das dívidas de IRC pode ser conhecida na acção de oposição à execução porque o que se invocou foi a inexistência do imposto, ou seja, «*que o PEC é um mero instrumento tributário, não se tratando de um imposto, mas do pagamento antecipado de um imposto, e que, naturalmente, exige o facto tributário para poder ser cobrado, o que no caso não existe sequer*».

Pois bem, nem sequer é necessário averiguar se com esta afirmação o oponente está a alegar a ilegalidade em concreto ou a ilegalidade em abstracto, pois está suficientemente demonstrado nos autos que as dívidas de IRC exequendas são as liquidações do IRC dos anos 2006 e 2007 e não resultantes da falta dos PEC. Perante a dúvida levantada pelo oponente na petição inicial, pelo despacho de fls. 46 dos autos foi solicitado ao serviço de finanças que desse informação sobre a origem das dívidas constantes dos vários títulos executivos. Na resposta que foi dada, através dos documentos de fls. 45 a 83, constatou-se que dois dos processos executivos respeitam a coimas resultantes da falta de entrega do pagamento especial por conta, um do exercício de 2007 e outro do exercício de 2008, e os outros dois respeitam a liquidações de IRC, uma de 2006 e outra de 2007, calculadas com base na declaração de rendimentos, modelo 22, que foram submetidas via internet em nome da devedora originária.

Portanto, a alegação de que não existe imposto porque os PEC não eram devidos, dada a falta de rendimento, apenas poderá ser direccionada às dívidas de coimas, pois apenas elas respeitam aos PEC. As outras dívidas emergem de liquidações do IRC dos anos de 2006 e 2007 e não à falta dos PEC relativos a esses anos.

Ainda assim, sempre se dirá que a inexistência do facto tributário subjacente à liquidação consubstancia ilegalidade em concreto do acto tributário, por erro nos pressupostos de facto, e não a chamada “ilegalidade abstracto”, com o significado de inexistência do tributo nas leis em vigor à data dos factos a que respeita ou não estar autorizada a cobrança à data da liquidação (cfr. alínea a) do art. 204º do CPPT). Não cabe em qualquer destes fundamentos a alegação de que o tributo não era devido pelo facto de não haver qualquer rendimento no exercício em causa. Nesta situação, a ser verdadeira, a ilegalidade resulta da situação real a que a norma tributária foi aplicada e não da ausência de suporte normativo para tal a liquidação. Por isso, o revertido só pode questionar a legalidade do acto com esse fundamento através dos meios de impugnação administrativa e contenciosa que conduzam à sua eliminação da ordem jurídica e não através de meios que conduzam à extinção da execução (cfr. art. 22º, n.º 4 do LGT).

Por fim, diz o recorrente que a decisão sobre as dívidas de IRC deveria ter sido de absolvição da instância e não de mérito, de modo que ainda se possa discutir o mérito da questão em sede de impugnação judicial, solução que se retira do disposto nos artigos 193º e 493º, n.º 1 e 2 do CPC.

Mas, se os factos alegados não constituem fundamento de oposição, tal como estão enunciados taxativamente no artigo 204º do CPPT, a sentença só poderá conduzir a uma decisão de mérito, no sentido da absolvição do credor tributário do pedido de extinção da execução. A oposição à execução é uma “contra-acção” que existe apenas para efeitos da execução e que se destina a destruir os efeitos do título e da acção executiva. Ora, se o fundamento alegado não se integra num dos enunciados naquele artigo 204º, o que existe é motivo de improcedência do pedido com base nessa causa de pedir. Nesse caso, a instância da acção de oposição não se extingue com uma decisão de absolvição da instância, em termos de se legitimar a propositura de outra oposição (arts. 289º e 671º do CPC). Ela extingue-se porque se julgou definitivamente que, como base naquele fundamento, não é possível extinguir a execução. Como refere a jurisprudência deste Tribunal «*a circunstância de uma das causas de pedir gizadas não constituir fundamento legítimo de oposição, como será o caso da ilegalidade em concreto do acto de liquidação do IVA, não implica a ineptidão da petição inicial, constituindo, antes, motivo de improcedência do pedido com base nessa causa de pedir*» (acs. do STA, de 25/1/2012, rec. n.º 0866/11 e de 9/5/2012, rec. n.º 311/12).

Isso não significa, porém, que os efeitos dessa decisão inviabilizem a propositura de uma impugnação judicial tendente à anulação da liquidação, pois o caso julgado formado por aquela decisão apenas impede a repetição de nova oposição, uma vez que nenhum juízo foi feito quanto à ilegalidade do acto tributário incorporado no título executivo. O caso julgado material da acção de oposição só se forma relativamente aos fundamentos que podem ser deduzidos na oposição. Por isso, se não é possível alegar na oposição a ilegalidade concreta da dívida, nada impede que se invoque esse fundamento em acção impugnatória.

4. Pelo exposto, os juizes da Secção Tributária do Supremo Tribunal Administrativo, acordam em negar provimento ao recurso.

Custas pelo recorrente.

Lisboa, 27 de Fevereiro de 2013. — *Lino Ribeiro* (relator) — *Dulce Neto* — *Isabel Marques da Silva*.

## Acórdão de 27 de Fevereiro de 2013.

### Assunto:

*IVA. Sujeito passivo. Inversão do sujeito passivo (reverse charge). Duplicação da colecta. Pressupostos.*

### Sumário:

- I — Por aplicação das regras gerais, o prestador de serviços é o sujeito passivo de IVA, mas nas denominadas situações reversão da dívida tributária ou inversão da sujeição ou do sujeito passivo (reverse charge) o adquirente dos serviços ou dos bens torna-se o sujeito passivo do imposto pela respectiva aquisição, devendo proceder, em conformidade, à liquidação do imposto, sendo-lhe atribuído o direito à dedução do IVA pago pela aquisição dos serviços.*
- II — A duplicação da colecta, prevista no artigo 205.º do CPPT, resulta da aplicação do mesmo preceito legal mais do que uma vez ao mesmo facto tributário ou situação tributária concreta, sendo que a não exigência de segundo pagamento, a que a invocação da duplicação de colecta se reconduz, apenas se pode justificar se o primeiro era devido, pois, se não o foi, o que foi pago poderá ser ulteriormente reembolsado, através dos meios adequados de impugnação e revisão do acto tributário e, numa situação desse tipo, não se justifica que se prescindia do segundo pagamento, que é efectivamente devido.*

Processo n.º 1079/12-30.

Recorrente: A..., L.<sup>da</sup>

Recorrido: Fazenda Pública.

Relatora: Ex.<sup>ma</sup> Sr.<sup>a</sup> Cons.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Fernanda Maçãs.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

### I - RELATÓRIO

1. A....., Lda., identificada nos autos, na sequência de indeferimento de reclamação graciosa sobre a liquidação adicional do Imposto Sobre o Valor Acrescentado (IVA), juros compensatórios e consequente coima, deduziu impugnação judicial no TAF de Leiria, que decidiu julgar a impugnação improcedente.

2. Inconformada com tal decisão, a recorrente veio interpor recurso para este STA, apresentando as seguintes Conclusões das suas Alegações:

*“1. Vem o presente recurso interposto da sentença proferida pelo Tribunal a quo que julgou improcedente a impugnação da liquidação adicional de IVA n.º 08086532, referente ao 2º trimestre de 2007, no montante de € 3.691,80 acrescida de 112,88 de juros.*

*2. Face à factualidade provada (e aos elementos documentais que constam dos autos), o que está no âmbito do presente recurso consiste, muito resumidamente em saber se:*

*a) a Apelante tem direito a dedução do imposto liquidado e já entregue nos cofres do Estado pelo prestador de serviços*



b) e se, ao impedir o direito a dedução do imposto, existe ilegalidade da liquidação, por duplicação da colecta.

3. A Apelante suportou o IVA constante das facturas emitidas pela prestadora de serviços B....., Lda que por seu turno entregou ao Estado o IVA liquidado à Apelante conforme imposto pelo art. 26º do CIVA.

4. Posteriormente por força de uma acção inspectiva levada conduz da pela AT, a Apelante foi impedida de deduzir o IVA suportado a montante (posto que o IVA havia sido indevidamente liquidado pela prestadora de serviços por força do regime de inversão dos sujeitos passivos nas aquisições de serviços de construção civil).

5. Verifica-se no entanto que estão reunidos todos os requisitos, objectivos e subjectivos, de que depende o exercício ao direito a dedução do imposto pelo que a Apelante tem direito a deduzir o imposto suportado a montante — cf. art. 19º do CIVA, na redacção vigente à data dos factos. Tanto mais que esse IVA deu entrada nos cofres do Estado!

6. A liquidação sub iudice é ilegal por violação do art. 19º do CIVA.

7. A sentença recorrida, ao entender que a liquidação em causa não enferma de qualquer vício fez uma errada interpretação do disposto no art. 19º do CIVA.

8. Por outro lado, caso assim não se entenda o que só por mera cautela de patrocínio se admite, a liquidação em causa seria sempre ilegal por duplicação da colecta — cf. art. 97º e 205º do CPPT, vício este também rejeitado pelo Tribunal a quo.

9. De facto ao exigir que a Apelante proceda ao pagamento adicional de IVA (em montante superior ao devido) por força da exclusão do direito a dedução do imposto suportado a montante, através do método substractivo indirecto, equivale a que o mesmo facto tributário (prestação de serviços de construção civil) dê origem a duas obrigações de proceder ao pagamento do mesmo imposto: por um lado a obrigação do prestador entregar ao Estado o IVA liquidado e, por outro, a obrigação da Apelante pagar imposto (IVA) em montante superior ao devido, o que configura uma situação de duplicação da colecta, com o conseqüente enriquecimento ilegítimo do Estado.

10. Pelo exposto, a sentença recorrida não aplicou, correctamente, o disposto no art. 19º do CIVA (na redacção vigente a data dos factos) e fez errada interpretação do disposto no art. 205.º do CPPT.

11. Deve, assim, a decisão recorrida ser revogada.

NESTES TERMOS e nos melhores de direito aplicáveis deve o presente recurso ser julgado procedente, revogando-se a decisão recorrida, com o que se fará a costumada JUSTIÇA!”

3. Não houve contra-alegações.

4. O Magistrado do Ministério Público, junto deste Tribunal, emitiu douto Parecer onde se pode ler, entre o mais, que “o recurso não merece provimento, pelas razões aduzidas no parecer do MP junto da 1ª instância a fls. 177, e pela sentença recorrida, que se subscrevem”.

5. Colhidos os vistos legais, cumpre apreciar e decidir.

## II - FUNDAMENTOS

### 1- DE FACTO

A sentença recorrida deu como provados os seguintes factos, com interesse para a presente decisão:

“1) A “A..... Lda”, NIPC e matricula ....., com sede na R. .... n.º ....., Samora Correia, Benavente, é uma sociedade que exerce actividade ‘C.A.E.56304’ (fls. 36, 60 a 64, da RG anexa) — outros estabelecimentos de bebidas sem espectáculo, no regime trimestral de IVA;

2) A “B....., Lda”, NIPC ....., com sede no ..... Centro, Loja ....., ..... Piso, Vila Franca de Xira, é uma sociedade que exerce actividade ‘C.A.E.41200’ — construção de edificios (fls. 111, da RG anexa);

3) Em 15/07/2007, a Impugnante apresentou a declaração de IVA referente ao período de 07/06T, segundo trimestre de 2007, da qual resultou um imposto a seu favor no montante de € 11.802,57, solicitando o reembolso do imposto apurado;

4) Em 12/8/2008, após prestação de garantia bancária, a DSRIVA devolveu à Impugnante o montante de € 11.268,81 — doc. n.º 5, fls. 66 e 107-115;

5) De 08/05/2008 a 23/05/2008, a administração tributária (AT) levou a cabo a acção inspectiva (inspecção) interna, credenciada no DI/20080/1 027, na sequência do pedido de reembolso de IVA do período 0712T — fls. 58-60, 64-73 e 109-10 e 120 da RG);

6) A “B....., Lda”, NIPC ....., supra referida, no âmbito da sua actividade, prestou serviços à impugnante, conforme os orçamentos 20/007 e 23/007 e as facturas que emitiu, e que a impugnante pagou, como se segue:

a) Em 17/5/007 pagou a factura 13, de 17/5/007, de 14.181,20€, do orçamento 20/2007 - fls. 11-16 e 29-30, 67-72, da RG;

b) Em 18/6/007 pagou a factura 15, de 18/6/007, de 5.140,93€, do orçamento 23/2007 - fls. 31-32 e 67-72, 78-85, da RG;

c) Em 18/6/007 pagou a factura 16, de 18/6/2007 de 1.949,67€ do alarme e segurança - fls. 33-34, 67-72, da RG;

7) As facturas 13, 15 e 16, acabadas de referir não contêm menção de «IVA devido pelo adquirente»;  
8) Com o pagamento das facturas no montante total de 21.271,80€, a impugnante suportou o IVA liquidado pelo prestador de serviços, “B....., Lda”, no montante total de 3.691,80€;

9) E procedeu à dedução do valor do imposto pago na declaração apresentada em 15/7/2007, [al. a) do n.º 1 do artº 19º do CIVA];

10) O prestador de serviços “B....., Lda”, entregou ao Estado o IVA liquidado à Impugnante, constante das facturas 13, 15 e 16, acima referidas;

11) Em 15/02/2008, a impugnante apresentou à AT o pedido de reembolso do IVA;

12) Em 21/05/008, para corrigir a declaração inicial (de 15/07/2007), a Impugnante apresentou declarações de substituição (Modelo C), para o período 06/07T;

13) Na sequência do pedido de reembolso do IVA, de 15/02/2008, e da referida inspecção de 08/05/2008 a 23/05/2008, a AT procedeu à liquidação adicional impugnada, de IVA, n.º 08086532, período 0706T, de 3.691,80€, de 11/06/008, (do 2º trimestre de 2007) e 112,88€ de juros, e condenou a impugnante na coima de 762,36€ — doc. 1, fls. 14, 73 e 74 e 107/ss;

14) Inicialmente, para o 2º trimestre de 2007 a impugnante apresentou 2 declarações periódicas de IVA, ambas em prazo, prevalecendo a última, onde se apurou imposto a favor do sujeito passivo no valor de 11.820,57€ (Doc. 1);

15) Parte desse montante (5.470,13€) foi usado como “Regularização a Crédito” no apuramento do IVA do 3º trimestre de 2007; e o restante (€ 6.350,44) foi integrado no valor do pedido de reembolso acima referido, deferido pela DGCI (Doc. 2 e fls. 60, da RG);

16) Não tendo pago, a AT instaurou, contra a impugnante, processo de execução fiscal (PEF), e esta deduziu a oposição judicial, que tomou o n.º 1522/08.0 BELRA (Doc. 2, p.i., fls. 15 e 107/ss) e foi decidida por sentença 13/10/2009, com absolvição da instância — doc. 3, fls. 41/ss;

17) A impugnante deduziu reclamação graciosa (RG) contra a liquidação de IVA agora impugnada, com fundamentos idênticos aos presentes, a qual foi indeferida em 27/04/010 — doc 2, fls. 15, 16-40 e fls. 116-165 da RG;

18) Em 18/11/2009, a Impugnante procedeu ao pagamento da liquidação, acrescida de juros, no montante total de 4.129,51€ — doc. 4, fls. 65;

19) A presente impugnação foi processada em juízo em 07/06/2010, cfr. fls. 1.”

## **2. DE DIREIRO**

### **2.1. Das questões a apreciar e decidir**

Como resulta do probatório, a recorrente adquiriu serviços de construção civil à “B..... Lda” tendo pago as facturas correspondentes e suportado o pagamento do IVA, no montante de € 3.691,80, liquidado pela prestadora dos serviços que, por sua vez, o entregou ao Estado, em conformidade com o disposto no art. 26º do CIVA.

No decurso de acção inspectiva, a Administração Tributária considerou que a recorrente havia incorrido em ilegalidade ao deduzir o IVA suportado a montante, uma vez que o imposto havia sido indevidamente liquidado pela prestadora de serviços, por força do regime de inversão dos sujeitos passivos nas aquisições de serviços de construção civil.

Notificada da liquidação adicional de IVA, processada sob o n.º 08086532, referente ao período 0706T, no montante de € 3.691,80, datada de 11 de Junho, de 2008, respectivos juros compensatórios e demais encargos legais, incluindo a aplicação de coima, a recorrente deduziu reclamação graciosa que, sendo indeferida, foi objecto de impugnação judicial, junto do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria.

Por sentença proferida, em 30 de Maio de 2012, foi a impugnação julgada improcedente, no entendimento de que, enquadrando-se os factos numa situação de inversão do sujeito passivo (reverse change), a recorrente estava obrigada a proceder à liquidação do IVA devido, independentemente do prestador dos serviços ter procedido, indevidamente, à liquidação do mesmo IVA, que entregou nos competentes serviços do Estado.

Por outro lado, ponderou-se, ainda, na sentença recorrida, que:

- “(…) A impugnante pretende a correcção da liquidação oficiosa de IVA, entendendo que o Estado está a receber o IVA em duplicado, por ter pago o IVA ao prestador de serviços e agora pretendê-lo através da liquidação oficiosa. Tanto mais que, em seu entender, a AT deve resolver as questões, relativas a liquidações iniciadas, ao seu alcance, apurada que está a verdade, e não imputar essa resolução ao contribuinte.

- “(…) no caso que nos ocupa, há, desde logo, uma particularidade que excede aquele raciocínio. É que a AT não recebeu o IVA duas vezes da impugnante, mas sim uma da “B....., Lda” e, pela liquidação adicional, da impugnante. Ora, tendo a AT recebido indevidamente da “B....., Lda”, só esta pode regularizar a situação, nos termos, nomeadamente do artigo 78-3, CIVA, como refere o EMMP, devolvendo depois à impugnante o IVA que indevidamente lhe cobrou.

- “(…) A impugnante, no caso presente, sempre seria o sujeito passivo do IVA, como adiante melhor veremos, e não o prestador de serviços, “B....., Lda”, dada inversão dos sujeitos.

E como incorrecta é apenas a situação tributária do prestador de serviços, “B....., Lda”, é este e não a impugnante que pode regularizar a situação.

- A situação tributária da impugnante já está regularizada pela liquidação adicional. A prestadora do serviço, “B..... Lda”, facturou erradamente o IVA nas referidas facturas 13, 15 e 16, e levou a impugnante a pagar-lhe esse IVA facturado. A AT não recebeu indevidamente, nem duas vezes, da impugnante, como se disse, mas sim recebeu indevidamente da “B..... Lda”, e só esta tem a regularizar a situação.

- “(...) Interposta a RG e a presente impugnação, e em face do já acima expandido, não se verificam os pressupostos que fundamentem a anulação da liquidação adicional de IVA impugnada.

- Estando regularizada a situação da liquidação em causa, na relação entre a impugnante e a AT, não pode este tribunal interferir na relação jurídica entre a impugnante e a prestadora de serviços referida, pois ou é matéria a resolver entre ambas, pela regularização da situação dessa prestadora com a AT e posterior devolução à impugnante, ou forçadamente, através da competente acção cível, como refere o douto e esclarecido parecer do EMMP, e não neste tribunal, para que lhe retribua o que lhe cobrou indevidamente”.

Contra este entendimento, vem o presente recurso, argumentando a recorrente que:

- “(...) a Apelante tem direito a dedução do imposto liquidado e já entregue nos cofres do Estado pelo prestador de serviços.

- “(...) e se, ao impedir o direito a dedução do imposto, existe ilegalidade da liquidação, por duplicação da colecta.

- “(...) A Apelante suportou o IVA constante das facturas emitidas pela prestadora de serviços B....., Lda que por seu turno entregou ao Estado o IVA liquidado à Apelante conforme imposto pelo art. 26º do CIVA.

- “(...) Verifica-se no entanto que estão reunidos todos os requisitos, objectivos e subjectivos, de que depende o exercício ao direito a dedução do imposto pelo que a Apelante tem direito a deduzir o imposto suportado a montante – cf. art. 19º do CIVA, na redacção vigente à data dos factos. Tanto mais que esse IVA deu entrada nos cofres do Estado!

- “(...) A liquidação sub iudice é ilegal por violação do art. 19º do CIVA.

- “(...) Por outro lado, caso assim não se entenda o que só por mera cautela de patrocínio se admite, a liquidação em causa seria sempre ilegal por duplicação da colecta – cf. art. 97º e 205º do CPPT, vício este também rejeitado pelo Tribunal a quo”.

Em face das conclusões, que delimitam o âmbito e o objecto do recurso, nos termos do estatuído nos artigos 684º/3 e 685º-A do CPC, a questão central a decidir traduz-se em saber se o Mmº Juiz “a quo” incorreu em erro ao julgar a liquidação adicional legal e, nessa sequência, improcedente a impugnação judicial.

### 3. Da análise do alegado erro de julgamento

#### 3.1. Quanto à legalidade da liquidação em resultado da aplicação da regra de inversão dos sujeitos passivos

As regras de incidência subjectiva do art. 2º do IVA indicam-nos que são sujeitos passivos, as pessoas singulares ou colectivas que exerçam as actividades elencadas no referido preceito. E, no caso em apreço, por aplicação das regras gerais, o prestador de serviços seria sujeito passivo de IVA.

Como observa, porém, CLOTILDE PALMA (<sup>1</sup>), há situações em que “o adquirente dos serviços ou dos bens se torna sujeito passivo do imposto pela respectiva aquisição. São as denominadas situações de *reverse charge*, reversão da dívida tributária ou inversão da sujeição ou do sujeito passivo, ou seja, nestes casos, a dívida reverte do prestador de serviços para o adquirente. Sendo o adquirente o sujeito do imposto, deverá proceder em conformidade, à liquidação do imposto, sendo-lhe atribuído o direito à dedução do IVA pago pela aquisição dos serviços, nos termos do disposto no artigo 19º, n.º 1, alíneas c) e d).”

No caso em apreço, verifica-se precisamente uma dessas situações de inversão do sujeito passivo de IVA.

Com efeito, o Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29/01, que aqui é aplicável, por ser o vigente ao tempo, veio estabelecer, como se pode ler no respectivo preâmbulo, “um conjunto de medidas destinado a combater algumas situações de fraude, evasão e abuso que se vêm verificando na realização das operações imobiliárias sujeitas a tributação, seguindo, nesta matéria experiência anteriormente adquirida em outros Estados membros da União Europeia”.

E, mais adiante, acrescenta-se que “Fora do âmbito das operações previstas nos n.ºs 30 e 31 do artigo 9º do Código do IVA, mas ainda no domínio de algumas prestações de serviços relativas a bens imóveis, nomeadamente nos trabalhos de construção civil realizados por empreiteiros e subempreiteiros, o presente decreto-lei vem adoptar, de igual modo, uma outra faculdade conferida pela Directiva n.º 2006/69/CE, do Conselho, de 24 de Julho. Assim, por via da inversão do sujeito passivo, passa a caber aos adquirentes ou destinatários daqueles serviços, quando se configurem como sujeitos passivos com direito à dedução total ou parcial do imposto, proceder à liquidação do IVA devido, o qual poderá

ser também objecto de dedução nos termos gerais. Com esta medida, visam acautelar-se algumas situações que redundam em prejuízo do erário público, actualmente decorrentes do nascimento do direito à dedução do IVA suportado, sem que esse imposto chegue a ser entregue nos cofres do Estado. (...)”.

Nesta sequência, como se pode ler na sentença recorrida, “o artigo 2º-1- j), do CIVA, passou a dispor que «São sujeitos passivos do imposto: (...) j) As pessoas singulares ou colectivas referidas na alínea a) que disponham de sede, estabelecimento a) estável ou domicílio em território nacional e que pratiquem operações que confirmam o direito à dedução total ou parcial do imposto, quando sejam adquirentes de serviços de construção civil, incluindo a remodelação, reparação, manutenção, conservação e demolição de bens imóveis, em regime de empreitada ou subempreitada.” (...)”

“Por outro lado, o DL 21/2007, de 29/01, alterou o artigo 35-13, do CIVA (ora 36), que passou a dispor que «Nas situações previstas nas alíneas i) e j) do n.º 1 do artigo 2º, as facturas ou documentos equivalentes emitidos pelos transmitentes dos bens ou prestadores dos serviços devem conter a expressão ‘IVA devido pelo adquirente’”.

Em face do exposto, afigura-se patente que, nos termos do disposto no art. 2º, alínea j) do CIVA, enquanto sujeito passivo do IVA, incumbia à recorrente proceder à liquidação, pelo que, nesta sede, não lhe assiste razão, não merecendo qualquer reparo a liquidação adicional levada a efeito pela Administração Tributária.

Alega, porém, a recorrente que, a ser assim, tem direito a deduzir o imposto suportado a montante, tanto mais que a prestadora de serviços o entregou nos cofres do Estado, sob pena de a liquidação em causa enfermar de ilegalidade por duplicação de colecta.

Afigura-se que também em relação a este aspecto a recorrente carece de razão.

Vejam os.

### 3.2. Quanto à legalidade da liquidação por não verificação de duplicação de colecta

Com o pagamento das facturas respectivas a recorrente suportou o pagamento do IVA, no montante de € 3.691,80, liquidado pela prestadora dos serviços que, como ficou dito, entregou ao Estado o IVA em causa. Por sua vez, a recorrente procedeu à dedução do valor do imposto pago na declaração apresentada em 15 de Julho de 2001, ao abrigo do estatuído no artigo 19º/1/a) do CIVA.

Ora, nos termos do disposto no artigo 2º./j) do CIVA, enquanto sujeito passivo do IVA, incumbia à recorrente proceder à sua liquidação, sem prejuízo do direito à dedução. Não tendo liquidado o IVA, veio a Fazenda Pública exigir que seja a recorrente a fazê-lo em liquidação adicional, sem permitir que a mesma possa proceder à dedução do imposto suportado a montante.

Nos termos do disposto no artigo 205.º do CPPT haverá duplicação de colecta quando, estando pago por inteiro um tributo, se exigir da mesma ou de diferente pessoa um outro de igual natureza, referente ao mesmo facto tributário e ao mesmo período de tempo”.

Segundo JORGE LOPES DE SOUSA, os requisitos “da duplicação da colecta são, cumulativamente, os seguintes:

- a) unicidade dos factos tributários;
- b) identidade da natureza entre o tributo pago e o que de novo se exige;
- c) coincidência temporal do tributo pago e do que de novo se pretende cobrar”.

Ainda segundo o mesmo Autor, “a duplicação da colecta resulta da aplicação do mesmo preceito legal mais do que uma vez ao mesmo facto tributário ou situação tributária concreta. No entanto, torna-se necessário que a realidade fáctica que está subjacente à pluralidade de liquidações seja a mesma, o que não acontecerá, por exemplo, no caso de liquidações adicionais em que se pretende cobrar um tributo que, indevidamente, não foi liquidado inicialmente. Nestas situações de liquidação adicional, a segunda liquidação não incide sobre o mesmo facto tributário (a mesma parcela de rendimento ou de valor patrimonial ou de despesa, por exemplo), sobre o qual incidiu a primeira.”

E, mais adiante, o mesmo Autor pondera que “A não exigência de segundo pagamento, a que a invocação da duplicação de colecta se reconduz, apenas se pode justificar se o primeiro era devido, pois, se não o foi, o que foi pago poderá ser ulteriormente reembolsado, através dos meios adequados de impugnação e revisão do acto tributário e, numa situação desse tipo, não se justifica que se prescindia do segundo pagamento, que é efectivamente devido”.<sup>(2)</sup>

Aplicando o exposto ao caso em apreço, conclui-se que não se verificam os pressupostos da duplicação da colecta, pois, como refere o Ministério Público, no seu douto Parecer, “(...) o pagamento do IVA efectuado pela prestadora de serviços de construção de civil não é devido, uma vez que o sujeito passivo do imposto é a recorrente.

Não sendo devido tal pagamento não faz qualquer sentido que se prescindia do pagamento por parte da recorrente, esse sim, legalmente, devido”.

Assim sendo, sempre assistirá à prestadora de serviços a possibilidade de poder obter o reembolso do imposto indevidamente liquidado através dos mecanismos e meios processuais adequados.

Como observa, neste sentido, o Ministério Público, no seu douto Parecer, “O indevido pagamento do IVA por parte da prestadora de serviços poderia ter sido resolvido pela devolução das facturas pela recorrente para serem rectificadas ou solicitando àquela que efectuasse a regularização prevista no

artigo 78.º/3 do CIVA, sendo a impugnante/recorrente reembolsada, pela prestadora dos serviços, do IVA que lhe foi indevidamente liquidado. (...). A recorrente não pode é por via da acção de impugnação judicial pretender o reembolso do IVA, indevidamente pago, por via da anulação do acto tributário sindicado, pois que, como se viu, a liquidação tem arrimo legal, uma vez que o sujeito passivo do IVA é ela mesma e não a prestadora de serviços, não se verificando, pois, a alegada duplicação de colecta”.

No mesmo sentido, também na sentença recorrida se reafirma a ideia de que “(...) resulta, inter alia, do artigo 78, do CIVA, que as disposições dos artigos 36º e seguintes devem ser observadas sempre que, emitida a factura ou documento equivalente, o valor tributável de uma operação ou o respectivo imposto venham a sofrer rectificação por qualquer motivo (nº1). E, nos casos de facturas inexactas que já tenham dado lugar ao registo, a rectificação é obrigatória quando houver imposto liquidado a menos, podendo ser efectuada sem qualquer penalidade até ao final do período seguinte àquele a que respeita a factura a rectificar, e é facultativa, quando houver imposto liquidado a mais, mas apenas pode ser efectuada no prazo de dois anos (nº3). O adquirente do bem ou destinatário do serviço que seja um sujeito passivo do imposto, se tiver efectuado já o registo de uma operação relativamente à qual o seu fornecedor ou prestador de serviço procedeu a anulação, redução do seu valor tributável ou rectificação para menos do valor facturado, corrige, até ao fim do período de imposto seguinte ao da recepção do documento rectificativo, a dedução efectuada (nº4)”.

Acresce ainda a possibilidade de a prestadora de serviço poder recorrer aos meios judiciais, incluindo, como bem refere a sentença recorrida, ao mecanismo da revisão oficiosa, nos termos do disposto no art. 78º da LGT.

Afigura-se, desta forma, que há que separar a situação decorrente da reparação do erro em que a recorrente e a prestadora de serviço incorram e que foi da sua inteira responsabilidade e que terá de ser resolvido entre as mesmas.

O mencionado erro não pode, porém, impedir a Fazenda Pública de fazer cumprir a lei. Se a Administração Tributária não pudesse, nestes casos, regularizar a situação, impondo a liquidação adicional ao verdadeiro sujeito passivo, estava encontrada a forma de contornar o regime legal denominado de reversão de sujeitos passivos instituído para prevenir, como ficou dito, a fraude fiscal.

Acresce que, no caso em apreço, tendo a recorrente procedido à dedução do imposto pago aquando da aquisição da prestação do serviço, e mantendo agora com a liquidação adicional o direito à dedução do IVA liquidado, não se compreende que possa ainda assim considerar que haja duplicação de colecta.

Por tudo o que vai exposto, não assiste razão à recorrente, devendo improceder o recurso.

A sentença recorrida que decidiu no sentido da legalidade da liquidação adicional, deve manter-se.

### III - DECISÃO

Termos em que os Juizes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, negar provimento ao recurso.

Custas pela Recorrente.

Lisboa, 27 de Fevereiro de 2013. — *Fernanda Maçãs* (relatora) — *Casimiro Gonçalves* — *Francisco Rothes*.

(<sup>1</sup>) Cfr. *Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado*, Cadernos IDEFF, n.º 1, 5ª ed., Almedina, Coimbra, 2011, pp. 83/84

(<sup>2</sup>) Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado e comentado, 6.ª edição, 2011, III volume, página 527, Juiz Conselheiro Jorge Lopes de Sousa.

## Acórdão de 27 de Fevereiro de 2013.

### Assunto:

*Reclamação graciosa. Prazo para impugnar. Contagem do prazo.*

### Sumário:

- I — *Dispõe o artigo 102.º/2 do CPPT, que no caso de indeferimento expresso de reclamação graciosa, (o que sucedeu no caso dos autos) o prazo de impugnação é de 15 dias após a notificação do acto de indeferimento.*
- II — *Tal prazo tem natureza substantiva, contando-se nos termos do estatuído no artigo 279.º do C. Civil, por força do disposto no artigo 20.º/1/ do CPPT. (vide J. Lopes de Sousa in CPPT anotado e comentado 6.ª edição, II vol pag. 145).*

- III — *Nos termos do estatuído no artigo 279.º/e) do Código Civil, o prazo que termine em Domingo ou dia feriado transfere-se para o primeiro dia útil, sendo certo que aos Domingos e dias feriados são equiparadas as férias judiciais, se o acto sujeito a prazo tiver de ser praticado em juízo.*
- IV — *No caso dos autos o prazo terminou num sábado, dia não útil, e por isso transfere-se, também, para o primeiro dia útil.*
- V — *Atento o probatório verificamos que a recorrente foi notificada do acto de indeferimento expresso da sua reclamação graciosa em 9 de Junho de 2006 e que a sua petição inicial de impugnação foi remetida a juízo por correio registado em 26 de Junho de 2006 (último dia do prazo) razão pela qual temos de considerar que foi a mesma apresentada em tempo (artigo 150.º n.º 1 do CPC na sua versão do Decreto-Lei n.º 329-A/95 de 12-12-1995).*
- VI — *A sentença recorrida que assim não entendeu não se pode manter na ordem jurídica.*

Processo n.º 1189/12-30.

Recorrente: A..., Lda.

Recorrida: Fazenda Pública.

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

A....., Lda, com o NIPC n.º ....., com sede em Treixedo, Santa Comba Dão, deduziu a presente impugnação judicial contra a liquidação adicional de IVA relativa ao último trimestre do ano de 2001 e respectivos juros compensatórios. Por decisão judicial foi julgada procedente a excepção de caducidade do direito de impugnar, e absolveu-se a Fazenda Pública da instância.

Não se conformando recorre a impugnante para este STA formulando alegações com as seguintes **conclusões:**

1. Vem o presente recurso apresentado da douda sentença que julgando procedente a excepção da caducidade do direito de impugnar absolveu a Fazenda Pública da instância, padecendo, todavia, a mesma, no entendimento da recorrente, de flagrante erro de julgamento.

2. Tendo o indeferimento da reclamação sido notificado a 9 de Junho de 2006, contando-se 15 dias, temos que o termo do prazo para a impugnação judicial terminava a 24 do mesmo mês, sendo certo, todavia, que tal dia foi um sábado, pelo que, se transferiu o mesmo para o primeiro dia útil subsequente, ou seja, 26 de Junho de 2006, data em que, a ora recorrente remeteu ao TAF de Viseu, por correio registado, a petição inicial.

3. Assim sendo é a mesma tempestiva, importando a revogação da douda sentença recorrida que contrariamente decidiu.

Termos em que e nos mais de direito, deve o presente recurso ser julgado procedente e, consequentemente, revogada a douda sentença recorrida, considerando-se como tempestiva a apresentação da petição inicial.

**Não foram apresentadas contra-alegações**

**O Mº Pº emitiu parecer do seguinte teor:**

A recorrente acima identificada vem sindicar a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu, exarada a fls. 43/45, em 31 de Janeiro de 2010.

A sentença recorrida absolveu a Fazenda Pública da instância nos autos de impugnação judicial deduzida contra o indeferimento expresso de reclamação graciosa, por sua vez, deduzida contra a liquidação adicional de IVA do quarto trimestre do exercício de 2001, no entendimento de que se mostra caducado o direito de impugnar, uma vez que a impugnação judicial não teria sido deduzida no prazo de 15 dias contados da notificação do acto de indeferimento da reclamação graciosa, nos termos do estatuído no artigo 102.º/2 do CPPT.

A recorrente termina as suas alegações com as conclusões de fls. 58/59, que, como é sabido, delimitam o objecto do recurso, nos termos do estatuído nos artigos 684.º/3 e 690.º/1 do CPC, e que aqui se dão por inteiramente reproduzidas.

Não houve contra-alegações.

A nosso ver o recurso não(*sic*) merece manifesto provimento.

Nos termos do disposto no artigo 102.º/2 do CPPT, no caso de indeferimento expresso de reclamação graciosa, o prazo de impugnação é de 15 dias após a notificação do acto de indeferimento.

Tal prazo tem natureza substantiva, contando-se nos termos do estatuído no artigo 279.º do C. Civil, por força do disposto no artigo 20.º/1/ do CPPT.<sup>(1)</sup>

Nos termos do estatuído no artigo 279.º/e) do Código Civil, o prazo que termine em Domingo ou dia feriado transfere-se para o primeiro dia útil, sendo certo que aos Domingos e dias feriados são equiparadas as férias judiciais, se o acto sujeito a prazo tiver de ser praticado em juízo.

Como parece evidente, por idênticas razões, o prazo que termine num sábado, dia não útil, também, se transfere para o primeiro dia útil. Ora, como resulta do probatório, a recorrente foi notificada do acto de indeferimento expresso em 9 de Junho de 2006.

A PI de impugnação judicial foi remetida a juízo por correio registado em 26 de Junho de 2006.

O prazo de 15 dias para interposição da impugnação judicial terminava em 24 de Junho de 2006.

Uma vez que dia 24 é um sábado, dia não útil, o prazo transferiu-se para o primeiro dia útil, ou seja, 26 de Junho de 2006.

Uma vez que a impugnação judicial foi deduzida em 26 de Junho de 2006, último dia do prazo, foi a mesma interposta tempestivamente.

A sentença recorrida fez uma incorrecta interpretação e aplicação do direito à factualidade apurada, pelo que merece censura.

O STA não pode conhecer das questões suscitadas pela recorrente, em substituição do tribunal recorrido, nos termos do disposto nos artigos 726.º e 715.º/2 do CPC, uma vez que não se mostra fixada atinente factualidade.

**Termos em que deve ser dado provimento ao presente recurso jurisdicional, revogar-se a sentença recorrida, baixando os autos à 1.ª instância para, se a tal nada mais obstar, uma vez fixada a pertinente factualidade, conhecer das questões suscitada pela recorrente.**

**Foram colhidos os vistos legais.**

## **2- FUNDAMENTAÇÃO:**

Na decisão de 1ª instância deu-se como assente a seguinte matéria de facto:

Com interesse para a apreciação e decisão da excepção consideram-se **provados os factos seguintes:**

A) No dia 09 de Junho de 2006, foi o Impugnante notificado do indeferimento da reclamação graciosa, cfr. registos dos CTT que consta do PA;

B) A petição inicial que deu origem à presente impugnação foi remetida, via correio, no dia 26 de Junho de 2006, cfr fls.13.

### **Factos não provados**

Inexistem.

## **3- DO DIREITO:**

Para se decidir pela absolvição da Fazenda Pública da instância, considerou a Mª Juíza de 1ª Instância o seguinte:

**Nos termos do n.º 2 do art. 102.º do CPPT, o prazo para impugnar, havendo reclamação graciosa é de 15 dias.**

**Ora, como consta nos factos provados, não restam dúvidas que aquele prazo se encontra excedido, pois foi notificado no dia 09 de Junho e remeteu a petição no dia 26 do mesmo mês (sexta feira).**

**Diga-se, ainda, que a dilação dos 3 dias contemplados no n.º 5 do art. 145.º do CPC, uma vez que não se trata de um prazo judicial, como se infere do art. 20º, n.º 1 do CPPT.**

**Assim, não resta senão considerar procedente a excepção invocada e proferir decisão de imediato.**

## **DECIDINDO NESTE STA**

A questão a decidir é apenas a de saber se a petição de impugnação foi apresentada tempestivamente.

É manifesta a razão da recorrente.

Como salienta o Mº Pº no seu parecer, dispõe o artº 102.º/2 do CPPT, que no caso de indeferimento expresso de reclamação graciosa, (o que sucedeu no caso dos autos) o prazo de impugnação é de 15 dias após a notificação do acto de indeferimento.

Tal prazo tem natureza substantiva, contando-se nos termos do estatuído no artigo 279.º do C. Civil, por força do disposto no artigo 20.º/1/ do CPPT. (vide J. Lopes de Sousa in CPPT anotado e comentado 6ª edição, II vol pag. 145).

Nos termos do estatuído no artigo 279.º/e) do Código Civil, o prazo que termine em Domingo ou dia feriado transfere-se para o primeiro dia útil, sendo certo que aos Domingos e dias feriados são equiparadas as férias judiciais, se o acto sujeito a prazo tiver de ser praticado em juízo. No caso dos autos o prazo que terminou num sábado, dia não útil, e por isso transfere-se, também, para o primeiro dia útil.

Atento o probatório verificamos que a recorrente foi notificada do acto de indeferimento expresso da sua reclamação graciosa em 9 de Junho de 2006 e que a sua petição inicial de impugnação foi remetida a juízo por correio registado em 26 de Junho de 2006.

Ora, sendo certo que o prazo de 15 dias a que alude o artº 102º n.º 2 do CPPT, para interposição da impugnação judicial terminava em 24 de Junho de 2006 (sábado, dia não útil), o prazo transferiu-se para o primeiro dia útil, ou seja, 26 de Junho de 2006.

Uma vez que a impugnação judicial foi remetida por correio registado nesta última data (último dia do prazo) temos de considerar que foi a mesma apresentada em tempo (artº 150º n.º 1 do CPC na sua versão do Decreto-Lei n.º 329-A/95 de 12-12-1995).

A sentença recorrida que assim não entendeu não se pode manter na ordem jurídica.

O STA não pode dispôr de elementos factuais para conhecer, das questões suscitadas pela recorrente, em substituição do tribunal recorrido, razão pela qual lhe compete, revogar a sentença recorrida, e determinar a baixa dos autos à 1.ª instância para que, se a tal nada mais obstar, uma vez fixada a pertinente factualidade, ali se conheça das questões suscitada pela recorrente.

#### **4- DECISÃO:**

Pelo exposto, acordam os Juízes deste STA em conceder provimento ao recurso, revogando a decisão recorrida e determinando a baixa dos autos à 1ª Instância para os efeitos supra mencionados. Sem custas.

Lisboa 27 de Fevereiro de 2013. — *Ascensão Lopes* (relator) — *Pedro Delgado* — *Valente Torrão*.

---

(<sup>1</sup>) Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado e comentado, 6.ª edição, 2011, II volume, página 145, Juiz Conselheiro Jorge Lopes de Sousa.

## **Acórdão de 27 de Fevereiro de 2013.**

### **Assunto:**

*Nulidade processual. Falta de notificação do parecer do Ministério Público. Pedido de esclarecimento. Artigo 669.º, n.º 1, alínea a), do CPC.*

### **Sumário:**

- I — A notificação do parecer do Ministério Público ao recorrente só se impõe, sob pena de violação do princípio do contraditório, nos casos em que aí sejam suscitadas questões que obstem ao conhecimento do mérito ou sobre as quais as partes ainda não tenham tido oportunidade de se pronunciar.*
- II — O esclarecimento ou esclarecimento de uma decisão judicial previsto nos artigos 669.º, n.º 1, alínea a), do CPC, destina-se exclusivamente a esclarecer alguma obscuridade ou ambiguidade que ela contenha, sendo que será obscura se contiver alguma passagem cujo sentido não se compreende e ambígua quando permita interpretações diferentes.*
- III — O pedido de esclarecimento não serve para obter uma nova fundamentação, mais desenvolvida ou pormenorizada, como também não serve para confrontar o tribunal com pretensos erros de julgamento, exprimindo discordância ou inconformismo, mais ou menos velados, perante as soluções que adoptou.*

Processo n.º 1197/12-30.

Recorrente: Director Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Recorrido: A...

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

### **1. RELATÓRIO**

1.1 A..... e B..... (a seguir Requerentes ou Recorridos), notificados do acórdão proferido por este Supremo Tribunal Administrativo que, concedendo provimento ao recurso jurisdicional interposto pelo Director-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira (a seguir Requerido ou Recorrente), revogou a sentença proferida pela Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel e julgou improcedente o recurso judicial interposto pelos ora Requerentes da decisão daquela autoridade administrativa que procedeu à fixação do rendimento tributável dos Contribuinte para esse mesmo ano por métodos indirectos, vieram «*requerer o esclarecimento de obscuridades e ambiguidades que o acórdão contém, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 669.º do CPC*».

Se bem interpretamos o requerimento, os Recorridos, começam por arguir uma nulidade processual, decorrente da falta de notificação do parecer emitido pelo Representante do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal Administrativo, que consideram violadora do princípio do contraditório.



Depois, exprimem discordância com o decidido quanto ao acréscimo patrimonial considerado como manifestação de fortuna e quanto à prova de que foram outros rendimentos que permitiram a manifestação de fortuna.

1.2 Notificado do requerimento, o Director-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira não se pronunciou.

1.3 Cumpre apreciar e decidir.

## 2. FUNDAMENTOS

### 2.1 DA ARGUIÇÃO DE NULIDADE

Começam os Requerente, embora não expressamente <sup>(1)</sup>, por arguir a nulidade por falta de notificação do parecer emitido pelo Procurador-Geral Adjunto neste Supremo Tribunal Administrativo <sup>(2)</sup>.

Consideram, em resumo, que não foram notificados de tal parecer, pelo que lhes foi cerceado o direito de exercerem o contraditório.

Salvo o devido respeito, não têm razão.

A notificação só se impõe nos casos em que, no parecer, o representante do Ministério Público suscite questões que obstem ao conhecimento do mérito ou sobre as quais as partes ainda não tenham tido oportunidade de se pronunciar. Recordemos, pela sua pertinência, o que diz JORGE LOPES DE SOUSA em anotação ao art. 121.º do CPPT, exprimindo doutrina sobre a intervenção do Ministério Público no processo de impugnação judicial que, referindo-se embora à fase pré-sentencial, deve também ser observada, na parte aplicável, relativamente à fase de recurso jurisdicional:

*«No n.º 2 do presente art. 121.º, faz-se referência à necessidade de audição do impugnante e do representante da Fazenda Pública apenas relativamente às situações em que o Ministério Público suscitar questão que obste ao conhecimento do pedido.*

*No entanto, se o Ministério Público arguir novos vícios do acto impugnado ou suscitar questões sobre as quais as partes ainda não tenham tido oportunidade de se pronunciar, será também obrigatória a audição das partes, em conformidade com o princípio do contraditório, enunciado no n.º 3 do art. 3.º do CPC, em que se estabelece que o juiz deve observar e fazer cumprir, ao longo de todo o processo, o princípio do contraditório, não lhe sendo lícito, salvo caso de manifesta desnecessidade, decidir questões de direito ou de facto, mesmo que de conhecimento oficioso, sem que as partes tenham tido a possibilidade de sobre elas se pronunciarem. Será manifestamente desnecessário assegurar o princípio do contraditório quando as questões a apreciar sejam de solução evidente, não susceptíveis de séria controvérsia por quem tenha os conhecimentos jurídicos exigíveis para intervenção em processos judiciais.*

*Por outro lado, torna-se necessário dar oportunidade de se pronunciarem a ambas as partes, como se prevê no n.º 2 deste art. 121.º relativamente às questões de obstem ao conhecimento do pedido. Na LPTA, relativamente aos recursos contenciosos, não se impunha a audição do recorrido sobre questões prévias suscitadas pelo Ministério Público, pois, no n.º 1 do seu art. 54.º, referia-se apenas a audição do recorrente. No entanto, no contencioso tributário, por força do princípio da igualdade de faculdades e meios de defesa (art. 98.º da LGT), não é admissível conceder faculdades processuais apenas a uma das partes.*

*Não será necessária, porém, a audição das partes sobre questões relativamente às quais elas já se tenham pronunciado. Designadamente, a necessidade de tal audição, que não é imposta neste art. 121.º, também não decorre do preceituado no n.º 3 do art. 3.º do CPC, que apenas proíbe que sejam decididas questões sem que as partes tenham tido a possibilidade de se pronunciarem.*

*A omissão de audição das partes, quando é obrigatória, constitui nulidade processual, enquadrável no art. 201.º, n.º 1, do CPC, com o regime de arguição previsto no art. 205.º do mesmo Código» <sup>(3)</sup>.*

No caso *sub judice*, como resulta da transcrição do referido parecer do Ministério Público que foi feita em 1.6 do acórdão aclarando, o Procurador-Geral Adjunto não suscitou questão alguma obstativa do conhecimento do recurso, antes se tendo limitado a emitir a sua posição relativamente às questões controvertidas, designadamente, quanto à verificação da manifestação de fortuna que constitui pressuposto para a determinação do rendimento tributável por métodos indirectos.

O que significa que não havia que notificar o parecer do Ministério Público aos Recorrentes, como tem vindo a decidir este Supremo Tribunal Administrativo <sup>(4)</sup>. A falta dessa notificação não contende, de modo algum, com o princípio do contraditório, que em nada saiu beliscado.

Improcede, pois, a arguida nulidade por violação do princípio do contraditório em virtude da falta de notificação aos Recorrentes do parecer emitido pelo Procurador-Geral Adjunto neste Supremo Tribunal Administrativo.

### 2.2 DO PEDIDO DE ACLARAÇÃO

2.2.1 O art. 666.º do Código de Processo Civil (CPC) dispõe que «[p]roferida a sentença, fica imediatamente esgotado o poder jurisdicional do juiz quanto à matéria da causa» (cfr. n.º 1), sendo que «[é] lícito, porém, ao juiz rectificar erros materiais, suprir nulidades, esclarecer dúvidas existentes na sentença e reformá-la, nos termos dos artigos seguintes» (cfr. n.º 2). A referida norma é aplicável

à generalidade das decisões judiciais (cfr. n.º 3 do referido art. 666.º do CPC) e também aos acórdãos dos tribunais superiores (cfr. n.º 2 do art. 716.º e art. 732.º do CPC).

Em conformidade, e concretizando a possibilidade de esclarecimento de dúvidas existentes na decisão judicial, o art. 669.º, n.º 1, alínea *a*), do CPC, permite que qualquer das partes solicite ao tribunal que proferiu a decisão judicial <sup>(5)</sup> «[o] esclarecimento de alguma obscuridade ou ambiguidade da decisão ou dos seus fundamentos». De acordo com os ensinamentos de ALBERTO DOS REIS, «[s]e a sentença contiver alguma obscuridade ou ambiguidade, pode pedir-se a sua aclaração. A sentença é obscura quando contém algum passo cujo sentido seja ininteligível; é ambígua quando alguma passagem se preste a interpretações diferentes. Num caso não se sabe o que o juiz quis dizer; no outro hesita-se entre dois sentidos diferentes e porventura opostos. É evidente que em última análise a ambiguidade é uma forma especial de obscuridade. Se determinado passo da sentença é susceptível de duas interpretações diversas, não se sabe ao certo, qual o pensamento do juiz» <sup>(6)</sup>.

Como é manifesto, decisivo para averiguar da verificação da obscuridade ou ambiguidade apontadas a uma decisão judicial não será a qualificação feita pelo requerente do pedido de aclaração ou esclarecimento; o que importa é verificar se os vícios ou incorrecções alegados se podem reconduzir àquelas espécies e se o que o requerente pretende é verdadeiramente uma clarificação, uma aclaração, do teor da decisão.

2.2.2 No caso *sub judice*, os Requerentes invocam que o acórdão aclarando enferma de obscuridades e ambiguidades.

Como resulta da leitura da alegação dos Requerentes, a mesma não pode subsumir-se à obscuridade ou à ambiguidade do acórdão. Na verdade, os Requerentes não imputam, expressa ou implicitamente, a qualquer passagem do acórdão ininteligibilidade ou susceptibilidade de interpretação em sentidos diferentes; os Requerentes não invocam qualquer dúvida motivada pelo teor do acórdão, relativamente ao qual não apontam qualquer passagem, qualquer expressão, nem sequer qualquer palavra que não se entenda (ininteligível ou obscura) ou que permita interpretações em sentidos diversos (ambígua).

O que sucede é que os Recorrentes discordam da solução adoptada no acórdão, quer na parte em que se considerou que o aumento de capital de uma sociedade efectuado por entrada de dinheiro e de montante que excede mais de três vezes os rendimentos declarados nesse ano evidencia «*acrécimo de património*» para os efeitos previstos na alínea *f*) do n.º 1 do art. 87.º da LGT, na redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro, quer na parte em que se considerou que o mesma não se encontrava justificada, *i.e.*, que os Recorrentes não tinham demonstrado que essa manifestação de fortuna fora possível com base em rendimentos não sujeitos a declaração.

Na verdade, quanto àquela primeira parte, os Requerentes, depois de manifestarem os motivos por que entendem que o aumento de capital não constitui acréscimo de património, rematam dizendo que «*não se entende a interpretação feita à lei pelo acórdão*» e, por isso, lhe assacam “obscuridade na interpretação das normas”.

Manifestamente, não se trata de qualquer dificuldade na compreensão de algum ponto obscuro do acórdão, mas de discordância com a interpretação das normas legais que nele foi perfilhada: na óptica dos Requerentes, o aumento de capital por entrada em dinheiro não pode ser considerado um acréscimo de património.

Quanto à segunda parte, os Requerentes, considerando os factos que foram dados como assentes pela 1.ª instância sob os n.ºs 4, 5, 8, 9 e 10 do probatório, pretendem que se esclareça «*se o tribunal levou em conta, como tinha de levar, estes factos que foram considerados provados*», tanto mais que no acórdão se afirma que a sentença recorrida «*considerou não provados os factos alegados pela Contribuinte em ordem a essa demonstração*» de que não foram omitidos quaisquer rendimentos na declaração de IRS do ano em causa e que o valor do acréscimo patrimonial evidenciado tem proveniência em rendimentos que não haviam de ser declarados. Pretendem ainda que se esclareça se «*ao alegado acréscimo do património também foi tido em conta o acréscimo do passivo tido pela contribuinte com os empréstimos que contraiu e que foram dados como provados*».

Salvo o devido respeito, também quanto a este ponto, os Requerentes não revelam dificuldade em compreender o acórdão, motivada por qualquer obscuridade ou ambiguidade do mesmo. Revelam, isso sim, uma radical discordância relativamente à doutrina que naquele aresto foi acolhida relativamente ao âmbito e alcance do ónus de demonstrar que correspondem à realidade os rendimentos declarados e que é outra a fonte daquele acréscimo patrimonial, nos termos do disposto no n.º 3 do art. 89.º-A da LGT.

O que ficou dito no acórdão foi que a sentença não deu como demonstrado que o referido aumento de capital tenha sido efectuado com rendimentos não sujeitos a declaração (designadamente o dinheiro, os empréstimos ou as poupanças referidos, respectivamente, nos n.ºs 5, 8 e 10 do probatório). E, na verdade, não deu. O que em nada contende com o facto de ter dado como provados tais factos: uma coisa é a demonstrada existência de meios financeiros e outra é a prova sua afectação a um concreto acréscimo patrimonial, que exige o estabelecimento de uma relação entre os primeiros e o segundo.

Note-se, no entanto, que, contrariamente ao que parecem supor os Requerentes, na sentença não foi dado como provado o montante dos empréstimos e, muito menos, nos termos referidos nos n.ºs 37 e 38

do requerimento. Na verdade, apesar de no n.º 4 do probatório da sentença ter ficado escrito «*Dão-se por reproduzidas as declarações constantes do PA de fls. 32 a 38*», isso significa, tão-só, que se deu como provada a existência dessas declarações. Na verdade, «[a] mera remissão para o documento tem apenas o alcance de dar como provada a existência do documento, um meio de prova, e não o de dar como provada a existência dos factos que com base neles se possam considerar como provados»<sup>(1)</sup>. Aliás, a própria sentença, sob a epígrafe «*FACTOS NÃO PROVADOS*», deixou registado que «*Não se provou, que valores em concreto os familiares e amigos emprestaram à recorrente A.....*».

Por tudo o que ficou dito, o requerimento não pode proceder. Como resulta do que deixámos já dito, o pedido de esclarecimento não serve para «*confrontar o tribunal com pretensos erros de julgamento, exprimindo assim a sua discordância ou inconformismo — mais ou menos velados — perante as soluções que adoptou*»<sup>(8)</sup>. O pedido de esclarecimento e dúvidas, impressivamente denominado esclarecimento, destina-se a «*iluminar algum ponto obscuro da decisão, através dela [esclarecimento] apenas se pode corrigir a forma de expressão e não modificar o seu alcance ou o seu conteúdo*»<sup>(9)</sup>.

O requerimento de esclarecimento/sclarecimento só pode ser atendido no caso de se constatar a existência de um vício que prejudique a compreensão do acórdão<sup>(10)</sup>, o não é o caso.

### 2.3 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões:

I - A notificação do parecer do Ministério Público ao recorrente só se impõe, sob pena de violação do princípio do contraditório, nos casos em que aí sejam suscitadas questões que obstem ao conhecimento do mérito ou sobre as quais as partes ainda não tenham tido oportunidade de se pronunciar.

II - O esclarecimento ou esclarecimento de uma decisão judicial previsto nos arts. 669.º, n.º 1, alínea a), do CPC, destina-se exclusivamente a esclarecer alguma obscuridade ou ambiguidade que ela contenha, sendo que será obscura se contiver alguma passagem cujo sentido não se compreende e ambígua quando permita interpretações diferentes.

III - O pedido de esclarecimento não serve para obter uma nova fundamentação, mais desenvolvida ou pormenorizada, como também não serve para confrontar o tribunal com pretensos erros de julgamento, exprimindo discordância ou inconformismo, mais ou menos velados, perante as soluções que adoptou.

### 3. DECISÃO

Face ao exposto, os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência (como o impõe o n.º 2 do art. 719.º do CPC), indeferir a arguida nulidade e indeferir o pedido de esclarecimento do acórdão.

Custas pelos Requerentes.

Lisboa, 27 de Fevereiro de 2013. — *Francisco Rothes* (relator) — *Fernanda Maças* — *Casimiro Gonçalves*.

<sup>(1)</sup> No cabeçalho, os Requerentes dizem que «*vêm requerer o esclarecimento de obscuridades e ambiguidades que o acórdão contém*» e, a final, apenas pedem «*que se dignem proceder à esclarecimento do douto Acórdão proferido*».

<sup>(2)</sup> Na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, o Ministério Público é representado pelo Procurador-Geral da República, que pode fazer-se substituir por procuradores-gerais-adjuntos, como decorre do art. 52.º, n.º 1, alínea a), do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais e do art. 4.º, n.º 1, alínea a), do Estatuto do Ministério Público, aprovado pela Lei n.º 60/98, de 28 de Agosto.

<sup>(3)</sup> *Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado*, Áreas Editora, 6.ª edição, volume II, anotação 5 ao art. 121.º, págs. 300/301.

<sup>(4)</sup> Neste sentido, *vide* os seguintes acórdãos desta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo: — de 25 de Junho de 2009, proferido no processo n.º 485/08, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 30 de Setembro de 2009 (<http://dre.pt/pdfgratisac/2009/32220.pdf>), págs. 1020 a 1022, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/e1eba49a46e2cc78802575e6002cc039?OpenDocument>;

— de 11 de Julho de 2012, proferido no processo n.º 237/12, ainda não publicado no jornal oficial, disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/2b4412c83cb619c280257a3f0037182b?OpenDocument>.

<sup>(5)</sup> Embora o artigo refira apenas a sentença, vem-se entendendo que é aplicável a todas as decisões judiciais, designadamente aos acórdãos dos tribunais superiores, como resulta expressamente do disposto no n.º 1 do art. 716.º do CPC.

<sup>(6)</sup> *Código de Processo Civil Anotado*, volume V, pág. 151.

<sup>(7)</sup> Neste sentido, JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado*, Áreas Editora, 6.ª edição, volume II, anotação 7 ao art. 123.º, pág. 320.

<sup>(8)</sup> Cf. o acórdão da Secção do Contencioso Administrativo do Supremo Tribunal Administrativo, de 3 de Março de 2004, proferido no recurso com o n.º 385/03, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 30 de Dezembro de 2004 (<http://www.dre.pt/pdfgratisac/2004/32113.pdf>), págs. 1677 a 1679, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/e7067dd7e528ac6a80256e54005303e5?OpenDocument>.

<sup>(9)</sup> FERNANDO AMÂNCIO FERREIRA, *Manual dos Recursos em Processo Civil*, Almedina, 8.ª edição, pág. 50.

<sup>(10)</sup> Cfr. o acórdão do Pleno do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 5 de Julho 2012, proferido no processo n.º 327/10, ainda não publicado no jornal oficial, disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/2c1acbb69c231a7680257a3a003a06ba?OpenDocument>.

**Acórdão de 27 de Fevereiro de 2013.****Assunto:**

*Impugnação judicial. Prazo. Caducidade do direito de impugnar.*

**Sumário:**

- I — O prazo da impugnação judicial é de natureza substantiva e não um prazo judicial contando-se nos termos do artigo 279.º do CC, como expressamente se refere no n.º 1 do artigo 20.º do CPPT, correndo continuamente, sem qualquer interrupção ou suspensão.*
- II — Na contagem do prazo não se inclui o dia em que ocorrer o evento a partir do qual o prazo começa a correr (notificação, citação ou formação de indeferimento tácito), resultando todavia do probatório que o prazo de pagamento voluntário terminou em 15 de Dezembro, e que a impugnação foi deduzida em 16 de Março, verifica-se caducidade do direito de impugnar, uma vez que o prazo de 90 dias terminou no dia 15 de Março.*

Processo n.º 1213/12-30.

Recorrente: A..., L.<sup>da</sup>

Recorrido: Fazenda Pública.

Relatora: Ex.<sup>ma</sup> Sr.<sup>a</sup> Cons.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Fernanda Maçãs.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

**I - RELATÓRIO**

1. A....., Lda., identificada nos autos, impugnou judicialmente, no TAF de Penafiel, a liquidação oficiosa n.º 200 40000 1071502, referente a IRC relativo ao exercício de 2000, no montante de 156 661,90 euros.

Naquele Tribunal foi proferida sentença que julgou procedente a excepção peremptória da caducidade e absolveu a Fazenda Pública do pedido.

2. Após esclarecimento sobre o conhecimento da caducidade, por despacho de fls. 99, a recorrente A....., inconformada, interpôs recurso para o TCA Norte, formulando alegações, das quais se extraem as seguintes conclusões:

*“1º - Tendo a recorrente deduzido impugnação no 91º dia posterior ao término do prazo do pagamento voluntário do imposto, a impugnação é tempestiva por ter sido apresentada dentro do prazo de 90 dias contados nos termos do artigo 279º do Código Civil, uma vez que,*

*2º - Não se incluindo na contagem daquele prazo o dia a partir do qual aquele se iniciou para a dedução da impugnação, o último dia do prazo é o dia 16 de Março de 2005, dado que o primeiro dia de prazo recaiu a 16 de Dezembro de 2004, e o último dia de pagamento voluntário do imposto calhou a 15 de Dezembro de 2004.*

*Termos em que, deve ser dado provimento ao recurso, anulando-se a douta decisão recorrida, substituindo-se por outra que reconheça a tempestividade da impugnação e, nesse sentido, se mantenha a sentença inicial proferida a 30 de Maio de 2007.*

*Assim se fazendo Justiça!*

3. Não houve contra-alegações.

4. Por Acórdão do TCA Norte, aquele Tribunal decidiu declarar-se incompetente, em razão da hierarquia, para o conhecimento deste recurso, dado a mesma caber ao Supremo Tribunal Administrativo.

5. Remetidos os autos para este STA, o Exmo. Magistrado do Ministério Público emitiu parecer, no sentido de ser negado provimento ao recurso, podendo aí ler-se, entre o mais, que:

*“(...) A nosso ver o recurso não merece provimento.*

*A questão controvertida tem a ver com a caducidade do direito de acção.*

*O acto de liquidação deveria ter sido impugnado no prazo de 90 dias contados a partir do termo do prazo para pagamento voluntário do tributo.*

*Como resulta do probatório, o prazo de pagamento voluntário terminou em 15 de Dezembro de 2004, sendo certo que a impugnação judicial foi deduzida em 16 de Março de 2005, portanto, um dia para além do prazo legal.*

*De facto, o prazo conta-se nos termos do disposto no artigo 279.º do Código Civil, por força do estatuído no artigo 20.º/1 do CPPT.*

*Por força do disposto no artigo 279.º/b) do Código Civil, na contagem de qualquer prazo não se inclui o dia a partir do qual ocorrer o evento do qual o prazo começa a correr.*

*E, aplicando tal normativo, não se conta o dia 15 de Dezembro de 2004, data a partir da qual começam a correr os 90 dias.*

*Assim temos que o referido prazo de 90 dias terminou em 15 de Março de 2005.*

*De facto, 16 dias de Dezembro de 2004+31 dias de Janeiro de 2005 + 28 dias de Fevereiro+15 dias de Março = 90 dias.*

*Verifica-se, pois, a caducidade do direito de acção, como muito bem decidiu a decisão recorrida, pelo que não merece censura.*

*Termos em que deve ser negado provimento ao presente recurso jurisdicional, mantendo-se a decisão recorrida na ordem jurídica”.*

**6.** Colhidos os vistos legais, cumpre apreciar e decidir.

## **II - FUNDAMENTOS**

### **1. De facto e de direito**

**1.1.** A sentença recorrida deu como assente a seguinte factualidade:

*“1º) A sociedade A....., Ld.ª, deduziu em 16 de Março de 2005 a presente impugnação judicial da liquidação oficiosa n.º200 40000 1071502 referente a IRC respeitante ao exercício de 2000 no valor de 156.461,90 euros.*

*2º) O termo do prazo para pagamento voluntário do imposto decorreu em 15 de Dezembro de 2004 - cfr. doc. de fls. 15 do P.A. apenso aos autos”.*

**1.2.** Vem o presente recurso interposto pelo recorrida da sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel que, no âmbito de um acção de impugnação judicial, julgando procedente a excepção peremptória da caducidade absolveu a Fazenda Pública do pedido.

Para tanto, ponderou a Mmª Juíza “a quo” que:

*“Nos termos do artigo 102º, n.º 1 a) do CPPT, a impugnação deve ser apresentada no prazo de 90 dias a partir do termo do prazo para pagamento voluntário das prestações tributárias legalmente notificadas aos contribuintes.*

*A impugnação judicial é um recurso, mas o seu exercício está sujeito ao prazo previsto no artigo 20º, n.º 1 do CPPT, que é de natureza substantiva e que se conta nos termos do artigo 279º do Código Civil.*

*Está assim, sujeito às regras da caducidade pelo que, é incompatível com a faculdade prevista no artigo 145º, n.º 5 e 6º do CPC.*

*Esse prazo não se suspende.*

*Trata-se de um prazo peremptório, de caducidade e de conhecimento oficioso por estarem em causa direitos indisponíveis do Estado, cfr. artigo 333º do Código Civil.*

*As regras da caducidade são aplicáveis quando, por força da lei, o direito deva ser exercido dentro de certo prazo - art.298º do mesmo diploma legal.*

*Está assim esgotado o prazo previsto nos artigos 102º, n.º 1 do CPPT.*

*A caducidade constitui uma excepção peremptória que impede e extingue o efeito jurídico dos factos articulados pelo Autor.*

*É de conhecimento oficioso e leva à absolvição da Fazenda Pública do pedido - artigos 493º, n.ºs 1 e 3 e 496º, ambos do CPC”.*

Em despacho de Aclaração da sentença (despacho de fls. 99 e segs.), esclareceu, entre o mais, a Mmª Juíza que “(...) A Impugnação Judicial só podia ter sido deduzida no prazo de 90 dias seguintes ao termo do prazo de pagamento, que não posteriormente, que a Impugnante não respeitou.

Efectivamente, a determinação do Tribunal findou-se na situação elencada na alínea a), do art. 102º, do CPPT”.

Contra este entendimento se pronuncia a recorrente alegando, em síntese, que “*Não se incluindo na contagem daquele prazo o dia a partir do qual aquele se iniciou para a dedução da impugnação, o último dia do prazo é o dia 16 de Março de 2005, dado que o primeiro dia de prazo recaiu a 16 de Dezembro de 2004, e o último dia de pagamento voluntário do imposto calhou a 15 de Dezembro de 2004*”(ponto 2º das Conclusões das Alegações).

Em face do exposto, a única questão objecto do presente recurso consiste em saber se padece de erro de julgamento a decisão recorrida, que julgou intempestiva a impugnação deduzida e julgou procedente a excepção da caducidade de impugnar suscitada pela Fazenda Pública.

**1.3.** Desde já se adianta que o recurso não merece provimento.

Vejamos.

Como esclareceu a Mmª Juíza “a quo” a situação subsume-se na alínea a) do n.º 1 do art. 102º do CPPT, preceito que estabelece que “A impugnação judicial será apresentada no prazo de 90 dias contados a partir “do “Termo do prazo para pagamento voluntário das prestações tributárias legalmente notificadas ao contribuinte”.

Em anotação ao referido preceito refere JORGE LOPES DE SOUSA <sup>(1)</sup>, de acordo, aliás, com jurisprudência firme deste Supremo Tribunal, que “Os prazos previstos neste artigo contam-se nos termos do art. 279º do CC, como expressamente se refere no n.º 1 do art. 20º do CPPT.

Assim correm continuamente, sem qualquer interrupção ou suspensão.

Na contagem destes prazos não se inclui o dia em que ocorrer o evento a partir do qual o prazo começa a correr (notificação, citação ou formação de indeferimento tácito).

Quando o prazo de impugnação termine em domingo ou dia feriado ou em férias judiciais transfere-se o seu termo para o primeiro dia útil subsequente”.

E, mais adiante, pode ainda ler-se que “(...) o prazo de impugnação judicial que termine em férias se transfere para o primeiro dia útil seguinte ao termo destas, não obstante a tal transferência o facto de a apresentação da petição ser efectuada junto da administração tributária, ao abrigo do disposto no n.º 1 do art. 103º do CPPT.”

Para compreensão cabal da natureza do referido prazo, importa ainda ter presente a jurisprudência reiterada deste Supremo Tribunal no sentido de que o prazo de impugnação judicial é de natureza substantiva e não um prazo judicial, pelo que não lhe é aplicável o art. 45º, n.º 5, do CPC, que prevê a possibilidade de apresentação de documentos nos três dias subsequentes ao termo do prazo mediante o pagamento de multa.”

Como ficou dito, resultando do probatório que o prazo de pagamento voluntário terminou em 15 de Dezembro de 2004, e que a impugnação judicial foi deduzida em 16 de Março de 2005, assiste razão ao Ministério Público, quando refere, no seu douto Parecer, que:

*“(...) o prazo conta-se nos termos do disposto no artigo 279.º do Código Civil, por força do estatuído no artigo 20.º/1 do CPPT.*

*Por força do disposto no artigo 279.º/b) do Código Civil, na contagem de qualquer prazo não se inclui o dia a partir do qual ocorrer o evento do qual o prazo começa a correr.*

*E, aplicando tal normativo, não se conta o dia 15 de Dezembro de 2004, data a partir da qual começam a correr os 90 dias.*

*Assim temos que o referido prazo de 90 dias terminou em 15 de Março de 2005.*

*De facto, 16 dias de Dezembro de 2004+31 dias de Janeiro de 2005 + 28 dias de Fevereiro+15 dias de Março = 90 dias”*

Em face do exposto, não podemos deixar de concluir que se verifica a caducidade do direito de acção, como muito bem decidiu a decisão recorrida, razão por que não merece censura.

Termos em que improcedendo as alegações do presente recurso, deve ser negado provimento, confirmando-se a sentença recorrida.

### **III - DECISÃO**

Termos em que acordam os Juízes Conselheiros da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, em conferência, negar provimento ao recurso, confirmando a sentença recorrida.

Custas pela Recorrente.

Lisboa, 27 de Fevereiro, de 2013. — *Fernanda Maçãs* (relatora) — *Casimiro Gonçalves* — *Francisco Rothés*.

(<sup>1</sup>) Cfr. *Código de Procedimento e de Processo Tributário*, 6ª ed., Áreas editora, 2011, p.145.

## **Acórdão de 27 de Fevereiro de 2013.**

### **Assunto:**

*Omissão de pronúncia. Erro na quantificação da matéria tributável e nos pressupostos para aplicação dos métodos indirectos. Impugnação judicial. Reclamação prévia necessária.*

### **Sumário:**

- I — A nulidade de sentença por omissão de pronúncia só ocorre quando o tribunal deixar de apreciar questão que devia conhecer [artigos 668.º, n.º 1, alínea d) e 660.º, n.º 2 do CPC].*
- II — A reclamação do acto de fixação da matéria tributável por métodos indirectos, com fundamento em erro nessa fixação ou nos pressupostos da utilização destes métodos constitui pressuposto ou condição de procedibilidade da impugnação judicial com esses fundamentos — artigos 117.º, n.º 1 do Código de Procedimento e Processo Tributário e do artigo 86.º, n.º 5 da Lei Geral Tributária.*

- III — *A consequência processual adequada da falta dessa condição de procedibilidade, não detectada no despacho liminar, é absolvição da instância, uma vez que se trata de excepção dilatória que obsta ao conhecimento do mérito da causa [artigos 288.º, n.º 1, alínea e), e 493.º do Código de Processo Civil].*
- IV — *Não padece de nulidade por omissão de pronúncia a sentença recorrida que, concluindo pela não verificação daquela condição de procedibilidade, não conheceu dos alegados erros na quantificação da matéria tributável e nos pressupostos para aplicação dos métodos indirectos, únicos vícios imputados ao acto tributário sindicado.*

Processo n.º 1216/12-30.  
 Recorrente: A..., L.<sup>da</sup>  
 Recorrida: Fazenda Pública.  
 Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Pedro Delgado.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

**1** – A....., Lda, com os demais sinais dos autos, vem recorrer para este Supremo Tribunal da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga que, na impugnação judicial por si intentada contra a liquidação de IVA relativa aos anos de 2006 e 2007, absolveu a Fazenda Pública da instância.

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

«1- A recorrente alegara a não existência de pressupostos para a tributação através dos métodos indirectos.

2- A douta sentença não se pronunciou quanto à existência ou não dos pressupostos.

3- Na fundamentação jurídica, a douta sentença prosseguiu como se tivesse havido lugar aos respectivos pressupostos.

4. Errou a douta decisão, violando, entre o mais, o disposto nos artigos 87º e seguintes da Lei Geral Tributária e art.º 668º CPC.»

**2** – A Fazenda Publica não apresentou contra alegações.

**3** - O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu duto parecer no sentido do não provimento do recurso por não se verificar a invocada omissão de pronúncia.

Sustentou, em síntese, que o tribunal recorrido não conheceu, nem tinha de conhecer, das duas questões submetidas à sua apreciação (errónea quantificação da matéria tributável e falta de verificação dos pressupostos para aplicação dos métodos indirectos) uma vez que julgou não verificado um pressuposto de impugnabilidade dos actos tributários sindicados, consistente na não reclamação atempada para a Comissão de Revisão, nos termos do estatuído no artigo 91º da LGT.

E concluiu que, ao julgar não verificado o referido pressuposto de impugnabilidade, ficou prejudicado o conhecimento das questões de fundo.

**4** – Colhidos os vistos legais, cabe decidir.

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

«1- No âmbito de acção de inspecção à sociedade impugnante, houve lugar à fixação da matéria colectável com recurso a métodos indirectos, nos termos da alínea b) do artigo 87.º e da alínea a) do artigo 88.º da LGT, com fundamento na impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta da matéria tributável, por falta de credibilidade da contabilidade do contribuinte (fls. relatório, fls. 4 e ss. do processo apenso).

2- Pelo ofício n.º 512.1390, datado de 10-12-2008 e recebido a 11-12-2008, foi o Impugnante notificado do relatório final de inspecção tributária (cfr. fls. 2 e 3 do processo apenso).

3- Em 19-01-2009, deu entrada no Serviço de Finanças Guimarães 1, o pedido de revisão da matéria colectável, ao abrigo do artigo 91.º da LGT (cfr. fls. 129 e ss. do processo apenso).

4- O pedido de revisão da matéria colectável foi indeferido liminarmente por despacho do Director de Finanças adjunto da Direcção de Finanças de Braga, datado de 23-01-2009, por ser extemporâneo (cfr. 61 e 62 do processo apenso).

5- Na sequência das correcções efectuadas no âmbito do procedimento inspectivo, a Administração Tributária (AT) emitiu as liquidações de imposto impugnadas».

**6. Do mérito do recurso**

**6.1** As questões trazidas à apreciação deste Tribunal, tal como delimitadas pela alegação de recurso e respectivas conclusões (nos termos dos artigos 660º, n.º 2, 664 e 684, n.ºs 3 e 4, todos do CPC, ex vi, artigo 2, alínea e) e artigo 281º do Código de Procedimento e Processo Tributário) são as seguintes:

a) saber se a sentença recorrida incorreu em omissão de pronúncia quanto à existência ou não dos pressupostos para a tributação através dos métodos indirectos,

b) saber se a sentença recorrida incorreu em erro na aplicação do direito por violação do disposto no artº 87º da Lei Geral Tributária.

A sentença recorrida, conhecendo desde logo dos pressupostos de impugnabilidade dos actos tributários sindicados, considerou que no caso estavam em causa os pressupostos de direito e de facto das liquidações impugnadas, as quais resultaram da aplicação de métodos indirectos de fixação da matéria tributável.

E prosseguindo neste discurso argumentativo, ponderando que, de acordo com o artº 117º, n.º 1 do CPPT, a impugnação dos actos tributários com base em erro na quantificação da matéria tributável ou nos pressupostos de aplicação de métodos indirectos depende de prévia apresentação do pedido de revisão da matéria tributável, concluiu que, não tendo a Impugnante apresentado o referido pedido dentro do prazo legalmente estabelecido, falecia um pressuposto da impugnabilidade dos actos tributários objecto dos presentes autos, pelo que não conheceu do mérito da causa e determinou a extinção da instância.

Inconformada com o sentido de tal decisão vem agora a recorrente alegar em sede de recurso que, tendo invocado a não ocorrência de pressupostos para a tributação através dos métodos indirectos, deveria a sentença ter-se pronunciado sobre a sua ocorrência ou não.

E que só depois da referida pronúncia, e no caso de haver lugar aos pressupostos, referidos, é que a decisão se pronunciaria quanto à necessidade do pedido prévio de revisão da matéria tributável.

Concluindo que, dessa forma, a sentença incorreu em omissão de pronúncia e em erro na aplicação do direito por violação do disposto no artº 87º da Lei Geral Tributária.

Esta argumentação não pode, no entanto, obter provimento, como abaixo se demonstrará.

## 6.2

Nos termos dos arts. 660º n.º 2 e 668º n.º 1 alínea d) do Código de Processo Civil, só ocorre omissão de pronúncia susceptível de demandar a nulidade de sentença ou acórdão, quando o Tribunal deixe de se pronunciar sobre questão submetida pelas partes à sua apreciação e decisão e que se não mostre prejudicada pelo conhecimento e decisão porventura dado a outras.

Como este Supremo Tribunal Administrativo vem entendendo, haverá omissão de pronúncia sempre que o tribunal, pura e simplesmente, não tome posição sobre qualquer questão que devesse conhecer, inclusivamente, não decidindo explicitamente que não pode dela tomar conhecimento – cf. neste sentido Acórdãos de 09.04.2008, recurso 756/07, e de 23.04.2008, recurso 964/06, i [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

Por outro lado e quanto à ordem de julgamento das questões a resolver, resulta do disposto no artº 660º, n.º 1 do mesmo diploma legal que, sem prejuízo do disposto no n.º 3 do artigo 288.º, a sentença conhece, em primeiro lugar, das questões processuais que possam determinar a absolvição da instância, segundo a ordem imposta pela sua precedência lógica.

Numa correcta abordagem da questão importa ainda trazer à colação o disposto nos arts. 117º, n.º 1 do Código de Procedimento e Processo Tributário e do artº 86º, n.º 5 da Lei Geral Tributária que exigem a prévia apresentação de pedido de revisão da matéria colectável como condição da impugnabilidade judicial de actos tributários com base em erro na quantificação ou nos pressupostos da determinação indirecta da matéria tributável.

No caso em apreço a impugnante, e ora recorrente, invocou apenas na petição inicial errónea quantificação da matéria tributável e falta de verificação dos pressupostos para aplicação dos métodos indirectos, não tendo imputado ao acto sindicado quaisquer outros vícios.

A reclamação do acto de fixação da matéria tributável por métodos indirectos, com fundamento em erro nessa fixação ou nos pressupostos da utilização destes métodos, era assim um pressuposto ou condição de procedibilidade da impugnação judicial com esses fundamentos.

E a consequência processual adequada da falta desse pressuposto processual ou condição de procedibilidade, não detectada no despacho liminar, é absolvição da instância, uma vez que estamos perante excepção dilatória que obsta ao conhecimento do mérito da causa (arts. 288.º, n.º 1, alínea e), e 493.º do Código de Processo Civil). (1)

Assim sendo, é manifesto que a circunstância de a sentença recorrida não se ter debruçado sobre a questão da eventual erro nos pressupostos da aplicação dos métodos indirectos ou sobre o eventual erro na quantificação da matéria tributável, não conduz a omissão de pronúncia.

Com efeito, concluindo a decisão recorrida pela não verificação daquela condição de procedibilidade, nada mais haveria que apreciar, não cabendo na lógica da sentença o conhecimento sobre qualquer questão de mérito que tivesse sido suscitada na petição.

Isso mesmo resulta do comando do artº 660º, n.º 1 do Código de Processo Civil, que dispõe quanto à ordem de julgamento das questões a resolver, nos termos do qual a sentença deve conhecer, em primeiro lugar, das questões processuais que possam determinar a absolvição da instância, segundo a ordem imposta pela sua precedência lógica.



Desta sorte não cabia ao Tribunal a quo debruçar-se sobre o alegado erro na quantificação da matéria tributável ou sobre a falta de verificação dos pressupostos para aplicação dos métodos indirectos, mas apenas sobre a referida condição de impugnabilidade judicial de actos tributários sindicados, ficando prejudicado o conhecimento das questões colocadas a jusante desta última.

De tudo o exposto se conclui que não ocorre omissão de pronúncia e, muito menos, erro na aplicação do direito por violação do disposto no artº 87º da Lei Geral Tributária, já que, como se viu, o tribunal a quo, porque entendeu que falecia um pressuposto da impugnabilidade dos actos tributários objecto dos presentes autos, não conheceu sequer do mérito da causa.

Improcedem assim todas as conclusões do recurso.

#### 7. Decisão:

Termos em que, face ao exposto, acordam os juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso e confirmar a sentença recorrida.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 27 de Fevereiro de 2013. — *Pedro Delgado* (relator) — *Ascensão Lopes* — *Valente Torrão*.

---

(<sup>1</sup>) Cf., neste sentido, e na doutrina, Código de Procedimento e Processo Tributário anotado de Jorge Lopes de Sousa, vol. II, pag. 273.

## Acórdão de 27 de Fevereiro de 2013.

### Assunto:

*Derrama. Base de incidência.*

### Sumário:

- I — Face à redacção do artigo 14.º da Lei das Finanças Locais anterior à Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro, sendo aplicável o regime especial de tributação do grupos de sociedades, a **Derrama** deve incidir sobre o lucro tributável do grupo e não sobre o lucro individual de cada uma das sociedades.*
- II — O artigo 14.º, n.º 8, da Lei das Finanças Locais, na redacção que lhe foi dada pelo artigo 57.º da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro (Lei do OE para 2012) é uma norma inovadora e não interpretativa.*

Processo n.º 1241/12-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A..., S. A.

Relatora: Ex.<sup>ma</sup> Sr.<sup>a</sup> Cons.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Dulce Neto.

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

**1.** A FAZENDA PÚBLICA recorre da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Aveiro que julgou procedente a impugnação judicial que a sociedade A....., S.A., deduziu contra a autoliquidação de **Derrama**, no valor de € 34.709,77, apurada na Declaração de Rendimentos, Modelo 22 – Declaração de Grupo de Sociedades, respeitante ao exercício de 2007.

**1.1.** Terminou a sua alegação de recurso com as seguintes conclusões:

1. A douda sentença recorrida anulou a **derrama** autoliquidada na declaração de rendimentos de IRC, respeitante ao exercício de 2008, por considerar que o *quid* dessa mesma **derrama**, quando seja aplicável o regime especial de tributação dos grupos das sociedades, é constituído pelo lucro tributável do grupo.

2. Nos termos da mesma peça decisória, em sede de aplicação do regime especial de tributação dos grupos de sociedades, quando o n.º 1 do art. 14º da Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro, refere que a **derrama** incide sobre o lucro tributável sujeito e não isento de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas, apenas pretende abranger o lucro decorrente da soma de lucros tributáveis e prejuízos fiscais individuais, uma vez que só este se encontra sujeito.

3. O Meritíssimo Juiz *a quo*, na esteira do mesmo entendimento, considera que assumindo a Lei a existência de grupos de sociedades e criando um regime especial de tributação destes, tal terá necessariamente de vigorar em toda a linha, independentemente de poder vir proporcionar resultados mais favoráveis aos sujeitos passivos assim identificados.

4. Com a entrada em vigor da Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro, a **derrama** passou a ser calculada sobre o valor do lucro tributável do IRC, em alternativa a colecta, critério assumido pela Lei n.º 42/1998, que vigorou até ao exercício de 2006.

5. Enquanto que o n.º 1 do artº 18º da Lei n.º 42/1998 estabelecia que a **derrama** incidia sobre a colecta de IRC, o n.º 1 do artº 14º da Lei n.º 2/2007 passou a determinar que a **derrama** recaí sobre o lucro tributável.

6. A alteração ao método de cálculo da **derrama**, consagrada no artº 14º da Lei n.º 2/2007, criou uma nova regra de incidência que conduz à liquidação da **derrama** mesmo na ausência de IRC a pagar, consubstanciando uma verdadeira mudança de paradigma no respectivo cálculo que, no limite, até pode desvirtuar a sua acessoriedade face ao IRC.

7. A **derrama** da LFL de 2008 é claramente um imposto autónomo em relação ao IRC.

8. Na análise do conteúdo dos preceitos legais em confronto, forçoso é recorrer à *ratio legis*, tendo sempre presente que a captação do sentido de uma norma não pode fazer-se de uma forma isolada.

9. Entre os motivos subjacentes a apresentação da Proposta de Lei n.º 92/X, elemento propulsores da actual Lei das Finanças Locais, está o reforço do sistema de financiamento autárquico, assente na diminuição da dependência financeira dos municípios em relação às receitas provenientes do Estado e de algumas entidades privadas, designadamente as oriundas do sector da construção civil. A referida iniciativa legislativa vem, desde logo, ao encontro da garantia institucional da autonomia local, consagrada no n.º 1 do artº 238º da CRP, que obriga as autarquias a dispor de meios financeiros suficientes e autónomos, bem como do gozo de autonomia na gestão desses mesmos meios.

10. A raiz da actual Lei das Finanças Locais, em homenagem ao disposto no n.º 2 do artº 238º da CRP, também convoca os princípios constitucionais do equilíbrio financeiro e da justa repartição. Este último, em particular, aponta para a concretização de medidas legislativas que promovam a coesão económica e social de todo o território, assegurando o crescimento equilibrado de todas as regiões, imperativo constitucional, atento o disposto na alínea d), do artº 81º da Lei Fundamental.

11. A doutrina vertida na dita peça decisória, que considera que o *quid* da **derrama**, quando seja aplicável o regime especial de tributação dos grupos das sociedades, é constituído pelo lucro tributável do grupo, representa, em última instância, um rude golpe aqueles princípios estruturantes da nova lei das Finanças locais, uma vez que sanciona um incompreensível desvio a um dos mais importantes objectivos que presidiram as alterações nela consignadas: evitar que a **derrama** deixasse de ser liquidada quando existissem prejuízos fiscais reportáveis de exercícios anteriores.

12. O *quid* da **derrama**, quando seja aplicável o regime especial de tributação dos grupos das sociedades, não é constituído pelo lucro tributável do grupo, pelo que, no âmbito do referido regime especial de tributação, deverá ser calculada e indicada individualmente por cada uma das sociedades do grupo na sua declaração.

13. Tal entendimento radica no facto de que nas declarações periódicas individuais apresentadas por cada sociedade, apesar de não existir um verdadeiro apuramento de colecta, se verificar o apuramento do lucro tributável, isto é, cada sociedade que compõe o grupo apura um lucro tributável na sua declaração individual.

14. Ou seja, anteriormente à existência do lucro tributável do grupo existe o lucro tributável de cada sociedade, sendo este resultado, de cada sociedade, que o n.º 1 do artº 14º da lei 2/2007 de 15 de Janeiro, invoca para servir de base ao apuramento da **derrama**.

15. Esta é a forma mais directa de fazer corresponder a receita da **derrama** ao Município onde o correspondente rendimento é gerado.

16. No RETGS, os lucros tributáveis de determinadas sociedades podem ser absorvidos pelos prejuízos de outras e vice-versa, sendo que, determinado Município onde está instalada determinada sociedade, que produziu lucro tributável, pode deixar de auferi-lo se o grupo, no seu conjunto, apresentar prejuízo.

17. O regime especial dos grupos, que se projecta na ordem geral, tendo em consideração que o IRC é um imposto estadual, não faz sentido na ordem local da autarquia a que a **derrama** respeita.

18. Os superiores valores colectivos gerais que motivaram a introdução do RETGS não coincidem com os valores que subjazem a qualquer deliberação do lançamento da **derrama**.

19. A autarquia pode, ela própria, conceder isenções totais ou parciais, no que concerne aos impostos e outros tributos próprios (art.º 12º da LFL), ou redução de taxa da **derrama** (n.º 4 do artº 14º da LFL), o que já se compagina com as necessidades exclusivamente locais.

20. Tendo presente que na interpretação da lei funciona a presunção de que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos mais adequados, entendemos, salvo o devido respeito por melhor opinião, que a interpretação sufragada pelo ilustre Julgador não

é aquela que melhor exterioriza o verdadeiro sentido e alcance do n.º 1 do art.º 14º da Lei n.º 2/2007, quanto ao apuramento da **derrama** no âmbito dos grupos de sociedades.

21. A douda decisão recorrida violou assim os dispositivos legais contidos no n.º 1 do art.º 14º da Lei n.º 2/2007, e concomitantemente, os artigos 64º, 112º n.º 6 do CIRC e 11º da Lei Geral Tributária.

1.2. A Recorrida não apresentou contra-alegações.

1.3. O Exmo. Procurador-Geral-Adjunto junto do Supremo Tribunal Administrativo emitiu doudo parecer no sentido de que devia ser negado provimento ao recurso.

1.4. Colhidos os vistos legais dos Exm.ºs Juizes Conselheiros Adjuntos, cumpre apreciar e decidir.

2. Na sentença recorrida deu-se por assente a seguinte factualidade:

A- A Impugnante (A.....) é a sociedade dominante de um Grupo de Sociedades tributado pelo regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades (RETGS) para o exercício de 2008;

B- Em 20-05-2009 a A..... procedeu à apresentação da declaração periódica de rendimentos Modelo 22 - Declaração de Grupo, do exercício de 2008, cuja soma algébrica dos Resultados Fiscais apurou um valor negativo de € 5.851.187,49.

C- Para o efeito autoliquidou, no Campo 364 do Quadro 10, a **Derrama** no valor de € 34.709,77, correspondente à aplicação da taxa de 1,5% sobre o valor do Lucro Tributável individual das sociedades que integram o RETGS.

D- Aquela autoliquidação foi efectuada tomando por base o somatório das derramas calculadas individualmente sobre o respectivo Lucro Tributável de cada uma das sociedades que integram o Grupo no exercício de 2008.

3. A única questão colocada neste recurso é a de saber se padece de erro de julgamento a sentença que julgou procedente o acto de autoliquidação da **Derrama** municipal relativa ao exercício de 2008, cujo sujeito passivo é a sociedade A....., S.A., ora Recorrida, sociedade dominante de um grupo de sociedades tributado pelo Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades (RETGS), em virtude de em tal autoliquidação ter sido tomado em conta o lucro tributável individual de cada uma das sociedades que integravam o aludido Grupo, e não o lucro tributável consolidado.

Contra o assim decidido se insurge a Fazenda Pública, ora Recorrente, alegando que a **Derrama** prevista na Lei das Finanças Locais de 2007 é claramente um imposto autónomo em relação ao IRC, decorrendo de tal autonomia que o *quid* da **Derrama**, quando seja aplicável o RETGS, não é constituído pelo lucro tributável do grupo, devendo a mesma ser calculada e indicada individualmente por cada uma das sociedades do grupo na sua declaração. Na sua óptica, anteriormente à existência do lucro tributável do grupo existe o lucro tributável de cada sociedade, sendo este resultado, de cada sociedade, que o n.º 1 do art.º 14º da Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro, invoca para servir de base ao apuramento da **derrama**.

Trata-se de questão que, reiteradamente, foi colocada, apreciada e decidida neste Supremo Tribunal até à alteração do art.º 14º da Lei n.º 2/2007, de 15.01 (Lei das Finanças Locais) pela Lei n.º 64-B/2011, de 30.12 (Lei do Orçamento do Estado para 2012), dado que esta Lei acrescentou àquele art.º 14º um número 8 que respondeu, de forma inequívoca, à questão nos seguintes termos: «*Quando seja aplicável o regime especial de tributação dos grupos de sociedades, a derrama incide sobre o lucro tributável individual de cada uma das sociedade do grupo, sem prejuízo do disposto no artigo 115º do Código do IRC*».

E a resposta jurisprudencial que, de forma reiterada e pacífica, obteve deste Tribunal foi no sentido de que, à luz do n.º 1 do art.º 14º da Lei de Finanças Locais de 2007, a **derrama** municipal autoliquidada por uma sociedade sujeita ao RETGS incide sobre o lucro tributável do grupo e não sobre o lucro tributável de cada uma das sociedades que o integram. E que o art.º 14º, n.º 8, da Lei das Finanças Locais, na redacção que lhe foi dada pelo artigo 57º da Lei n.º 64-B/2011, de 30.12, é uma norma inovadora e não interpretativa – cfr., entre outros, os acórdãos de 2/02/2011, no proc. n.º 0909/10, de 22/06/2011, no proc. n.º 0309, de 2/05/2012, no proc. n.º 0234/12, de 5/07/2012, no proc. n.º 265/12, de 9/01/2013, no proc. n.º 1302, e de 23/01/2013, no proc. n.º 1301/12.

É essa a posição jurisprudencial que aqui, mais uma vez, se assume e reitera, passando-se, sem mais, à transcrição da fundamentação jurídica em que se alicerçou o acórdão proferido no proc. n.º 2341/12, cujas conclusões da alegação de recurso são absolutamente iguais às formuladas neste recurso.

«A cobrança da **derrama** está prevista no art. 14º (Este normativo foi recentemente alterado pela Lei do Orçamento do Estado para 2012 (Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro), cujo art.º 57º deu nova redacção do seu n.º 8. Porém, como abaixo se verá, entende-se que esta alteração não é aplicável ao caso subjudice, por se tratar de norma inovadora.), n.º 1 da Lei 2/2007, de 15 de Janeiro.

Dispõe o referido normativo que os municípios podem deliberar lançar anualmente uma **derrama**, até ao limite máximo de 1,5% sobre o lucro tributável sujeito e não isento de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC), que corresponda à proporção do rendimento gerado na sua área geográfica por sujeitos passivos residentes em território português que exerçam, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e não residentes com estabelecimento estável nesse território.

A questão controversa nos presentes autos refere-se à base de incidência da **derrama** municipal quando seja aplicável o Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades (RETGS). E isto porque no âmbito do REGTS dispõe o artº 64º, n.º 1 do CIRC, redacção em vigor à data dos factos (artº 70º, n.º 1 da actual redacção) que o lucro tributável do grupo é calculado pela sociedade dominante, através da soma algébrica dos lucros tributáveis e dos prejuízos fiscais apurados nas declarações periódicas individuais de cada uma das sociedades pertencentes ao grupo.

Ora existência da **derrama** está condicionada à existência do imposto principal (IRC). Trata-se assim de um imposto acessório que acresce ao imposto principal, de cuja existência prévia depende (cf. neste sentido Manuel Henrique de Freitas Pereira, *Fiscalidade*, 3ª edição, pag. 55, e ainda os Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 17.10.2001, recurso 025203 e de 23.09.1992, recurso 014380, in [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)).

É da sua natureza de imposto acessório que decorre a forma de cálculo da **derrama**.

Assim os impostos acessórios ou são calculados sobre a colecta do imposto principal (os chamados adicionais) ou então calculam-se sobre a matéria colectável (designados por adicionais cf. ob. cit., pag. 55).

No caso do novo regime do artº 14º da Lei das Finanças Locais a **derrama** passou a incidir, até ao limite máximo de 1,5% sobre o lucro tributável sujeito e não isento de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas deixando de incidir sobre a colecta, ou seja deixou de ser um adicional ao IRC para passar a ser um adicional (Ver neste sentido Rui Duarte Morais, *Passado, Presente e Futuro da Derrama*, revista *Fiscalidade*, n.º 38, pags. 109 e segs., e Sérgio Vasques, *o Sistema de Tributação Local e a Derrama*, *Fiscalidade*, pag. 121.).

Mas não perdeu, por isso, a característica de imposto acessório, na medida em que carece de autonomia e depende do imposto principal – cf. Américo Fernando Brás Carlos, *Impostos, Teoria Geral*, 3ª ed., págs. 64 e 65.

Assim mantendo a **derrama** contornos de imposto acessório do IRC, e não resultando da Lei das Finanças Locais (na redacção então em vigor) regras específicas de apuramento da respectiva base de incidência nos casos de aplicação do RGTDS, haverá que seguir para o respectivo cálculo as regras do imposto principal (IRC).

Também neste sentido se vem pronunciando, de forma unânime, este Supremo Tribunal Administrativo, nomeadamente nos acórdãos 909/10 de 02.02.2011 e 309/11 de 22.06.2011, cuja jurisprudência sufragamos e passaremos a acompanhar de perto.

Como se disse neste último aresto, «não obstante a autonomização acima assinalada em relação à incidência, à colecta e à taxa do IRC, a **derrama** continua, todavia, a depender do regime do IRC em todos os outros campos que definem a sua relação jurídica tributária.

Com efeito, além de remeter expressamente para o IRC na definição da sua base de incidência e dos seus sujeitos passivos, o regime da **derrama** é omissivo quanto a regras próprias de determinação da matéria colectável, liquidação, pagamento, obrigações acessórias e garantias, para elencar apenas aquelas em que tradicionalmente se analisa a relação jurídica tributária.

Ora, como sustenta Manuel Anselmo Torres, a propósito da relevância dos prejuízos fiscais na matéria colectável da **derrama**, in *Fiscalidade* n.º 38, a fls. 159, a única via para integrar essas lacunas consiste em aplicar à **derrama** o regime previsto para o IRC.

Na verdade, como refere o autor citado, só o CIRC nos permite concluir, por exemplo, que a **derrama** deve ser objecto de autoliquidação e paga até ao fim do 5.º mês seguinte ao fim do período de tributação.

E o mesmo deverá, quanto a nós, suceder no caso de grupos de sociedades. Prevendo o CIRC, nos seus artigos 69.º a 71.º, um regime especial de tributação dos grupos de sociedades, situação em que se encontra a impugnante, ora recorrida, e tendo esta optado, como a lei lhe faculta, pela aplicação desse regime para determinação da matéria colectável em relação a todas as sociedades do grupo, a determinação do lucro tributável, para efeitos de IRC, é apurada através da soma algébrica dos lucros tributáveis e dos prejuízos fiscais apurados nas declarações individuais das sociedades que pertencem ao grupo.

É, assim determinado o lucro tributável para efeito de IRC, está necessariamente encontrada a base de incidência da **derrama**.

Tal entendimento, sufragado na decisão recorrida, é o que melhor se harmoniza com os preceitos legais aplicáveis e em nada desvirtua os fins que a LFL pretende alcançar ou ofende qualquer norma ou princípio constitucional, designadamente os mencionados pela recorrente na conclusão 9 das suas alegações.»

Em face do exposto forçoso será concluir que nos casos em que esteja em causa a aplicação do RTGS a base de incidência da **derrama** para os efeitos do artigo 14.º n.º 1 da Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro (redacção então em vigor), será o lucro resultante da soma de lucros tributáveis e prejuízos fiscais individuais (resultado agregado), uma vez que apenas este se encontra sujeito a IRC (artº 64º, n.º 1 do CIRC).

A sentença recorrida, que assim decidiu, merece, pois, ser confirmada, pelo que se negará provimento ao recurso.

4.3 Da não aplicação ao caso subjudice da nova redacção do n.º 8 do art.º 14.º, da Lei das Finanças Locais.

É certo que o art.º 57º da Lei do Orçamento do Estado para 2012 (Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro) alterou a redacção do n.º 8 do art.º 14.º, da Lei das Finanças Locais, passando esta norma a prever que “quando seja aplicável o regime especial de tributação dos grupos de sociedades, a **der-rama** incide sobre o lucro tributável individual de cada uma das sociedades do grupo, sem prejuízo do disposto no artigo 115.º do Código do IRC”.

Trata-se, porém de norma claramente inovadora que não se aplica ao caso subjudice em que está em causa o exercício de 2007.

Só se a lei fosse interpretativa é que aplicaria a factos passados. E se o fosse, por certo o legislador não deixaria de o fazer constar do respectivo texto, dizendo que se tratava de uma norma interpretativa.

Mas não o fez, nem se surpreende no texto da Lei do Orçamento de 2012 ou no referido n.º 8º do art.º 14º da Lei das Finanças Locais qualquer referência ao carácter interpretativo da norma ou a qualquer controvérsia gerada pela solução de direito anterior.

Trata-se certamente de opção legislativa diversa, quiçá motivada pela necessidade de arrecadar receitas imposta pela conjuntura económica, dado que a interpretação possível da norma na sua redacção anterior, acolhida pela jurisprudência unânime deste Supremo Tribunal Administrativo, tinha como consequência uma poupança fiscal significativa para os grupos de sociedades em que co-existissem sociedades com lucro tributável e sociedades com prejuízo fiscal.

Ora, como refere Baptista Machado (Introdução ao Direito e ao Discurso legitimador, pág. 247) “... para que a lei nova possa ser interpretativa, de sua natureza, é preciso que haja matéria para interpretação. Se a regra de direito era certa na legislação anterior, *ou se a prática jurisprudencial que lhe havia de há muito sido atribuído um determinado sentido, que se mantinha constante e pacífico, a lei nova que venha resolver o respectivo problema jurídico, em termos diferentes, deve ser considerada uma lei inovadora*”. Neste contexto, sendo a jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo pacífica, em sentido aliás inverso ao consagrado na lei nova, haveremos de concluir que não estamos perante um lei interpretativa mas sim perante uma lei inovadora, portanto, com aplicação apenas para o futuro – art. 12º do CC.».

Termos em que improcedem todas as conclusões da alegação de recurso.

4. Pelo exposto, acordam os Juízes Conselheiros do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso e manter a sentença recorrida.

Custas pela Recorrente.

Lisboa, 27 de Fevereiro de 2013. — *Dulce Manuel Neto* (relatora) — *Isabel Marques da Silva* — *Lino Ribeiro*.

## Acórdão de 27 de Fevereiro de 2013.

### Assunto:

*Oposição à execução fiscal. Portagens rodoviárias. Cobrança de créditos de natureza não tributária. Processo de execução fiscal. Tribunal competente.*

### Sumário:

- I — *A cobrança de créditos de natureza não tributária, como é o caso das prestações pecuniárias devidas ao Instituto de Infra-Estruturas Rodoviárias, I. P., através do processo de execução fiscal, depende de haver fundamento legal expreso o que acontece por força do estabelecido no artigo 17.º-A aditado à Lei n.º 25/2006, de 30 de Junho, pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro.*
- II — *Para além deste fundamento legal especialmente plasmado, a execução coerciva da dívida em causa sempre estaria legitimada, por força da aplicação da regra geral do artigo 155.º, n.º 1, do CPA, uma vez que o processo de execução em causa tem em vista o pagamento de prestação pecuniária que deve ser paga a «uma pessoa colectiva pública, ou por ordem desta», caindo, desta forma, na previsão daquele preceito.*

Processo n.º 1242/12-30.  
 Recorrente: Fazenda Pública.  
 Recorrido: A...  
 Relatora: Ex.<sup>ma</sup> Sr.<sup>a</sup> Cons.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Fernanda Maçãs.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

### I-RELATÓRIO

1. A....., com os sinais dos autos, deduziu oposição à execução fiscal relativa a coima aplicada pelo Instituto de Infra-Estruturas Rodoviárias – IP, no Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria que, por decisão proferida em 28 de Junho de 2012, julgou o Tribunal incompetente, em razão da matéria.

2. Não se conformando com tal decisão, a **FAZENDA PÚBLICA** interpôs recurso para a secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, apresentando as suas **Alegações**, com as seguintes **Conclusões**:

“A) O Tribunal a quo julgou-se incompetente, em razão da matéria, para conhecer a oposição à execução, por contraordenação de 2009 e respectiva coima aplicada pelo INIR, a que os autos respeitam.

B) Sucede que a Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2011), procedeu no seu artigo 175º a aditamento à Lei n.º 25/2006, de 30 de Junho, tendo introduzido o artigo 17º-A:

«1. Compete ao Instituto de Infra-Estruturas Rodoviárias, I.P., adoptar as medidas necessárias para que, quando não ocorra o não pagamento em conformidade com o disposto no artigo 16.º, haja lugar à execução do crédito composto pela taxa de portagem, coima e custos administrativos, a qual segue, com as necessárias adaptações, os termos dos artigos 148.º e seguintes do Código do Procedimento e de Processo Tributário.

2. As entidades referidas no n.º 1 do artigo 11.º da presente lei preparam e remetem, para emissão, o título executivo ao Instituto de Infra-Estruturas Rodoviárias, I. P., que exerce as funções de órgão de execução a quem compete promover a cobrança coerciva dos créditos referidos no número anterior.» (sublinhados nossos)

C) Estabelece também o n.º 3 do artigo 175º da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, que tal regime aplica-se a todos os processos executivos que se iniciem após 1 de Janeiro de 2011, independentemente do momento em que foi praticado o facto que motivou a aplicação de sanção contraordenacional.

D) A Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, previu uma autorização legislativa para a aprovação de um regime especial de execução dos créditos de que o INIR seja titular; o qual, não tendo sido aprovado, leva à aplicação do estabelecido no artigo 17º-A da Lei n.º 25/2006, de 30 de Junho, no que respeita ao recurso ao regime processual do CPPT, designadamente os artigos 148º e seguintes.

E) O processo executivo em causa tem como base um título executivo — certidão de dívida — emitido pelo INIR, IP, enquanto órgão de execução, tendo, por carta precatória, solicitado à AT, nos termos dos artigos 185.º e 186.º do CPPT, a realização de actos executórios subseqüentes à emissão do título executivo.

F) Os Tribunais Judiciais são os tribunais comuns em matéria cível e criminal e exercem jurisdição em todas as áreas não atribuídas a outras ordens judiciais, de acordo com o disposto nos artigos 211.º, n.º 1, e 213.º da Constituição da República Portuguesa, o que não é o caso dos autos.

G) Acresce que, ao contrário do que resulta da decisão a quo, o artigo 148.º do CPPT estabelece que poderão ser cobradas mediante processo de execução fiscal outras dívidas ao Estado e a outras pessoas colectivas de direito público que devam ser pagas por força de ato administrativo, desde que exista previsão legal expressa, o que claramente se verifica com a introdução do artigo 17º-A à Lei n.º 25/2006, de 30 de Junho.

H) Os Tribunais Judiciais têm-se vindo a declarar materialmente incompetentes nos processos de cobrança coerciva do crédito composto pelas taxas de portagem, coima e custos administrativos.

I) Destarte, tomando em conta o invocado, impunha-se que o Tribunal a quo tivesse feito prosseguir o processo de oposição, julgando-se materialmente competente para o conhecimento do mérito da causa.

Termos em que, e nos mais de Direito aplicável, deverá ser dado integral provimento ao presente recurso, julgando-o procedente, por provado e, em consequência, revogada a sentença de que se recorre, assim fazendo, V. Exas., Venerandos Conselheiros, a costumada JUSTIÇA!”

3. Não foram apresentadas **Contra-alegações**.

4. O Ministério Público, junto do STA, emitiu douto Parecer, onde se pode ler, entre o mais, que:

“(…)

Compete ao Instituto das Infra-Estruturas Rodoviárias promover a instauração da respectiva execução a qual segue, com as necessárias adaptações, os termos do processo de execução fiscal (art.17º-A Lei nº25/2006, 30 junho aditado pelo art.175º Lei n.º 55- A/2010,31 dezembro -Lei OGE 2011)

*Este regime aplica-se a todos os processos iniciados após 1 janeiro 2011, independentemente do momento em que foi praticado o facto que motivou a aplicação da sanção contraordenacional (art. 175º n.º3 Lei n.º 55-A/2010, 31 dezembro)*

*O processo de execução fiscal visa a cobrança coerciva de coimas aplicadas em processo de contra-ordenação tributária (art. 65º n.º1 RGIT; art. 148º n.º1 al.b) CPPT)*

*Nos casos e termos expressamente previstos na lei poderão ser cobradas mediante processo de execução fiscal dívidas a pessoas colectivas de direito público (caso de Instituto de Infra-Estruturas Rodoviárias, I.P.) que devam ser pagas por força de acto administrativo (art. 148º n.º2 alínea a) CPPT)*

*2. Embora a questão não seja de solução líquida, propendemos ao entendimento de que a incompetência do tribunal tributário pode constituir fundamento de oposição à execução fiscal, na medida em que a declaração de incompetência põe termo ao processo no tribunal onde corre a execução (cf. neste sentido Jorge Lopes de Sousa Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado 5ª edição Volume II 2007 anotação 44. ao art. 204º p. 370)*

### **CONCLUSÃO**

***O recurso merece provimento***.” (...)”.

5. Colhidos os vistos legais, cumpre apreciar e decidir.

## **II- FUNDAMENTOS**

### **1-DE FACTO E DE DIREITO**

1. A....., no âmbito do processo de execução fiscal n.º 1350201101085379, que corre contra si, na sequência de dívida resultante da condenação em coima pelo ‘instituto de Infra-Estruturas Rodoviárias — IP’ (INIR), deduziu **oposição** à execução, no Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria, alegando, em síntese, a prescrição do procedimento e a prescrição da coima.

O Mmº Juiz “a quo” proferiu despacho liminar concluindo pela incompetência, em razão da matéria, não recebendo a oposição.

Para tanto, ponderou, entre o mais, que:

- “(...) O TAF, porém, como a AT, não têm competência material, para conhecer desta matéria, porque o INIR e a DGCI, pelo menos em 2009, não tinham qualquer norma legal, que lhes permita, por protocolo/acordo [que neste processo não consta junto, como devia, e não se percebe porquê] definir a competência legal deste tribunal) e da AT, e subtrair o processo do foro legal dos tribunais comuns. Vejamos.

- “(...) O regime aplicável às coimas é o do RGIT, subsidiariamente [artigo 3º do RGIT] o RGCO, que remete [artigos 32 e 41] para o CP e o CPP, respectivamente.

- “(...) O PEF por coima, previsto no artigo 65, do RGIT, foi ali consagrado por razões de economia processual, de meios e esforços, para melhor assegurar a defesa e a paz jurídica do arguido em processo de CO tributário, a que a sanção/coima está umbilicalmente ligada.

- “(...) O artigo 65-1, do RGIT, dispõe que «As coimas aplicadas em processo de contra-ordenação tributário são cobradas coercivamente em processo de execução fiscal». Assim, só é cobrável através de PEF a coima/pena aplicada «em processo de contra-ordenação tributária». Este artigo 65, do RGIT, remete-nos, entre o mais, para o artigo 148 do CPPT, onde regula o PEF.

- “O artigo 148-1, do CPPT, dispõe que «O processo de execução fiscal abrange a cobrança coerciva das seguintes dívidas: a) Tributos, incluindo impostos aduaneiros, (...) b) Coimas e outras sanções pecuniárias fixadas em decisões, sentenças ou acórdãos relativos a contra-ordenações tributárias, salvo quando aplicadas pelos tribunais comuns.

- [A Lei 3-B/2010, de 28/4 aditou a seguinte alínea: «c) Coimas e outras sanções pecuniárias decorrentes da responsabilidade civil determinada nos termos do Regime Geral das Infracções Tributárias.»).

- Daqui resulta que o PEF apenas se aplica a «contra-ordenações tributárias». A alínea c), aditada em 2010, respeitará fundamentalmente às coimas e outras sanções revertidas para o devedor subsidiário, nos termos do artigo 8º do RGIT.

- Se a coima for de natureza não tributária, a impugnação judicial da condenação é feita, nos termos do artigo 59, do RGCO, para o tribunal comum. Se a coima for de natureza fiscal a impugnação da decisão condenatória é feita nos termos do artigo 80, do RGIT.

- “(...) Não existia, pois, qualquer norma a atribuir competência aos TAF ou sequer à AT; e, seguindo-se o RGCO a competência material da impugnação e da execução, esta aqui em jogo, era dos tribunais comuns e não da AT e respectivo TAF. “(...)”.

Contra este entendimento vem o presente recurso, pugnando a Fazenda Pública pela competência dos Tribunais Administrativos e Fiscais, por força da aplicação da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2011), que procedeu, no seu artigo 175º, ao aditamento do art. 17º-A à Lei n.º 25/2006, de 30 de Junho.

Em face do exposto, a questão central a decidir traduz-se em saber se o Mmº Juiz “a quo” incorreu em erro de julgamento ao concluir pela incompetência do Tribunal recorrido em razão da matéria para conhecer da oposição em causa.

2. Como ficou dito, o Mmº Juiz “a quo” concluiu que são os tribunais comuns os competentes para apreciar a matéria em questão, não havendo “suporte legal para o presente processo de execução de coima seguir o PEF do artigo 65º, do RGIT e 148º, n.º 1, alínea b), do CPPT, nem de onde resulte a competência material do TAF, pelo que, este tribunal é incompetente em razão da matéria”.

Acontece que, salvo o devido respeito, não assiste razão ao Mmº Juiz “a quo”, porquanto, embora estando em causa a execução por dívida resultante de aplicação de coima de natureza não tributária, a verdade é que existe fundamento legal para tal.

Vejamos.

Como refere a recorrente, a Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2011), procedeu, no seu artigo 175º, ao aditamento do art. 17º-A, à Lei n.º 25/2006, de 30 de Junho, que dispõe como se segue:

“1. Compete ao Instituto de Infra-Estruturas Rodoviárias, I.P., adoptar as medidas necessárias para que, quando não ocorra o não pagamento em conformidade com o disposto no artigo 16.º, haja lugar à execução do crédito composto pela taxa de portagem, coima e custos administrativos, a qual segue, com as necessárias adaptações, os termos dos artigos 148.º e seguintes do Código do Procedimento e de Processo Tributário.

2. As entidades referidas no n.º 1 do artigo 11.º da presente lei preparam e remetem, para emissão, o título executivo ao Instituto de Infra-Estruturas Rodoviárias, I. P., que exerce as funções de órgão de execução a quem compete promover a cobrança coerciva dos créditos referidos no número anterior.”

Por sua vez, estabelece o n.º 3 do art. 175º da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, que tal regime se aplica “a todos os processos executivos que se iniciem após 1 de Janeiro de 2011, independentemente do momento em que foi praticado o facto que motivou a aplicação de sanção contraordenacional”.

Em conformidade com o exposto, o Instituto das Infra-Estruturas Rodoviárias, IP., (INIR) ao abrigo do disposto no art. 162º, alínea b), e 163º do CPPT, emitiu a certidão “de dívida” de fls... 11 ss. dirigida ao Serviço de Finanças de Caldas da Rainha para instauração de processo de “execução para cobrança coerciva de dívida certa, líquida e exigível, e do seu acrescido, de acordo com o disposto no art. 17º-A da Lei n.º 25/2006, de 30 de Junho”, em que é executado A.....

Quanto à dívida, pode ler-se na referida certidão:

“Natureza: Taxa de portagem, coima e custos administrativos, decorrentes da prática de contra-ordenação prevista na Lei n.º 25/2006, de 30 de Junho, pelo não pagamento ou pelo pagamento viciado de taxas de portagem em infra-estruturas rodoviárias.

Proveniência: Por deliberação do Conselho Directivo do InIR, I.P., de 09-02-2010, no âmbito do processo de contra-ordenação n.º 100920072, o(a) Executado(a) foi condenado(a) ao pagamento da quantia global de € 197,55, que abrange os valores da taxa de portagem (€11,55), da coima (€173,25) e dos custos (€12,75), por ter transposto, através de via reservada a aderentes a sistema electrónico de cobrança de portagens, sem que o veículo utilizado estivesse a esse sistema associado, por meio de contrato de adesão válido/em incumprimento das condições de utilização prevista no contrato de adesão ao referido sistema, por falta ou deficiente colocação do equipamento no veículo/por falta de validação do equipamento nos termos contratualmente acordados/por o meio de pagamento associado ao equipamento não ser válido/por a conta bancária associada ao mesmo se encontrar desprovida de saldo que permita o débito da taxa de portagem devida.

Notificada e tornada definitiva a decisão administrativa, e não tendo o (a) Executado(a) procedido ao pagamento da quantia devida, passou-se à cobrança coerciva dos créditos em causa”.

Montante: €197, 55

Data em que começaram a vencer-se juros de mora: 29-05-2010

Valor sujeito a juros de mora: €24,3”.

Ora, emitida e remetida ao órgão de execução fiscal a referida certidão de dívida a mesma constitui título executivo, nos termos e para os efeitos do disposto no art. 162º, alínea a), do CPPT, tendo o INIR, IP., por carta precatória solicitado à Administração Tributária a realização de todos os actos executórios subsequentes à emissão do título executivo.

Como refere a recorrente, na ausência de criação de procedimento específico para o efeito, a execução há-de regular-se nos termos gerais, com base no consagrado no art. 148º do CPPT.

Com efeito, dispõe o referido preceito que o processo de execução é aplicável, entre o mais, a “Outras dívidas ao Estado e a outras pessoas colectivas de direito público que devam ser pagas por força de acto administrativo.”

Em anotação a este preceito, JORGE LOPES DE SOUSA <sup>(1)</sup> pondera que “A cobrança de créditos de natureza não tributária”, como é o caso, “através do processo de execução fiscal depende sempre da existência de lei expressa que preveja tal forma de cobrança, como resulta do corpo do n.º 2 deste artigo.

Relativamente às dívidas que devam ser pagas por força de acto administrativo, existe norma de carácter geral que autoriza a utilização do processo de execução fiscal, que é o art. 155º, n.º 1, do CPA, em que se estabelece que «quando por força de um acto administrativo devam ser pagas a uma



pessoa colectiva pública, ou por ordem desta, prestações pecuniárias, seguir-se-á, na falta de pagamento voluntário no prazo fixado, o processo de execução fiscal regulado no Código de Processo Tributário».

Aplicando o exposto ao caso em apreço, temos, em primeiro lugar, que existe o fundamento legal exigido no corpo do n.º 2 do art. 48º do CPPT, e que é, como vimos, a Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro.

Para além deste fundamento legal especialmente plasmado, a execução coerciva da dívida em causa sempre estaria legitimada, por força da aplicação da regra geral do art. 155º do CPA, uma vez que o processo de execução em causa tem em vista o pagamento de prestação pecuniária, que deve ser paga a “uma pessoa colectiva pública, ou por ordem desta”, caindo, desta forma, na previsão do n.º 1 daquele preceito do CPA.

Finalmente, como alega a recorrente, o regime instituído pela Lei n.º 55-A/2010 aplica-se a todos os processos iniciados após 1 Janeiro 2011, independentemente do momento em que foi praticado o facto que motivou a aplicação da sanção contraordenacional, nos termos do disposto no art. 175º, n.º 3, daquele diploma.

Em suma, por tudo o que vai exposto, assiste razão à recorrente quando afirma a competência dos Tribunais Administrativos e Fiscais para conhecer os litígios derivados da execução coactiva das dívidas que devam ser pagas ao INIR, IP., por força da aplicação do regime resultante do art. 17º-A, preceito aditado pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, à Lei n.º 25/2006, de 30 de Junho.

Termos em que, a sentença recorrida que decidiu em sentido diverso deve ser revogada, dando-se provimento ao recurso, impondo-se, nesta sequência, que os autos baixem à 1ª instância para que, se a tal nada mais obstar, seja conhecido o mérito da oposição.

### III- DECISÃO

Face ao exposto, os Juízes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, conceder provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida e ordenar que os autos regressem à 1ª instância para aí prosseguirem, se a tal nada mais obstar.

Sem custas.

Lisboa, 27 de Fevereiro de 2013. — *Fernanda Maçãs* (relatora) — *Casimiro Gonçalves* — *Francisco Rotheres*.

(<sup>1</sup>) Cfr. *Código de Procedimento e de Processo Tributário*, 6ª ed., Áreas Editora, 2011, Lisboa, vol. III, p. 32.

## Acórdão de 27 de Fevereiro de 2013.

### Assunto:

*Taxa de justiça. Aplicação da lei no tempo.*

### Sumário:

- I — *Por força da norma que, sob o n.º 2, foi aditada ao artigo 15.º do Regulamento das Custas Processuais pela Lei n.º 7/2012, de 13 de Fevereiro, as partes que beneficiam de dispensa do prévio pagamento da taxa de justiça, independentemente de condenação a final, devem ser notificadas com a decisão que decida a causa principal, ainda que susceptível de recurso, para efectuar o seu pagamento no prazo de 10 dias.*
- II — *Essa regra aplica-se não só aos processos iniciados após a entrada em vigor da Lei n.º 7/2012 (em 29 de Março de 2012) como a todos os processos pendentes nessa data (n.º 1 do artigo 8.º).*
- III — *Não obsta à aplicação da referida regra aos processos pendentes o n.º 9 do artigo 8.º da Lei n.º 7/2012, norma que apenas se destina a obviar a que aqueles que haviam beneficiado do diferimento do pagamento da taxa de justiça e que, por força do novo regime introduzido no Regulamento das Custas Processuais pela Lei n.º 7/2012 deixaram de beneficiar, fossem compelidos, após a entrada em vigor desta Lei e por força da sua aplicabilidade aos processos pendentes, ao pagamento de imediato da taxa de justiça.*

Processo n.º 1379/12-30.

Recorrente: Subdirector Geral dos Impostos.

Recorrido: A.....

Relatora: Ex.<sup>ma</sup> Sr.<sup>a</sup> Cons.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Dulce Neto.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

A....., com os demais sinais dos autos, interpôs em 14 de Julho de 2006, no Tribunal Administrativo e Fiscal de Castelo Branco acção administrativa especial contra acto praticado pelo Exm.º Senhor Subdirector Geral dos Impostos, acção que foi julgada improcedente por sentença proferida em 29 de Maio de 2012, a fls. 53 a 56 dos autos.

A Secretaria do TAF de Castelo Branco notificou o Exm.º Senhor Subdirector Geral dos Impostos (doravante Entidade Recorrida) da aludida sentença e ainda para, no prazo de 10 dias, efectuar o pagamento da taxa de justiça devida nos termos do disposto no n.º 2 do artº 15º do Regulamento das Custas Processuais, na redacção dada pela Lei n.º 7/2012, de 13 de Fevereiro.

Por requerimento de fls. 64 a 68 dos autos, a Entidade Recorrida pediu ao Meritíssimo Juiz do TAF de Castelo Branco a clarificação da sua responsabilidade pelo pagamento da taxa de justiça, tendo em conta o regime de salvaguarda estabelecido no n.º 9 do artigo 8.º da Lei n.º 7/2012, de 13 de Fevereiro, regime de salvaguarda esse que, na sua óptica, impõe a aplicação a esta acção, pendente à data da entrada em vigor desta Lei, das regras constantes do Regulamento das Custas Processuais na versão anterior às alterações introduzidas por esta Lei e que autorizavam que a parte vencedora não tenha de proceder, a final, à liquidação da taxa de justiça de cujo pagamento prévio fora dispensada.

Por decisão proferida a fls. 71 e 72, o Meritíssimo Juiz decidiu que a notificação em causa tinha sido correctamente realizada.

É contra essa decisão que reage a Entidade Recorrida através do presente recurso, cujas alegações se encontram rematadas com as seguintes conclusões:

I. No caso dos autos, a vexatia quaestio reconduz-se a saber se nas situações em que se verifica dispensa de pagamento prévio de taxa de justiça, nos termos da alínea a) do artigo 15º do RCP, se aplica aos processos pendentes – anteriores à entrada em vigor da Lei 7/2012, de 13 de Janeiro, portanto – o regime estatuído no n.º 2 do artigo 15º do RCP, não obstante o regime de aplicação da lei no tempo ínsito no n.º 9 do artigo 8.º do mesmo diploma legal.

II. A questão suscitada reclama uma uniformidade de entendimento, por parte dos Tribunais e das Secretarias Judiciais, relativamente à aplicação da Lei 7/2012 de 13 de Janeiro.

III. No caso dos autos, pugnou o Meritíssima Juiz a quo, pelo entendimento de que o n.º 2 do artigo 15º da Lei 7/2012, de 13 de Janeiro, é aplicável aos processos pendentes, e por esse efeito as entidades que se encontravam dispensadas de pagamento teriam de proceder ao pagamento da taxa de justiça, descurando por completo o regime de salvaguarda consignado no art. 8.º n.º 9 do RCP constante da mencionada lei.

IV. Destarte, não foi esse o entendimento perfilhado pelo Tribunal Central Administrativo Norte, no âmbito do Proc. n.º 607/11.BEAVR e do Proc. n.º 3428/11.BEPRT, o qual considerou, por despacho, dar sem efeito a notificação para pagamento e a respectiva guia.

V. Entende ainda o Recorrente que o entendimento perfilhado pelo Meritíssimo Juiz a quo não é consentâneo com o regime de salvaguarda consagrado no n.º 9 do art. 8.º da Lei 7/2012 de 13 de Janeiro.

VI. Os presentes autos tiveram início com a interposição da presente acção administrativa especial em 14.06.2006, sendo-lhes, por tal, inicialmente aplicável o Código das Custas Judiciais na redacção introduzida pela Lei n.º 60-A/2005, de 30.12, contudo tal diploma viria a ser revogado pelo Dec.Lei n.º 34/2008, de 26 de Fevereiro, consubstanciado no Regulamento das Custas Processuais (RCP)

VII. O Recorrente encontrava-se dispensada do pagamento prévio de taxa de justiça atento o estatuído na alínea a) do n.º 1 do art. 29º do CCJ e da alínea a) do artigo 15º do RCP.

VIII. A dispensa de pagamento prévio da taxa de justiça permite que a parte que dela beneficie pratique os actos processuais devidos sem necessidade de pagamento (prévio) dos montantes que, nos termos do regulamento de custas, se mostram devidos pelo impulso, isto sem prejuízo, obviamente, de a parte dispensada poder vir a ser condenada, a final, ao pagamento das custas processuais (onde a taxa de justiça se inclui – cf. artigo 447º n.º 1 do CPC e artigo 3.º n.º 1 do RCP) que sejam da sua responsabilidade.

IX. A introdução do n.º 2 do art. 15º do RCP pela Lei 7/2012, de 13 de Janeiro, veio a proceder à alteração no pagamento da taxa de justiça para as entidades que dela se encontravam dispensadas, independentemente da condenação a final e ainda que susceptíveis de recurso.

X. Todavia, a mencionada lei veio de igual modo a salvaguardar o regime anterior, aos processos que se encontrem pendentes.

XI. Ou seja, a Lei 7/2012, de 13 de Janeiro, estabeleceu uma salvaguarda para as entidades que se encontram dispensadas de pagamento prévio de taxa de justiça, mantendo a solução preconizada no âmbito das alterações legislativas anteriores, que prevêm o pagamento dessas entidades a final.

XII. Logo, e em face desta cláusula de salvaguarda aplicável às entidades dispensadas de pagamento prévio de taxa de justiça - como no caso da Recorrente, consagrado no disposto no n.º 9 do art. 8.º da Lei 7/2012 de 13 de Janeiro, afere-se que o referido despacho procede violação dos referidos preceitos legais, não se vislumbrando conformidade legal, à exigência, de pagamento da taxa de justiça correspondente ao impulso processual (oposição) apresentado de forma a obstaculizar a pretensão formulada pelos Recorridos.

XIII. Esta mesma conclusão é corroborada pelo recém-publicado Parecer n.º 41/2011, emitido pelo Conselho Consultivo da Procuradoria-Geral da República.

XIV. Assim, o douto despacho dos autos que, sancionando o procedimento da Secretaria Judicial, determina ao ora recorrente o pagamento de taxa de justiça, é violador das aludidas normas e como tal, deve ser revogado e substituído por outro que determine não haver lugar, no caso dos autos, ao pagamento da taxa de justiça.

1.2. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.3. O Exmo. Procurador-Geral-Adjunto deste Tribunal emitiu o douto parecer de fls. 106/107, onde, em suma, defende que o recurso merece provimento, por dever ser sufragada a doutrina emitida pelo Parecer n.º 40/2011 do Conselho Consultivo da Procuradoria-Geral da República, em detrimento da posição que tem vindo a ser adoptada, de forma reiterada, pelo Supremo Tribunal Administrativo e vertida, designadamente, nos acórdãos proferidos em 23.05.2012 e em 10.10.2012, nos processos n.ºs 246/12 e 906/12, respectivamente.

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

2. A questão colocada no presente recurso consiste em saber se decisão recorrida incorreu em erro de julgamento em matéria de direito ao considerar que o n.º 2 do artigo 15º da Lei n.º 7/2012, de 13 de Fevereiro, que entrou em vigor em 29 de Março de 2012 (diploma que procedeu à sexta alteração do Regulamento das Custas Processuais), é aplicável aos processos pendentes à data da sua entrada em vigor – como acontece com a presente acção - e, por esse efeito, a entidade que se encontrava dispensada de pagamento prévio de taxa de justiça – Entidade Recorrida – foi, e bem, notificada conjuntamente com a sentença para efectuar o pagamento da taxa de justiça no prazo de 10 dias, por esta ser devida independentemente de quem obtém vencimento na causa e de quem é condenado em custas a final.

A ora Recorrente entende que não deve ser aplicado a este processo judicial o actual regime do Regulamento das Custas Processuais (RCP), aprovado pela referida Lei n.º 7/2012, já que o processo teve início antes da sua entrada em vigor. Na sua óptica, e em face do regime de salvaguarda contido no n.º 9 do art.º 8.º dessa Lei, terá de aplicar-se o regime contido no Regulamento da Custas Processuais na redacção anterior, o qual só estabelecerá o dever de pagamento da taxa de justiça a final, no caso de não obter ganho de causa.

Deste modo, e sabido que a referida Lei n.º 7/2012 introduziu o referido n.º 2 ao art. 15º do RCP, no sentido de que «2- *As partes dispensadas do pagamento prévio de taxa de justiça, independentemente de condenação a final, devem ser notificadas, com a decisão que decida a causa principal, ainda que susceptível de recurso, para efectuar o seu pagamento no prazo de 10 dias*», estabelecendo, assim, de forma inequívoca, que o pagamento de taxa de justiça pelas entidades que se encontram dispensadas do seu prévio pagamento deve ser efectuado no prazo de 10 dias contados da notificação da decisão da causa principal, independentemente de condenação a final nas custas dessa causa e independentemente do trânsito em julgado da decisão, a questão que se coloca é a de saber se este novo regime é aplicável aos processos pendentes à data da sua entrada em vigor, caso em que não poderá merecer censura a decisão recorrida. Só no caso de se concluir que o novo regime é inaplicável a este processo, se terá, então, de trazer à colação o regime anterior e examinar o teor do Parecer n.º 40/2011 do Conselho Consultivo da Procurador-Geral da República, dado que este se destina a situações abrangidas pelo RCP na redacção anterior àquela Lei.

A enunciada questão foi já tratada nos Acórdãos deste Supremo Tribunal de 17 de Outubro de 2012, no recurso n.º 905/12, de 10 de Outubro de 2012, no recurso n.º 906/12, de 17 de Outubro de 2012, nos recursos n.º 759/12 e 919/12, e de 23 de Janeiro de 2013, no recurso n.º 1233/12, que consagraram idêntica doutrina, plasmada da seguinte forma nos respectivos sumários:

I - As partes que beneficiam de dispensa do prévio pagamento da **taxa de justiça**, independentemente de condenação a final, devem ser notificadas com a decisão que decida a causa principal, ainda que susceptível de recurso, para efectuar o seu pagamento no prazo de 10 dias (n.º 2 do art. 15º do RCP, aditado pela Lei n.º 7/2012, de 13/2).

II - Esta regra aplica-se aos processos iniciados após a entrada em vigor da Lei n.º 7/2012, como também a todos os processos pendentes nessa data (cfr. n.º 1 do art. 8º).

III - O n.º 9 do art. 8º da Lei n.º 7/2012, não obsta à aplicação daquela regra aos processos pendentes, pois que se trata de norma que apenas se destina a obviar a que aqueles que haviam beneficiado do diferimento do pagamento da **taxa de justiça** e que, por força do novo regime introduzido no RCP pela Lei n.º 7/2012 dele deixaram de beneficiar, fossem compelidos, após a entrada em vigor desta Lei e por força da sua aplicabilidade aos processos pendentes, ao pagamento de imediato da **taxa de justiça**.

Não descortinamos razões ponderosas para divergir desse entendimento, pelo que nos limitaremos a seguir e a transcrever a fundamentação jurídica em que esses arestos se alicerçaram, particularmente a vertida no recurso n.º 905/12.

«A dita norma (n.º 9 do art. 8.º da Lei n.º 7/2012, de 13/2) inserida nas disposições quanto à aplicação no tempo, prescreve que: “Nos processos em que, em virtude da legislação aplicável, houve lugar à dispensa do pagamento prévio da taxa de justiça, essa dispensa mantém-se, sendo o pagamento dos montantes que a parte teria de ter pago caso não estivesse dispensada devidos apenas a final, ainda que a aplicação da redacção que é dada ao Regulamento das Custas Processuais pela presente lei determinasse solução diferente.”

A ratio legis desta norma é evitar toda e irrestrita consequência que decorreria do princípio geral enunciado no n.º 1 do art. 8.º: a aplicação do RCP na redacção conferida pela lei de alteração a todos os processos pendentes. Se, sem a ressalva feita no dito n.º 8, fosse feita aplicação do princípio geral, então, as entidades antes dispensadas de pagamento prévio de taxa de justiça, que segundo a actual redacção já deixassem de o ser (... “a aplicação da redacção que é dada ao Regulamento das Custas Processuais pela presente lei determinasse solução diferente”), ficariam imediatamente em falta, logo podendo/devendo ser reivindicado que a suprissem (com possíveis consequências processuais que antes até não ocorreriam, mas que agora, sem tal ressalva, poderiam emergir).

A regra do n.º 8 pretende afastar esse efeito, dando por adquirida e mantida a dispensa.

Até aqui cabe, aliás, o discurso argumentativo do reclamante.

Onde a nossa divergência interpretativa ocorre é quanto ao que deve ser considerado como, mantendo-se a dispensa (de pagamento prévio), ser o pagamento devido “apenas a final”.

Na óptica do reclamante, se bem interpretamos a sua posição, só após elaboração da conta.

Entendemos que não.

A notificação feita ocorreu em aplicação do art. 15.º, n.º 2, do RCP, na nova redacção dada pela Lei n.º 7/2012, de 13/02. Normativo que reza: «As partes dispensadas do pagamento prévio de taxa de justiça, independentemente de condenação a final, devem ser notificadas, com a decisão que decida a causa principal, ainda que susceptível de recurso, para efectuar o seu pagamento no prazo de 10 dias».

Ora este normativo em nada contraria (e nem sequer interfere) a norma do art. 8.º, n.º 9 - que tem finalidade específica quanto às consequências da nova lei para as partes que tinham um estatuto de benefício e que o deixaram de ter (Serão os casos anteriormente previstos nas alíneas b) e c) do art. 15.º do RCP, que foram revogadas pelo art. 6.º da Lei n.º 7/2012).

Respeita às partes dispensadas, dispondo sobre o pagamento do que antes estavam dispensadas de efectuar previamente; obrigação de pagamento (de partes dispensadas mas não isentas) deferido no tempo, mas não mais que até ao momento referido no enunciado art. 15.º, n.º 2.

Nenhuma razão há para distinguir a sua aplicação entre partes antes dispensadas de pagamento prévio de taxa de justiça segundo a anterior redacção do RCP, e partes (que continuam) dispensadas segundo a nova redacção do RCP.

Aliás, nem sequer teria lógica que às partes dispensadas, segundo o actual regime, fosse exigível ainda antes da conta o pagamento da taxa de justiça, e que para os casos previstos no referido art. 8.º n.º 9 [relativamente às partes antes dispensadas e que agora, decorrente do princípio geral de aplicação da nova redacção a todos os processos (supra referido art. 8.º, n.º 1), não fosse a regra de ressalva, até já não teriam essa dispensa] já não se verificasse essa exigibilidade.

Menos ainda, e contrariamente ao princípio geral de aplicação da nova redacção a todos os processos (supra referido art. 8.º, n.º 1), naqueles casos em que antes existia essa dispensa, e que face à nova redacção também dela gozam.

Portanto, sem que demandem necessidade de aplicação da tutela do aludido n.º 9 do art. 8.º, como é o caso.

6.4. Conforme o disposto no art. 8.º, n.ºs. 1 e 2, da Lei n.º 7/2012, de 13 /02 (alteração ao RCP), a nova redacção do RCP aplica-se também aos processos pendentes naquilo que sejam actos praticados a partir da sua entrada em vigor.

Ou seja, sempre sendo a taxa de justiça devida a final (pois não se está perante hipótese de isenção), então, relativamente à questão de saber se o pagamento daquela taxa é exigível só com a conta do processo, ou se o é aquando da notificação aqui questionada, o legislador optou, agora, e abrangendo também os processos pendentes, por não diferir no tempo o pagamento, em mais do que os termos agora previstos. (Neste sentido, Joel Timóteo Ramos Pereira, Regulamento das Custas Processuais e Legislação Complementar, Quid Juris, 2012, anotação 7 ao art. 8.º da Lei n.º 7/2012, pág. 30.)

E dado que o acto aqui em questão foi praticado já na vigência da nova redacção da lei, aplica-se essa nova redacção.

No caso, o fálado n.º 2 do art. 15.º, assim se respeitando os termos desta norma.»

Pelo exposto, e sem necessidade de outras considerações, entende-se que o recurso não pode obter provimento, sendo de manter a decisão recorrida.

4. Termos em que acordam os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso.

Custas pelo Recorrente.

Lisboa, 27 de Fevereiro de 2013. — *Dulce Manuel Neto* (relatora) — *Isabel Marques da Silva* — *Lino Ribeiro*.

## Acórdão de 27 de Fevereiro de 2013.

### Assunto:

*Impugnação. Despacho de reversão. Erro na forma de processo. (Não) inconstitucionalidade.*

### Sumário:

- I — O responsável subsidiário pode impugnar a liquidação de imposto cuja responsabilidade lhe é atribuída e/ou opor-se à execução que contra ele reverteu, mas não pode fazê-lo indiferentemente por um ou outro meio consoante o que mais lhe convier, pois a cada direito corresponde o meio processual adequado para o fazer valer em juízo;*
- II — O meio processual adequado para reagir contra o despacho de reversão, com fundamento na ilegalidade deste, é a oposição à execução fiscal, e não a impugnação judicial;*
- III — A prévia interposição de reclamação graciosa e de recurso hierárquico do indeferimento desta não tem por efeito o alargamento do prazo legalmente previsto para deduzir oposição à execução fiscal, que é de 30 dias contados da citação pessoal, salvo se do provimento destas resultar facto superveniente extintivo ou modificativo da dívida exequenda, o que não sucedeu no caso dos autos.*
- IV — Esta interpretação não viola o disposto no artigo 268.º da Constituição da República.*

Processo n.º 1432/12-30.

Recorrente: A..... e outra.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relatora: Ex.<sup>ma</sup> Sr.<sup>a</sup> Cons.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Isabel Marques da Silva.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- Relatório-

1 – A..... e B....., com os sinais dos autos, recorrem para este Supremo Tribunal da decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria, de 25 de Junho de 2012, que, por erro na forma do processo insusceptível de convoção para o meio adequado por intempestividade, rejeitou liminarmente a petição inicial de impugnação por eles apresentada.

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

#### **A) DA CONSTITUCIONALIDADE**

*Deve ser declarada inconstitucional a interpretação que foi dada aos arts. 99º e 204º CPPT, conjugado com o art.º 268.º da CRP, no sentido de que os vícios apontados em B) e C) violam direitos fundamentais, por negarem aos Recorrentes o exercício de meios graciosos, e interpretarem restritivamente a previsão do art. 99.º do CPPT.*

*Consequentemente,*

#### **B) RELATIVAMENTE À RECORRENTE B.....,**

*Deve ser decretada a anulação do despacho que ordenou a reversão contra a recorrente B....., por expressa violação do art. 24.º, n.º 1-A, LGT, do art. 6.º-A do CPA, do art. 124º, n.º 1, al A) e art. 125.º, n.º 2 CPA, bem como, inter alia, do art. 344.º, do Código Civil.*

#### **C) RELATIVAMENTE AO RECORRENTE A.....,**

*Deve ser decretada a anulação do despacho que ordenou a reversão contra o recorrente A....., por expressa violação do art. 6.º-A do CPA, do art. 124º, n.º 1, al D) e art. 125.º, n.º 2 CPA, bem como, inter alia, do art. 344.º, do Código Civil.*

2 – Não foram apresentadas contra-alegações.

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

**Objecto do recurso:** *decisão de indeferimento liminar da petição de impugnação judicial deduzida contra despacho de reversão proferido em processo de execução fiscal*

#### **FUNDAMENTAÇÃO**

1. Segundo entendimento de doutrina qualificada e jurisprudência consolidada o meio processual adequado para a discussão da legalidade do acto de reversão é a oposição à execução fiscal, de preferência à reclamação contra actos do órgão da execução fiscal, nunca a impugnação judicial (arts. 151.º, n.º 1 e 204.º, n.º 1 alínea b) CPPT; Jorge Lopes de Sousa CPPT anotado e comentado 5.ª edição Volume II p. 355; acórdãos do STA SCT 29.06.2005 processo n.º 501/05; 8.03.2006 processo n.º 1249/05; 21.03.2007 processo n.º 130/07; 4.06.2008 processo n.º 76/08; 25.06.2008 processo n.º 123/08; 19.11.2008 processo n.º 711/08; 27/05/2009 processo n.º 448/09)

2. No processo judicial tributário o tribunal deve conhecer officiosamente da nulidade substanciada no erro na forma de processo, operando a convalidação para a forma de processo legalmente adequada (arts. 199.º e 202.º CPC; 97.º, n.º 3 LGT e art. 98.º n.º 4 CPPT; Jorge Lopes de Sousa Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado 5.ª edição 2006 Volume I p. 690)

*A convalidação operacionaliza o princípio da tutela judicial efectiva, com expressão na economia processual.*

*No caso concreto a convalidação para o meio processual adequado está prejudicada pela intempestividade da impugnação, considerando:*

a) A citação dos recorrentes em 27.05.2011 e 9.06.2011, mediante a qual tomaram conhecimento do despacho de reversão (doc. fls. 54/56 e 60/61)

b) A apresentação da petição em 22.05.2012, após o decurso do prazo legal de 30 dias para dedução de oposição à execução (art. 203.º n.º 1 alínea a) CPPT)

3. A interpretação das normas constantes dos arts. 99º e 204º CPPT expressa na decisão impugnada e sufragada pelo Ministério público não viola o princípio constitucional da tutela jurisdiccional efectiva contra a prática de qualquer acto lesivo (art. 268.º n.º 4 CRP): a protecção dos direitos e interesses legalmente protegidos dos administrados é assegurada pelo exercício tempestivo dos meios contenciosos adequados aos fundamentos invocados:

- *impugnação judicial, com fundamento em qualquer ilegalidade dos actos tributários (arts. 99.º e 102.º CPPT);*

- *oposição à execução fiscal com fundamento, substancialmente, na exequibilidade do título executivo e na inexigibilidade da dívida exequenda (arts. 204.º CPPT);*

- *reclamação para o tribunal tributário, com fundamento na ilegalidade de qualquer acto praticado pelo órgão da execução fiscal no processo de execução fiscal (art. 276.º CPPT)*

*A citada norma constitucional não preclui o antecedente e simultâneo exercício pelos responsáveis subsidiários do meio gracioso de reacção contra a legalidade do acto tributário de onde emerge a dívida exequenda, mediante apresentação de reclamação graciosa (art. 22º n.º 4 LGT)*

#### **CONCLUSÃO**

*O recurso não merece provimento.*

*A decisão impugnada deve ser confirmada.*

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

- Fundamentação -

5 – Questão a decidir

É a de saber se bem andou a decisão recorrida ao indeferir liminarmente a petição de impugnação, por erro na forma do processo, insusceptível de convalidação por intempestividade.

Concluindo-se no sentido de que o decidido não merece censura, haverá que julgar da alegada inconstitucionalidade da *interpretação que foi dada aos arts. 99º e 204º CPPT, conjugado com o art.º 268.º da CRP., no sentido de que os vícios apontados em B) e C) violam direitos fundamentais, por negarem aos Recorrentes o exercício de meios gratuitos, e interpretem restritivamente a previsão do art. 99.º do CPPT.*

6 – Apreciando.

6.1 Do indeferimento liminar da petição de impugnação e da alegada inconstitucionalidade da interpretação perfilhada na decisão recorrida

A decisão recorrida, a fls. 72 a 74 dos autos, indeferiu *liminarmente a douta petição inicial* de impugnação que os recorrentes haviam deduzido contra os despachos de reversão que os haviam chamado à execução fiscal inicialmente instaurada contra “C....., Lda”, para cobrança coerciva de dívidas de IVA no montante de €51.648,75, no entendimento de que *os impugnantes não põem em causa a liquidação do imposto, mas sim a falta de pressupostos legais para efectivação da reversão da execução fiscal*, daí que *o processo adequado seria o de oposição (art. 204.º do CPPT), para o qual este se devia convolar (art. 97.º, n.º 3 da LGT), sendo esta, contudo, inviável por excesso*

de prazo, atento a que a citação da oponente ocorreu no dia 27.05.2011 (fls. 54 a 56 dos autos) e a do oponente em 09.06.2011 (fls. 60 a 61 dos autos), enquanto que a petição inicial deu entrada no dia 22/05/2012, não sendo pela circunstância de os Impugnantes terem apresentado reclamação graciosa que o prazo se pode dilatar, pois que o prazo para deduzir oposição é apenas o previsto no art. 203.º do CPPT, contado a partir da citação pessoal, e não outro (cfr. despacho recorrido a fls. 73/74 dos autos).

Discordam do decidido os recorrentes, reiterando o seu entendimento de que a impugnação, por ter por fundamento *qualquer ilegalidade*, é meio processual adequado para sindicar os despachos de reversão, por vícios destes, e imputando à decisão recorrida uma interpretação restritiva do artigo 99.º do CPPT alegadamente violadora do artigo 268.º da Constituição da República.

Sem razão, porém.

Como se consignou no Acórdão deste Supremo Tribunal de 30 de Setembro de 2009 (rec. n.º 626/09) *é pacífico na jurisprudência e na doutrina que a impugnação judicial, regulada nos artigos 99.º e seguintes do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), constitui o meio de reacção paradigmático de que dispõe o contribuinte para atacar, com fundamento em qualquer ilegalidade, o acto tributário, tomado este em sentido próprio, ou seja, como acto de liquidação do tributo, sendo igualmente este o meio processual adequado para reagir contra outros actos em matéria tributária para os quais a lei preveja ser este o meio de reacção do contribuinte (cfr. o n.º 1 do artigo 97.º do CPPT). E como aí igualmente se disse, também não oferece dúvida dispor o responsável subsidiário da faculdade de impugnar a liquidação de imposto, a par da faculdade de se opor à execução, pois que são garantias que a própria lei lhe assegura (cfr. os artigos 22.º, n.º 4 e 23.º, n.º 5 da Lei Geral Tributária – LGT) e, que se saiba, ninguém legitimamente contesta.*

Sucedo, contudo, que os ora recorrentes não vieram, através da impugnação deduzida, sindicar os actos de liquidação de imposto objecto da execução contra eles revertida, antes atacar os próprios actos de reversão das execuções, com fundamento em ilegalidades desta.

Ora, não sendo em função do vício do acto sindicado, mas antes do próprio acto sindicado, que se determina qual o meio de defesa processualmente adequado dentre os que a lei assegura ao executado por reversão, e sendo que, no caso dos autos, os actos sindicados são os despachos de reversão, e não as liquidações das dívidas exequendas, tem de concluir-se que a impugnação judicial de que a então impugnante lançou mão para atacar os actos de reversão não é o meio processualmente idóneo para reagir contra tais actos, pois que sendo estes actos praticados no âmbito de processos de execução fiscal, terão de ser sindicados através dos meios de defesa próprios deste processo, no caso concreto, por via da oposição à execução fiscal, com fundamento, respectivamente, nas alíneas i) (o vício de *falta de fundamentação*) e b) do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT [neste sentido, JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário: Anotado e Comentado*, Volume II, 5.ª edição, Lisboa, Áreas Editora, 2007, notas 44, 15 e 31 ao art. 204.º do CPPT, a pp.370, 334 e 355, respectivamente].

Alegam, contudo, os recorrentes que tal interpretação seria inconstitucional, por violação do artigo 268.º da CRP, pois que se traduziria numa interpretação restritiva do artigo 99.º do CPPT e ainda por *negarem aos Recorrentes o exercício de meios gratuitos*.

Não se vê, porém, como a interpretação acolhida na decisão recorrida negue aos recorrentes o exercício dos meios gratuitos e possa, por isso, ofender o artigo 268.º da Constituição da República.

É certo que a utilização de tais meios não lhes dilata o prazo legalmente concedido para deduzirem oposição à execução fiscal, a não ser no caso em que do provimento obtido em algum meio gratuito possa resultar, supervenientemente, um facto extintivo ou modificativo da dívida exequenda (p. ex. anulação total ou parcial da dívida exequenda; autorização para pagamento em prestações), caso em que a oposição será deduzida no prazo de 30 dias a contar da *data em que tiver ocorrido o facto superveniente ou do seu conhecimento pelo executado* (cfr. a alínea b) do n.º 1 do artigo 203.º do CPPT), o que não é o caso dos autos.

Nos demais casos, impõe-se aos executados que reajam à execução no prazo de 30 dias contado da citação pessoal, ou, não a tendo havido, da primeira penhora (cfr. a alínea a) do n.º 1 do artigo 203.º do CPPT), independentemente do que suceda em sede de reclamação graciosa ou recurso hierárquico interposto do indeferimento desta, também estas vias gratuitas predominantemente pensadas como meios de reacção contra actos tributários em sentido estrito, ou seja, actos de liquidação de impostos.

Ora, como bem diz o Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto no seu parecer junto aos autos e *supra* transcrito, a interpretação das normas constantes dos arts. 99º e 204º CPPT expressa na decisão impugnada (...) não viola o princípio constitucional da tutela jurisdiccional efectiva contra a prática de qualquer acto lesivo (art. 268.º n.º 4 CRP), pois que a protecção dos direitos e interesses legalmente protegidos dos administrados é assegurada pelo exercício tempestivo dos meios contenciosos adequados aos fundamentos invocados (...) e não preclude o antecedente e simultâneo exercício pelos responsáveis subsidiários do meio gratuito de reacção contra a legalidade do acto tributário de onde emerge a dívida exequenda, mediante apresentação de reclamação graciosa (art. 22º n.º 4 LGT).

Atento ao exposto, há-de, pois, concluir-se que o recurso não merece provimento, sendo de confirmar o despacho recorrido, que bem julgou.

- Decisão -

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

Lisboa, 27 de Fevereiro de 2013. — *Isabel Marques da Silva* (relatora) — *Lino Ribeiro* — *Dulce Neto*.

## Acórdão de 27 de Fevereiro de 2013.

### Assunto:

*Oposição à execução fiscal. Invocação de fundamentos admissíveis e não admissíveis nessa forma processual. Consequência.*

### Sumário:

- I — É entendimento comum e pacífico da jurisprudência que a nulidade da citação em execução fiscal não constitui fundamento de oposição à execução fiscal.*
- II — Porém, se na petição inicial de oposição à execução fiscal se invocam, para além daquela nulidade, factos relativos à inexigibilidade da dívida exequenda — esta constituindo fundamento de oposição —, deve o processo prosseguir para conhecimento deste fundamento para o qual a oposição é o meio adequado.*

Processo n.º 1460/12-30.

Recorrente: Massa Insolvente de A....., L.<sup>da</sup>

Recorrido: Fazenda Pública.

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

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

I. “Massa Insolvente de A....., L.<sup>da</sup>”, representada pela Administradora de Insolvência, Dr.<sup>a</sup> B....., veio recorrer da decisão do Mm.º juiz do TAF de Viseu que, na oposição à execução fiscal contra si instaurada com o n.º 2704201101001752, para cobrança de dívida de IRC do ano de 2009, no montante de € 2.727,25 euros, em apreciação liminar, considerou ocorrer erro na forma de processo, e absolveu a Fazenda Pública da instância de oposição à execução, apresentando, para o efeito, alegações nas quais conclui:

1<sup>a</sup>) A oposição judicial está prevista nos arts. 203º, 204º e segts. do CPPT e o art.º 204º prevê taxativamente os fundamentos que poderão lastrar uma oposição judicial num P.E.F. (processo de execução fiscal).

2<sup>a</sup>) A alínea b) do referido art.º 204º menciona expressamente a ilegitimidade do executado como possibilidade da alegação em sede de oposição judicial.

3<sup>a</sup>) A suscitada nulidade da citação, alegada pela recorrente está direta e intrinsecamente relacionada com o facto desta não se considerar devedora na presente execução - isto é que nela, é parte ilegítima e que este PEF não poderá prosseguir contra si.

4<sup>a</sup>) Tratar-se-á, antes de mais, de um caso, não só de “*simples*” ilegitimidade processual como, antes, de um caso de ilegitimidade substantiva (embora, admite-se, esta qualificação ou enquadramento jurídico possa sofrer “*outras discussões*”).

5<sup>a</sup>) Sendo ainda certo que os restantes fundamentos desta concreta oposição, tal como a própria sentença recorrida deixa antever, estão enquadrados na previsão do art.º 204º do CPPT.

6<sup>a</sup>) Por outro lado, e ainda que assim não se entenda, o que não se concede e avança por mera de patrocínio, sempre a alínea i) do art.º 204º estabelece que podem ainda servir de fundamento à oposição quaisquer outras ilegalidades não prevista nas alíneas anteriores, desde que não interfira em matéria de exclusiva competência da entidade que houver extraído o título - sendo manifestamente esse o caso dos autos, uma vez que não se trata de um ato da exclusiva competência da entidade administrativa.

7<sup>a</sup>) Apesar da citação para a execução não poder ser considerado um ato exclusiva e materialmente administrativo, no limite, a admitir-se assim qualificado, a não exclusividade dessa competência advirá ainda do facto de existir tutela jurisdicional, em sede de reclamação para o TAF, sobre as decisões que



pudessem ser tomadas sobre essa matéria pelo Sr. Chefe do SEF competente (e não, apenas, o recurso hierárquico ou gracioso).

8ª) Ao invés, ao decidir da forma que vai recorrida, o tribunal “*a quo*” gera a perigosíssima eventualidade de cercear o direito da recorrente apresentar a sua petição de oposição em tempo útil, isto é, nos 30 dias previstos para o efeito, no artº 203º do CPPT.

9ª) Subsidiariamente, apenas, e em dever de patrocínio, admite a recorrente a aplicação do regime previsto no artº. 279º, nº. 1 do CP Civil: através da suspensão destes autos de oposição até à decisão transitada em julgado daquela referida arguição de nulidade da citação - o que, nesta medida, e caso faleça toda a anterior alegação recursiva, requer expressamente seja aplicado ao caso dos autos.

10) Esta solução teria, pelo menos, a virtude de não coartar à oponente, ora recorrente, o direito de debater judicialmente as matérias que depositou na sua peça processual.

11) Entendem a recorrente que a douda decisão recorrida violou os arts. 203º e 204º do CPPT, o artº 103º da LGT, bem como, pela não previsão da possibilidade da sua aplicação, o artº. 279º, nº. 1 do CPC, isto é, ao não ter sofrido a aplicação merecida e possível, nos presentes autos,

12ª) Devendo ser revogada a douda sentença recorrida, sendo substituída por decisão que ordene o prosseguimento da oposição para conhecimento de todas as questões aí suscitada;

13ª) Ou, e caso assim não se entenda, que ordene a suspensão da presente execução até à decisão definitiva e transitada sobre a suscitada arguição de nulidade da citação da executada - assim se entenda, de acordo com a douda sentença recorrida que deverá ser matéria a conhecer peio Srº Chefe do SEF de Tondela.

TERMOS EM QUE;

Revogando-se a douda decisão recorrida e dando-se provimento ao presente recurso, nos termos das preditas conclusões, ou de outras com que, V. Exas.. Venerandos Juízes Conselheiros, se dignarão suprir; Se Fará Justiça!

**II.** O Ministério Público emitiu o parecer que consta de fls. 112, no qual defende a procedência do recurso com a revogação da decisão recorrida e a baixa dos autos ao tribunal recorrido para apreciação dos fundamentos de oposição alegados pela oponente.

Com efeito, ao contrário do referido na decisão recorrida, a recorrente não invocou apenas a nulidade da citação e do título executivo, tendo também invocado como fundamento da sua pretensão que a dívida deveria ter sido reclamada nos autos de falência, não podendo agora ser exigida em sede de execução fiscal. Estamos, assim, perante um fundamento de oposição previsto no artº 204º, nº. 1, alínea i) do CPPT e que não foi apreciado pelo tribunal recorrido.

**III.** Conforme resulta da decisão recorrida, esta considerou que apenas tinham sido invocados como fundamentos de oposição a nulidade da citação e a falta de requisitos do título executivo. E, não constituindo estes, fundamento de oposição, nem sendo viável a convolação para arguição de nulidade de ato praticado na execução, foi a Fazenda Pública absolvida da instância.

Porém, como bem referem a recorrente e o MºPº, foi também invocado o fundamento de inexigibilidade da dívida exequenda.

E, com efeito, a invocação de tal inexigibilidade decorre com toda clareza dos artºs 17º a 31º da petição inicial.

Vejamos então se a decisão deve manter-se.

Seguiremos aqui o acórdão de 31.01.2012 -Processo n.º 01052/11, que subscrevemos como adjunto e se reporta à mesma recorrente e a decisão idêntica e idênticas alegações.

Indiscutivelmente a recorrente suscitou na petição inicial duas questões, que livremente, fundamentou. Uma a da nulidade da citação efetuada e outra a da inexigibilidade da quantia exequenda definindo os respetivos pedidos (nulidade da citação e absolvição da oponente do pedido executivo).

Embora na petição inicial, expressamente, tenha referido a seguir ao articulado 16º não prescindir da ordem de conhecimento a verdade é que termina formulando vários pedidos sem estabelecer qualquer ordem de subsidiariedade entre eles ao referir:

... Desta forma, não se pode entender, como uma primeira leitura da petição deixa transparecer, que é a própria recorrente quem levanta uma barreira ao conhecimento de mérito da presente causa por via da apreciação do fundamento próprio de oposição que é a inexigibilidade da dívida, face à consideração obrigatória da estatuição do artº 469º do CPC, a que sempre temos de atender.

Ora, sendo certo que a nulidade da citação não é fundamento de oposição (por todos a doutrina e acórdãos deste STA citados no parecer do Sr. Procurador Geral Adjunto, supra destacado) a verdade é que desde logo a formulação de pedido e causa de pedir próprios da oposição (inexigibilidade da dívida - fundamento integrável na alínea i) do n.º 1 do artº 204º do CPPT) obsta à convolação da petição de oposição para requerimento de arguição de nulidade da citação.

Por outro lado, como escreveu, a este propósito, o Ilustre Conselheiro Jorge Sousa, in CPPT Anotado, 4ª ed., pág. 744, anot. 17, “*Se a arguição de nulidade por falta de citação ou qualquer nulidade secundária for feita em oposição à execução fiscal, nos casos em que não o pode ser, poderá haver*

*possibilidade de convalidação de petição de oposição em requerimento de arguição de nulidade com a consequente incorporação do mesmo no processo de execução fiscal”.*

Tal possibilidade, porém é de afastar quando a nulidade da citação não é o único fundamento de oposição invocado e entre os invocados se inclua algum que esteja previsto como tal no artº 204º.

Em situações deste tipo, havendo uma cumulação de pedidos e ocorrendo erro na forma de processo quanto a um deles, a solução é considerar sem efeito o pedido para o qual o processo não é adequado, como se infere da solução dada a uma questão paralela no n.º 4 do art. 193.º do C.P.C..

Na verdade, refere-se nesta norma, para o caso de cumulação de pedidos substancialmente incompatíveis que *“a nulidade subsiste, ainda que um dos pedidos fique sem efeito, por incompetência do tribunal ou por erro na forma de processo”.*

Não se estará, decerto, perante um caso aqui diretamente enquadrável, pois não haverá cumulação de pedidos substancialmente incompatíveis.

No entanto, nesta norma pressupõe-se que a solução legal para a apresentação de um pedido para o qual o processo é inadequado é a de que ele *“fique sem efeito”*, prosseguindo o processo para a apresentação do pedido para o qual o processo é adequado”.

Assim sendo, no caso em apreço, havendo na petição indicação de pedido e fundamento de oposição atendível, o processo deve prosseguir para sua apreciação, ficando, deste modo, prejudicado o conhecimento das demais questões suscitadas no presente recurso (vide, desde logo, as conclusões 8ª e 9ª da motivação do recurso).

V. Nestes termos e pelo exposto, concede-se provimento ao recurso, revoga-se a decisão recorrida e ordena-se a baixa do processo ao Tribunal recorrido para conhecimento do apontado fundamento de oposição.

Sem custas.

Lisboa, 27 de fevereiro de 2013. — *Valente Torrão* (relator) — *Pedro Delgado* — *Ascensão Lopes*.

## Acórdão de 27 de Fevereiro de 2013.

### Assunto:

*Recurso jurisdicional de revista – artigo 150º do CPTA -. Pressupostos de admissibilidade.*

### Sumário:

- I — O recurso de revista consagrado no artigo 150º do CPTA tem natureza absolutamente excepcional. Daí que apenas seja admissível nos precisos e estritos termos em que o legislador o consagrou.*
- II — Destina-se a viabilizar a reapreciação pelo Supremo Tribunal Administrativo de questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito.*
- III — Não assume aquela relevância fundamental nem se apresenta como clara a necessidade de admissão deste recurso, no quadro factual fixado pelas instâncias, a reapreciação a identificada questão da dispensa da produção de prova testemunhal e, depois, da decretada sanção da invocada nulidade daquele despacho por falta de fundamentação.*

Processo n.º 1470/12-30.

Recorrente: A... e B...

Recorrido: Director Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons.º Dr. Alfredo Madureira.

Em conferência, acordam os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

A... e B..., melhor identificados nos autos, inconformados com o acórdão do TCASul que lhes negou provimento ao recurso jurisdicional que haviam interposto da sentença do TAF de Almada e,

em consequência, manteve a decretada improcedência do “recurso “e a absolvição do Director Geral dos Impostos do pedido ali formulado, apresentaram requerimento de interposição de recurso para este Supremo Tribunal Administrativo – cfr. fls. 225 e 226 – invocando expressamente o disposto nos artigos 280º n.º 2 do CPPT e nos artigos 676º, 684º-B.º, n.º 1 e 2, 691º-A, n.º 1 alínea a) do Código de Processo Civil, aplicáveis ex vi do artigo 281º do CPPT.

E, adiante – cfr. fls. 227 e seguintes –, de pronto, juntaram as suas bem minuciosas e extensas alegações tentando demonstrar a bondade da tese que sustentaram quer no Taf de Almada, quer no TCASul, e que nestes Tribunais não lograra qualquer acolhimento, formulando, a final, **62 - sessenta e duas !!!** - conclusões – para concluir pedindo a revogação do acórdão recorrido.

Adrede, nas conclusões 7ª a 30ª, alegam e requerem revista excepcional nos termos do artigo 150º do CPTA, para eventual reapreciação da questão atinente à essencialidade de prova testemunhal antes requerida para prova da existência ou não da invocada união de facto,

Prova que, mais alegam nas ditas conclusões, o TAF de Almada considerou dispensável e, depois, o TCASul julgou sanada a eventual nulidade decorrente da falta de fundamentação daquele despacho que, na 1ª instância, indeferira a requerida prova testemunhal.

O ora Requerido Director Geral nada disse quanto à admissibilidade da requerida revista excepcional.

E o Ex.mo Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal Administrativo na *vista* que teve dos autos – cfr. fls. 266 – opinou no sentido da não admissão do recurso, nos termos do disposto no art.º 280 n.º 2 do CPPT, que apenas prevê para os acórdãos dos Tribunais Centrais Administrativos o recurso por oposição de julgados.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

Da verificação ou não dos pressupostos/requisitos de admissibilidade da revista excepcional - cfr. art.º 150º do CPTA -.

A jurisprudência das duas Secções deste Supremo Tribunal Administrativo (Contencioso Administrativo e Contencioso Tributário) perante o disposto no n.º 1 daquele preceito da lei adjectiva “*Das decisões proferidas em 2ª instância pelo Tribunal Central Administrativo pode haver, excepcionalmente, revista para o Supremo Tribunal Administrativo quando esteja em causa a apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para a melhor aplicação do direito.*”, vem acentuando repetida, uniforme e pacificamente o carácter estritamente excepcional deste recurso jurisdicional de revista,

Pois que se não trata de recurso ordinário de revista, mas antes, como de resto o legislador cuidou de sublinhar na Exposição de Motivos das Propostas de Lei n.º 92/VII e 93/VIII, de uma “*válvula de segurança do sistema*” a utilizar apenas e só nos estritos pressupostos que definiu,

Quer dizer, *quando esteja em causa a apreciação de uma questão que pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para a melhor aplicação do direito.*

E no preenchimento dos conceitos indeterminados acolhidos pelo legislador, a saber: *relevância jurídica ou social de importância fundamental* da questão suscitada e a *clara necessidade* da admissão do recurso para *uma melhor aplicação do direito*, a jurisprudência deste Supremo Tribunal vem doutrinando e sublinhando que apenas se verifica ocorrer aquela relevância jurídica ou social quando *a questão a apreciar seja de complexidade superior ao comum em razão da dificuldade das operações exegéticas a efectuar; de enquadramento normativo especialmente complexo, ou da necessidade de compatibilizar diferentes regimes potencialmente aplicáveis*”.

Já no que concerne à *clara necessidade da admissão deste recurso para a melhor aplicação do direito* a jurisprudência sublinha, concordante e uniformemente, que há-de resultar da *capacidade de expansão da controvérsia de modo a ultrapassar os limites da situação singular, designadamente quando o caso concreto revele seguramente a possibilidade de ser visto como um tipo, contendo uma questão bem caracterizada, passível de se repetir em casos futuros e cuja decisão nas instâncias seja ostensivamente errada ou juridicamente insustentável,*

*Ou quando suscite fundadas dúvidas, nomeadamente por se verificar divisão de correntes jurisprudenciais ou doutrinárias, gerando incerteza e instabilidade na resolução dos litígios...*

(Neste sentido, os acórdãos de 31.03.2011, processo n.º 232/11, da 1ª Secção e de 30.12.2012, processo n.º 182/12, desta Secção de Contencioso Tributário).

Esta jurisprudência tem sido reiterada e uniformemente acolhida nos arestos posteriores tirados por esta formação da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal.

Mais doutrinando a jurisprudência que é sobre o requerente que recai o ónus de alegar e intentar demonstrar a verificação dos indispensáveis requisitos legais de admissibilidade deste extraordinário meio processual de sindicância jurisdicional, alegação e demonstração a levar necessariamente ao requerimento inicial ou de interposição – cfr. arts. 676º n.º 2, 684º n.º 1 (in fine) e 2, e 685º-A n.º 1 e 2 do CPC, subsidiariamente aplicável -.

Ora, neste domínio e no caso presente, ao arrepio de tudo o que se deixou consignado no acórdão do TCASul, quer em sede de factualidade apurada e assente, quer em sede de fundamentação do decidido, os Requerentes limitam-se a afirmar, abstracta e genericamente, que a identificada questão *da dispensa da produção de prova testemunhal* e, depois, da decretada *sanação da invocada nulidade daquele despacho por falta de fundamentação*,

Integra questão de *relevância jurídica fundamental*, é de complexidade superior ao comum em razão da dificuldade das operações exegéticas a efectuar, de enquadramento normativo especialmente complexo, de ser necessário compatibilizar diferentes regimes potencialmente aplicáveis, bem como casos em que a questão além de relevante se reveste de novidade, isto é, não tenha havido oportunidade de o STA se pronunciar sobre ela, ou formar uma orientação estável.

Já quanto à relevância social fundamental, sustentam que se verifica este requisito *nas situações em que esteja em causa questão que revele especial capacidade de repercussão no tecido social,...*, ou quando seja de antever que a intervenção do Supremo pode orientar a jurisprudência relativamente a casos análogos ou apenas do mesmo tipo, ..., isto é casos em que a utilidade da decisão extravasa os limites do caso concreto e dos interesses das partes envolvidas no litígio.

Porém, compulsados os autos e as controvertidas decisões judiciais importa antes concluir que a questão erigida para fundamentar a requerida revista excepcional foi resolvida pelas instâncias em sede da factualidade apurada e agora definitivamente assente, desde logo mediante o contributo fornecido pelos Requerentes – “Do probatório resulta que a declaração de rendimentos para efeitos de IRS do ano de 2007 foi apresentada em 10.05.2008, em nome de A... e B..., com indicação de unidos de facto, ...-... Donde resulta que a tributação conjunta em causa, por expressa opção dos contribuintes – não infirmada nos autos – deve ser mantida. (excertos do discurso fundamentador do acórdão impugnado – cfr. fls. 216 -).

E a concreta questão enunciada pelos Requerentes *da dispensa da produção de prova testemunhal* e, depois, da decretada *sanação da invocada nulidade daquele despacho por falta de fundamentação*, conheceu no sindicado aresto não só aditamento conveniente à matéria de facto subjacente – cfr. ponto M) – ao abrigo do convocado art.º 712º, 1, a) do CPC, como pertinente, adequada e irrepreensível solução de direito à luz dos convocados e aplicáveis preceitos de direito adjectivo comum (art.º 202º a 205º do CPC) – “... notificados do despacho arguido, sem que, no prazo legal, tenham do mesmo reclamado ou suscitado a sua nulidade, a ter ocorrido, sanou-se.”

Ora, a reiterada discordância com o sentido do decidido, por si só, embora susceptível de legitimar/motivar recurso jurisdicional ordinário, se e quando admissível, revela-se antes e para o efeito jurídico processual que cumpre – admissibilidade da revista excepcional – art.º 150º n.º 1 e 5 do CPTA – manifesta e processualmente ineficaz.

A insuficiente alegação/demonstração da verificação dos requisitos legais de admissão do recurso de revista excepcional, só por si, não obstará porém a que o tribunal, por esta especial formação, porventura o admitisse.

Ponto seria que, ainda assim e apesar disso, se mostrassem verificados aqueles requisitos.

Porém, no ajuizado caso dos autos, tal não se verifica ocorrer.

Na verdade, não só as singelas questões enunciadas não integram, bem manifesta e notoriamente, questões de *relevância jurídica ou social de importância fundamental*, tal como a jurisprudência as vem caracterizando, como, quanto à capacidade de expansão da controvérsia a casos futuros, só relevaria efeito útil para a admissão da requerida revista, se as questionadas decisões judiciais se revelassem *ostensivamente errada* (s) ou *juridicamente insustentável* (eis), em termos de poderem qualificar-se como susceptíveis de integrar “*erro grosseiro ou decisão descabidamente ilógica e infundada ...*”, ou, no mínimo, passíveis de suscitar *dúvidas fundadas* emergentes de *divisões de correntes jurisprudenciais ou doutrinárias*.

Ora, nada disto se verifica ocorrer no caso dos presentes autos.

Ao contrário, é antes seguro que aquelas se mostram juridicamente bem fundamentadas e integram, constituindo, soluções plausíveis de direito à luz dos preceitos legais aplicáveis convocados em sede da sua fundamentação.

Não sendo, por isso mesmo, caso de lançar mão da *válvula de segurança do sistema* viabilizado pelo requerido, especial e extraordinário meio processual de recurso jurisdicional de revista consagrado pelo invocado art.º 150º do CPTA.

Pelo exposto, acordam os Juízes desta formação – art.º 150º n.º 5 do CPTA – da Secção de Concelhoso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em não admitir a requerida revista.

Custas pelos Requerentes.

Lisboa, 27 de Fevereiro de 2013. — Alfredo Madureira (relator) — Dulce Neto — Valente Torrão.

**Acórdão de 27 de Fevereiro de 2013.****Assunto:**

*Oposição. Indeferimento liminar. Inexigibilidade da dívida. Falta de notificação do acto que ordena a restituição dos apoios concedidos. artigo 204.º, n.º 1, alínea i) do CPPT.*

**Sumário:**

- I — Invocando o recorrente que nunca foi notificado de qualquer liquidação ou existência de dívida e tendo invocado na sua petição inicial de oposição que nunca foi informado de nada, pode concluir-se, com alguma benevolência atento o princípio “pro actione”, que invocara também a inexigibilidade da dívida por falta de notificação do acto administrativo que ordenou a restituição dos apoios concedidos pelo IEF, o que constitui indubitavelmente fundamento de oposição à execução fiscal, subsumível na alínea i) do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT.*
- II — Assim, não pode manter-se a decisão de indeferimento liminar da oposição com fundamento na alínea b) do n.º 1 do artigo 209.º do CPPT.*

Processo n.º 1507/12-30.

Recorrente: A...

Recorrido: Instituto do Emprego e Formação Profissional, I. P.

Relatora: Ex.<sup>ma</sup> Sr.<sup>a</sup> Cons.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Isabel Marques da Silva.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- Relatório-

1 – A..., com os sinais dos autos, recorreu para o Tribunal Central Administrativo Norte da decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, de 28 de Setembro de 2010, que, nos termos do artigo 209.º n.º 1 alíneas b) do CPPT, rejeitou liminarmente a petição inicial de oposição por si apresentada contra a execução fiscal n.º 0388200601013211, instaurada no Serviço de Finanças de Celorico de Basto para cobrança coerciva de dívida ao Instituto de Emprego e Formação Profissional IP – Delegação Regional do Norte – no montante de € 95.608,28, absolvendo da instância a Fazenda Pública.

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

*A) A douta sentença sob recurso decidiu “absolver o R. da instância”, por haver entendido que: “...verificando-se a situação prevista no referido artigo 209.º, n.º 1, alínea b) do CPPT, existe um obstáculo ao conhecimento do mérito do pedido, pelo que deve absolver-se o R. da Instância.”*

*B) Salvo o devido respeito, não pode o recorrente conformar-se com o doutamente decidido.*

*C) Uma vez que, o indeferimento liminar da oposição à execução deve ter lugar como “ultima ratio”, isto é, quando o pedido do autor for evidentemente inútil.*

*D) E não quando não estão preenchidos os requisitos do art. 204.º, n.º 1, alínea b) do CPPT, como decidido na sentença ora sob recurso.*

*E) Contudo, o Tribunal “a quo” limitou-se a referir que “...tendo em conta o alegado pelo oponente no seu requerimento de fls. 144 e ss., não são alegados factos reconduzíveis, ainda que remotamente, à alínea b) do supra-transcrito n.º 1 do artigo 204.º do Código de Procedimento e processo Tributário...2.*

*F) Pelo que, não podia aquele ter absolvido o recorrente da instância nos termos em que o fez.*

*G) Devia antes verificar se os fundamentos da oposição cabiam em alguma das alíneas do art. 204.º do CPPT.*

*H) Segundo Jorge Lopes de Sousa, no CPPT anotado e comentado, de 2007, ponto 11. “O que é relevante para apreciar se o oponente invoca um fundamento de oposição à execução são os factos invocados e não a sua qualificação jurídica, pois o tribunal não está vinculado pelo alegado pelas partes quanto à aplicação do direito (art. 644.º do CPC).”*

*Por isso, se os factos invocados se enquadram nalguma das situações previstas no n.º 1 do art.º 204.º deste Código, não se poderá rejeitar a oposição com fundamento na não invocação de um dos fundamentos admissíveis, mesmo que a qualificação que, erradamente, é dada aos factos invocados não preencha qualquer das situações referidas.”*

*I) Ora, através de uma simples leitura do articulado do recorrente verificava-se que nada mais restava aquele que não fosse deitar mão do instituto da oposição à execução.*

*J) Pois, não pode aceitar-se que alguém que desconhecia a existência de qualquer financiamento,*

K) Nunca esteve na posse do montante em causa, bem como, nunca foi notificado de qualquer liquidação ou existência de dívida.

L) Possa ser considerado devedor e obrigado á restituição de tal verba.

M) Tanto mais, que na sua oposição foi junto documento que prova tudo o por si alegado, ou seja, o facto de ser vítima de um crime de burla, e relativamente ao qual procedeu à competente denúncia, cfr. Participação junta aos autos.

N) Também a própria Administração Tributária tem conhecimento que o caso do ora recorrente não é único.

O) Tanto assim é, que nos distritos de Braga e Porto existem casos similares e relativamente aos quais as entidades envolvidas têm conhecimento.

P) A execução em causa resultou de uma inspecção judicial ao Instituto de Emprego e Formação Profissional de Felgueiras, o órgão que atribuiu o subsídio melhor identificado nos presentes autos ao recorrente, onde se verificou a existência de irregularidades que levaram ao pedido de reembolso.

Q) Assim, existem fundamentos suficientes para se admitir a petição/oposição à execução apresentada pelo recorrente nos termos do disposto no art. 204.º do CPPT.

R) Também o Ac. do STA de 04/11/2004 referiu que "... O indeferimento liminar, com fundamento em manifesta improcedência, só tem justificação em casos extremos, ou seja, quando essa inviabilidade seja irremediavelmente evidente."

S) Assim, não existindo essa evidência irremediável não podia o Tribunal "a quo" ter decidido nos termos em que o fez.

Nestes termos e em tudo quanto V.ªs Ex.ªs mui doutamente suprirão, requer-se a revogação da douta sentença a quo, atenta a sua fundamentação.

2 – Contra-alegou a recorrida, concluindo nos seguintes termos:

1. A factualidade alegada pelo Recorrente está totalmente fora do alcance do regime previsto no art. 204º do CPPT, já que não é subsumível a nenhum dos fundamentos que, de forma taxativa, ali se encontram enunciados e que sempre implicaria a discussão da legalidade concreta da dívida exequenda, o que, nos termos do disposto nas alíneas h) e i) do n.º 1 do mesmo preceito legal, está vedado no processo de oposição à execução fiscal.

2. O que o recorrente invoca como fundamento de oposição à execução é na verdade um vício procedimental que não pode ser apreciado em processo de oposição à execução, mas antes através de uma acção administrativa especial.

3. Pelo que, a legalidade do acto do IFEP, I.P. teria de ser apreciada na impugnação (através da interposição da competente acção administrativa), não podendo sê-lo em sede de oposição que não consente tal fase anulatória, a não ser que a "lei não assegure meio judicial de impugnação", nos termos da alínea h) do art. 204.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, o que não é o caso.

4. O despacho de conversão em reembolsável do apoio concedido sob a forma não reembolsável e o vencimento imediato da totalidade da dívida é contenciosamente impugnável, nos expressos termos do art. 6º n.º 2 do decreto-Lei n.º 437/78, de 28 de Dezembro "A impugnação contenciosa, nos termos gerais do processo administrativo, do despacho de declaração do vencimento imediato da dívida...".

5. Não é possível convolar a oposição em Acção Administrativa Especial por esta se mostrar intempestiva, face ao prazo de caducidade previsto no art. 58.º n.º 2 alínea b) do CPTA.

6. O Despacho impugnado tem pleno suporte de facto e de direito, não violando, conseqüentemente, qualquer norma ou disposição legal.

7. Pelo que, bem andou a douta sentença, quando julgou pela ocorrência da questão prévia suscitada pelo Recorrente IEFEP, IP no que tange à rejeição liminar da oposição nos termos do art. 209.º n.º 1 alínea b) do CPPT.

3 – Por Acórdão de 23 de Novembro de 2012 (a fls. 190 a 198 dos autos) o Tribunal Central Administrativo Norte declarou-se incompetente em razão da hierarquia para conhecimento do objecto do recurso, indicando como competente para o efeito este Supremo Tribunal, para o qual os autos foram remetidos precedendo requerimento do recorrente nesse sentido (fls. 204 dos autos).

4 - O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal remeteu para o parecer do Ministério Público no TCA-Norte, a fls. 183 dos autos, no qual se entendeu que o recurso não merece provimento.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

- Fundamentação -

5 – Questão a decidir

É apenas a de saber se bem andou a decisão recorrida ao indeferir liminarmente a petição de oposição.

6 – Apreciando.

6.1 Do indeferimento liminar da petição de oposição

A decisão recorrida, a fls. 146 a 148 dos autos, rejeitou liminarmente a oposição deduzida pela ora recorrente, com fundamento no disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 209.º do CPPT, fundamentando o decidido nos seguintes termos (fls. 147):

“No processo de oposição à execução fiscal, regulado nos arts. 203.º e ss. do CPPT, a causa de pedir pode ser – mas tem de ser – qualquer uma das previstas no artigo 204.º daquele Código.

Ora, na petição inicial não vem alegada qualquer daquelas situações.

Designadamente, e tendo em conta o alegado pelo oponente no seu requerimento de fls. 144 e ss., não são alegados factos reconduzíveis, ainda que remotamente, à alínea b) do supra-transcrito n.º 1 do artigo 204.º do Código de Procedimento e Processo Tributário, na medida em que tal alínea tem como pressuposto:

a) não ser o próprio devedor que figura no título ou seu sucessor;

b) sendo o que nele figura, não ter sido durante o período a que respeita a dívida exequenda, o possuidor dos bens que a originaram;

c) ou por não figurar no título e não ser responsável pelo pagamento da dívida.

Ora, in casu, o oponente é quem figura no título, pelo que a sua situação não se reconduz manifestamente quer à situação elencada na alínea a) quer à elencada na alínea c).

Quanto à situação supra-elencada na alínea b), “Esta situação de legitimidade está conexcionada com as situações de reversão da execução contra possuidores, fruidores, e proprietários, previstas no artigo 158.º deste Código, podendo esta reversão ser uma consequência do julgamento que se fizer sobre a ilegitimidade referida nesta alínea b).” (Jorge Lopes de Sousa, “Código de Procedimento e Processo Tributário – anotado e Comentado”, vol. II, Áreas Editora, 2007, p. 332).

Não é igualmente esta a situação relatada na petição inicial.

Assim, verificando-se a situação prevista no referido artigo 209.º/1/b) do CPPT, existe um obstáculo ao conhecimento do mérito do pedido, pelo que deve absolver-se o R. da instância”.

Discorda da decisão de indeferimento liminar o recorrente, porquanto *o indeferimento liminar da oposição à execução deve ter lugar como “ultima ratio”, isto é, quando o pedido do autor for evidentemente inútil, e não quando não estão preenchidos os requisitos do art. 204.º, n.º 1, alínea b) do CPPT, como decidido na sentença ora sob recurso*, alegando que o tribunal recorrido devia ter verificado *se os fundamentos da oposição cabiam em alguma das alíneas do art. 204.º do CPPT*, pois que *através de uma simples leitura do articulado do recorrente verificava-se que nada mais restava aquele que não fosse deitar mão do instituto da oposição à execução e existem fundamentos suficientes para se admitir a petição/oposição à execução apresentada pelo recorrente nos termos do disposto no art. 204.º do CPPT*.

Vejamos.

Atento ao teor da decisão recorrida, cuja fundamentação transcrevemos *supra*, resulta evidente que não é inteiramente correcta a alegação do recorrente de que a decisão de indeferimento liminar da petição de oposição se fundamentou exclusivamente no facto de os factos alegados na petição inicial não se reconduzirem à alínea b) do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT.

A decisão recorrida consigna expressamente que *na oposição a causa de pedir pode ser – mas tem de ser – qualquer uma das previstas no artigo 204.º daquele Código e que na petição inicial não vem alegada qualquer daquelas situações*, para passar, de seguida, à explicitação das razões pelas quais entende que os factos alegados não se subsumem à alínea b) do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT.

A explicação para este especial enfoque da decisão na alínea b) do artigo 204.º do CPPT compreende-se através da reconstituição, possível através da consulta do processo, do *iter processual* que culminou na decisão recorrida: colhe-se dos autos que, após promoção do Ministério Público em 1.ª instância no sentido de que fosse julgada inepta a petição de oposição, por ausência de causa de pedir (a fls. 140 dos autos), foi o oponente notificado para se pronunciar (fls. 141 dos autos), vindo este dizer (a fls. 144 dos autos) que: “Nos termos do disposto no art. 204.º, n.º 1, alínea b) do CPPT o oponente pretende que seja declarada a sua ilegitimidade.”

Por isso a decisão recorrida centrou a sua fundamentação na explicitação das razões pelas quais se não verificava a ilegitimidade do oponente, não deixando, contudo, de afirmar que “No processo de oposição à execução fiscal, regulado nos arts. 203.º e ss. do CPPT, a causa de pedir pode ser – mas tem de ser – qualquer uma das previstas no artigo 204.º daquele Código” e que “(...) na petição inicial não vem alegada qualquer daquelas situações”, o que justifica o indeferimento liminar desta, *ex vi* do disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 209.º do CPPT, por *não ter sido alegado algum dos fundamentos admitidos no n.º 1 do artigo 204.º*.

Sucede, que na parte final da alínea K) das conclusões das suas alegações de recurso o recorrente invoca que *nunca foi notificado de qualquer liquidação ou existência de dívida*, sendo que no artigo 8.º da sua petição inicial de oposição invocara que *nunca foi informado de nada*, donde se pode concluir, com alguma benevolência atento o princípio “pro actione”, que invocara também a inexigibilidade da dívida por falta de notificação do acto administrativo que ordenou a restituição dos apoios concedidos pelo IEFP, o que constitui indubitavelmente fundamento de oposição à execução fiscal, subsumível na

alínea i) do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT (assim, JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário: Anotado e Comentado*, 6.ª ed., Lisboa, Áreas Editora, 2011, p. 499 – nota 38 b) ao art. 204.º do CPPT).

Impõe-se, pois, revogar a decisão recorrida, que indeferiu liminarmente a petição de oposição, baixando os autos à 1.ª instância para que prossigam, designadamente para que depois de efectuada a necessária ampliação da matéria de facto conheça do mérito do fundamento invocado – inexigibilidade da dívida por falta de notificação do acto administrativo que ordenou a restituição do apoio concedido.

O recurso merece provimento.

- Decisão -

7 - Termos em que, face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogando a decisão recorrida, e ordenando a baixa dos autos à 1.ª instância para que prossigam, se a tal nada mais obstar.

Custas a final.

Lisboa, 27 de Fevereiro de 2013. — *Isabel Marques da Silva* (relatora) — *Lino Ribeiro* — *Dulce Neto*.

## Acórdão de 6 de Março de 2013.

### Assunto:

*Recurso jurisdiccional. Competência do Supremo Tribunal Administrativo. Questão de direito.*

### Sumário:

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

Processo n.º 2/13-30.

Recorrente: A... Futebol Clube.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

### RELATÓRIO

1.1. A... Futebol Clube recorre da sentença que, proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, na presente providência cautelar de suspensão de eficácia do acto [ofício n.º 792 do Serviço de Finanças de Barcelos, pelo qual se notificou o recorrente para “(...) no prazo de 30 (trinta) dias, a contar da assinatura do aviso de receção, efetuar o pagamento integral dos valores em dívida com os benefícios legais previstos no citado Decreto-Lei n.º 124/96 de 10 de Agosto (...) [e ainda da] exclusão definitiva e irreversível do referido plano de regularização com todas as consequências legais, caso não seja cumprido integralmente o referido na alínea a) anterior.”], julgou verificada a excepção dilatória da inimpugnabilidade do acto e, em consequência, absolveu a Entidade requerida da instância.

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

1ª. Ao contrário do vertido na decisão recorrida, no caso dos autos, verifica-se a existência de uma decisão do órgão de execução fiscal passível de ver os seus efeitos suspensos.

2ª. A notificação dos Serviços de Finanças de Barcelos constitui, assim, um **ato tributário**.

3ª. E o ato tributário é o ato de aplicação de uma norma tributária material, isto é, de uma norma que prevê e regula a obrigação de imposto especificadamente considerada, por um órgão da Administração – Alberto Xavier, in “Conceito e Natureza do Acto Tributário”, pág.83.

4ª. Noutro quadro, pode também invocar-se que o ato em causa sempre será um **ato administrativo respeitante a questões fiscais** – artigo 49º, n.º 1, a), iv) do ETAF.

5ª. E, neste entendimento, um ato administrativo proferido por órgão da Administração Fiscal, contendendo diretamente com a regulação e disposição de relações jurídicas tributárias.

6ª. De acordo, aliás com o **Ac. do STJ, em Plenário, de 12.11.2009, Proc. n.º 366/09 e no Ac. do Plenário do STA de 29.10.2003, Proc. 927/03.**



7ª. Assim sendo, as decisões da Administração Pública tomadas no âmbito do designado “Plano Mateus” são atos administrativos respeitantes a questões fiscais.

8ª. Em primeira linha, são atos materialmente administrativos proferidos por órgãos de Administração Pública para produzir efeitos jurídicos em situações concretas e relativamente a destinatários determinados – artigo 120º do CPA.

9ª. Em segunda linha, são atos que se referem a questões fiscais, ou seja, procedem à interpretação e aplicação de normas de direito fiscal substantivo na resolução de questões respeitantes ao exercício da função tributária da Administração Pública.

10ª. Tais atos são estranhos e externos ao processo de execução fiscal.

11ª. No caso dos autos, verifica-se a existência de um ato administrativo respeitante a questão fiscal que não implica a apreciação da legalidade de um ato de liquidação de um qualquer tributo.

12ª. Ocorre antes um ato proferido pela Administração Fiscal com um conteúdo dispositivo duplo: por uma via, a injunção ao Requerente para que no prazo de 30 dias proceda ao pagamento dos valores em dívida englobados no âmbito do plano de regularização de dívidas fiscais previsto no DL n.º 124/96; por outra via, a decisão de exclusão “definitiva e irreversível” do referido plano de regularização no caso de falta de cumprimento da referida injunção de pagamento.

13ª. Por isso, no ato em mérito, contém-se a definição da situação jurídica do Requerente face à sua exclusão do Plano Mateus, determinando-se a exclusão caso se verifique a condição prevista no conteúdo do próprio ato.

14ª. O Tribunal recorrido violou por erro de interpretação e aplicação o disposto nos artigos 49º n.º 1, a), iv do ETAF, 120º e 121º do CPA, 14º, n.º 10 do D.L. 124/96, 268º, n.º 4 da CRP, 59º, n.º 3 e 95º da LGT, 97º, n.º 1, f) do CPPT, 97º, n.º 2 do CPPT, 51º e 116º, n.º 1 do CPTA, 87º e 89º, c) do CPTA 2º, c) do CPPT.

15ª. O tribunal recorrido na fixação do valor da causa efetuou errada interpretação e aplicação do direito ao caso concreto.

16ª. Os clubes nada devem ao Estado por conta dos créditos ora reclamados, sendo a notificação em mérito dos Serviços de Finanças de Barcelos ilegal e ilegítima, daí que não estejam em dívida os 338.129,41 €.

Sem prescindir, caso assim não se entenda:

17ª. Por esta via, importa referir que mesmo que se considerasse ter havido na realidade uma assunção de dívida com responsabilidade solidária dos clubes o certo é que pela notificação da LPFP existiram retenções e compensações efetuadas no âmbito do acordo em causa, com um alegado saldo devedor do clube apenas na ordem dos 8.094,01 €.

18ª. Daí que os valores imputados ao clube pela Administração Fiscal sejam exagerados, desproporcionais e desajustados.

19ª. Para além do cálculo efetuado pela Administração Fiscal na notificação que antecede fazer uma contabilização dos débitos a nível coletivo, sem atender às especificidades concretas de cada relação tributária individual dos clubes e das receitas que a cada um deles cabia no Totobola.

20ª. Uma vez que há clubes que têm direito a receitas do Totobola e outros que não, nunca podendo os que beneficiam de tais receitas pagar os débitos daqueles que não as auferem.

21ª. Daí que também por esta via não são devidos pelo recorrente os valores de 338.129,41 € como decorre do ato impugnado e fixados pela decisão recorrida como valor da ação.

22ª. Desta maneira, o prejuízo que se quer evitar não ascende aos 338.129,41 € como fixado pela decisão recorrida pelo valor da ação.

23ª. Devendo valer, para todos os devidos e legais efeitos, o valor atribuído à providência cautelar pelo recorrente de 30.000,01 €.

24ª. O tribunal recorrido violou por erro de interpretação e aplicação o disposto nos artigos 315º, n.ºs 1 e 2 do CPC, com a redação atribuída pelo DL n.º 303/2007, de 24 de Agosto e cfr. artigo 32º, n.º 6 do CPTA aplicável por força da alínea c) do artigo 2º do CPPT.

25ª. O A. é um clube de futebol e, como tal, é pessoa colectiva privada sem fins lucrativos, pelo que esta abrangido pela isenção de custas prevista no Regulamento das Custas Processuais, no seu artigo 4º, n.º 1, alínea f).

26ª. Assim, o A. beneficia de isenção das custas processuais, nos termos supra expostos, por estar em causa pessoa colectiva privada sem fins lucrativos e por estar a actuar em defesa dos seus interesses.

Termina pedindo que a decisão recorrida seja, na parte aqui impugnada, revogada, e substituída por outra que determine a procedência do recurso, conforme alegado e concluído.

1.3. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.4. Tendo o recurso sido interposto para o TCA Norte, este Tribunal veio, por acórdão de 23/11/2012 (fls. 373 e sgts.) a declarar-se incompetente, em razão da hierarquia, para dele conhecer, com fundamento em que o recurso versa exclusivamente matéria de direito, declarando, consequentemente, competente este STA.

1.5. Remetidos os autos a este Tribunal, o MP emitiu parecer no sentido da incompetência, em razão da hierarquia, deste Supremo Tribunal, nos termos seguintes:

«**FUNDAMENTAÇÃO**

1. As conclusões das alegações delimitam o âmbito e o objecto do recurso (art. 684º n.º 3 CPC/ art. 2º alínea e) CPPT).

As **16ª e 17ª conclusões** enunciam factos não contemplados no probatório da sentença dos quais o recorrente pretende extrair consequência jurídica relevante:

- o clube não deve ao Estado a quantia de € 338 129,41;

- em consequência de retenções e compensações efectuadas no âmbito do acordo em causa [celebrado entre o Estado a FPF e a LPFP, para pagamento das dívidas fiscais dos clubes de futebol] o saldo devedor do clube recorrente é de apenas € 8.094,01.

É indiferente para apreciação da questão da competência a relevância dos factos alegados pelo recorrente para o julgamento do objecto do recurso.

A decisão da questão da competência do tribunal não pode fundamentar-se em argumentos jurídicos que denunciem a sua proposta de solução para a decisão da causa, a qual incumbe exclusivamente ao tribunal que vier a ser declarado competente, segundo as normas aplicáveis.

O próprio recorrente sustenta a existência de controvérsia sobre matéria de facto, determinante da competência do TCA Norte-SCT para o conhecimento do recurso (pronúncia fls. 358/371).

Neste contexto o recurso não tem por exclusivo fundamento matéria de direito sendo o STA-SCT incompetente, em razão da hierarquia, para o seu conhecimento e competente o TCA Norte-SCT (arts. 26º alínea b) e 38º alínea a) ETAF 2002; art. 280º n.º 1 CPPT).

2. O interessado poderá requerer, oportunamente, o envio do processo para o tribunal declarado competente (art. 18º n.º 2 CPPT).

O Ministério Público tem legitimidade para a suscitação da incompetência absoluta do tribunal em processo judicial tributário (art. 16º n.º 2 CPPT).

A competência dos tribunais da jurisdição fiscal é de ordem pública; o seu conhecimento precede o de qualquer outra matéria (art. 13º CPTA/ art. 2º alínea c) CPPT).

A declaração de incompetência em razão da hierarquia a proferir pelo STA prevalece sobre a declaração anteriormente proferida pelo TCA Norte-SCT (acórdão fls. 373/385; art. 5º n.º 2 ETAF).

**CONCLUSÃO**

O STA - secção de Contencioso Tributário é incompetente, em razão da hierarquia, para o conhecimento do recurso, sendo competente o TCA Norte-SCT»

1.6. Notificadas as partes para, querendo, se pronunciarem, nada disseram.

1.7. Veio, entretanto, aos autos, requerimento apresentado pelo recorrente, requerendo a declaração da extinção da instância por inutilidade superveniente da lide, nos termos do disposto na alínea e) do art. 287º do CPC, ex vi art. 1º do CPTA, bem como a condenação da Fazenda Pública no pagamento da totalidade das custas processuais, nos termos dos n.ºs. 3 e 4 do art. 450º do CPC, ex vi art. 189º do CPTA.

Para tanto o recorrente alega, em síntese:

- que as dívidas aqui em causa se encontram extintas e já nada deve à AT, por a Federação Portuguesa de Futebol ter saldado as dívidas fiscais dos Clubes (no âmbito do Totonegócio);

- que, tendo em conta esse acordo assinado, fica demonstrado que o clube não deve, nem devia, ao Estado a quantia de € 338.129,41 que foi notificada pela AT, e igualmente fica demonstrado que o seu saldo devedor nem sequer se cifrava nos € 8.094,01, antes sendo o recorrente credor do Estado, porquanto lhe são devidas verbas dos jogos sociais;

- ou seja, o valor das dívidas notificadas pela AT é bastante diferente do realmente apurado, tendo em conta que a afectação das verbas foi efectuada com base num percentual correspondente ao valor da dívida inicial.

E a Fazenda Pública, notificada, veio dizer que, conforme consta de informação pedida à Comissão de Acompanhamento das Dívidas dos Clubes de Futebol, a FPF depositou nos cofres da Fazenda Pública, em 27/12/2012 o montante de 10.821.325,31 Euros, na qualidade de co-assuntora de um conjunto de clubes e neste conjunto de clubes encontra-se a parte da dívida (133.762,53 Euros) correspondente ao executado A... Clube, sendo que o montante antes referido, efectivamente regularizado, corresponde à dívida apurada na segunda metade de vigência da dação em pagamento, (conforme consta do Acordo assinado entre a FPF e o recorrente), mas no que respeita à dívida global apurada na primeira metade da vigência da dação em pagamento ainda não está regularizada, encontrando-se neste momento a aguardar decisão quanto à oposição à execução interposta, pela outra co-assuntora Liga Portuguesa de Futebol Profissional, no TAF do Porto.

Assim, no que ao executado respeita, está em dívida a parte relativa à primeira metade, no montante de 190.582,75 Euros, pelo que não tem qualquer fundamento o pedido de extinção da instância por inutilidade superveniente da lide, com base nos argumentos utilizados.

1.8. Com dispensa de Vistos dada a natureza urgente do processo, cabe apreciar.

## FUNDAMENTOS

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

A) Em 31.01.1997 a Federação Portuguesa de Futebol e a Liga Portuguesa de Futebol Profissional, na qualidade de gestores de negócios, aderiram, em nome dos clubes de futebol das (então designadas) I Divisão, II Divisão de Honra, 2ª Divisão B e 3ª Divisão, ao plano de regularização de dívidas fiscais regulado no Decreto-Lei n.º 124/96, de 10 de Agosto (facto admitido por acordo, constante do artigo 7º da petição inicial);

B) Nessa qualidade de gestores de negócios, a Liga e a Federação ofereceram ao Estado, para liquidação das dívidas fiscais dos referidos clubes de futebol até 31.07.1996, as receitas futuras das apostas mútuas desportivas a que estes tinham direito (facto admitido por acordo, constante do artigo 8º da petição);

C) O Ministro das Finanças determinou a avaliação das receitas dessas apostas mútuas desportivas, de harmonia com o despacho de 16.09.1997 que homologou a Proposta n.º 1149/97 do SEAF, cujo teor se dá por integralmente reproduzido (doc. n.º 1 junto ao requerimento inicial);

D) Na sequência desse despacho, foi nomeada em 28.10.1997 uma Comissão Técnica, integrada exclusivamente por agentes da Administração Pública, para avaliar as receitas oferecidas em pagamento das dívidas fiscais, que avaliou as receitas das apostas mútuas desportivas entre um valor mínimo de 8,2 e o máximo de 13,1 milhões de contos, com um valor médio de 10.920.000 contos para um período de 12 anos e meio (de 01.07.1998 a 31.12.2010), período de tempo esse equivalente às 150 prestações mensais permitidas pelo n.º 1 do artigo 5º do Decreto-Lei n.º 124/96 (facto admitido por acordo, constante dos artigos 12º, 13º e 14º da petição inicial);

E) A Administração Fiscal avaliou em 11.367.198 contos as dívidas fiscais dos referidos clubes de futebol até 31.07.1996, para efeitos da regularização ao abrigo do Decreto-Lei n.º 124/96 (facto admitido por acordo, constante do artigo 15º da petição inicial);

F) Na sequência dos procedimentos de avaliação atrás referidos, em 04.03.1998, o Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais (com delegação de competências do Ministro das Finanças, conforme Despacho n.º 460/96-XIII, publicado no Diário da República, II Série, de 23.10.1996), proferiu, no âmbito do Decreto-Lei n.º 124/96, o Despacho n.º 7/98/XIII, com o seguinte conteúdo:

«Considerando que, em 31 de Janeiro de 1997, a Liga e a Federação aderiram, como gestores de negócios dos clubes das 1ª, 2ª divisão de honra, 2ª divisão B e 3ª divisão, ao plano de regularização de dívidas ao fisco constante do DL n.º 124/96, de 10 de Agosto; Considerando que a Liga e a Federação ofereceram, em dação em pagamento, para liquidação do valor das dívidas ao Fisco existentes até 31 de Julho de 1996, as receitas futuras das apostas mútuas desportivas a que os clubes tenham direito; Considerando que a dação em pagamento está prevista no Código Civil e nos arts. 109º-A e 284º do Código de Processo Tributário, na redacção que lhe foi dada pelo DL n.º 125/96, de 10 de Agosto; Considerando que nada obsta, no plano jurídico, à aceitação de bens de montante relativamente indeterminado, como os supra-referidos, ou mesmo de bens futuros, já que podem ser dados em pagamento todos os bens mobiliários ou imobiliários, sem excepção; Considerando que, por razões de uniformidade de tratamento, o prazo de arrecadação das receitas oferecidas em dação em pagamento se deve aproximar do prazo máximo permitido no regime prestacional previsto no DL n.º 124/96 (12,5 anos); Considerando que, por despacho de 28 de Outubro de 1997, foi nomeada uma Comissão Técnica para avaliar as receitas das apostas mútuas desportivas para um período de doze anos e meio; Considerando que, segundo o relatório da Comissão Técnica, a árvore de cenários construídos permite identificar uma “banda de sensibilidade” em torno do valor de tais receitas em que o valor mínimo será de 8,2 e o máximo de 13,1 milhões de contos; Considerando que, segundo o relatório, o valor médio de tais receitas, para uma taxa provável de actualização de 3%, é de 10.902.000 de contos; Considerando que o valor global das dívidas fiscais de todos os clubes, até 31 de Julho de 1996, apurado nos respectivos processos de regularização e calculado nos termos do artº 4º do DL n.º 124/96, de 10 de Agosto e do Código do IVA é de 11,367.198 contos; Considerando que os clubes aderentes, constantes da lista em anexo, devem ter, à data da certificação das condições de adesão, a sua situação tributária, posterior a 31 de Julho de 1996 regularizada, de acordo com a lei geral e com as orientações administrativas constantes do Despacho n.º 17/97, de 14 de Março; Considerando que as dívidas dos clubes à Segurança Social têm vindo a ser pagas, no quadro da lei, por mecanismos próprios; Considerando que a Liga e a Federação se comprometem a respeitar cláusulas de salvaguarda que neutralizem qualquer risco financeiro da dação em cumprimento; DETERMINO: 1. A aceitação, como forma de extinção das dívidas fiscais globais dos clubes existentes até 31 de Julho de 1995, no valor de 11.367.198 contos, da dação em pagamento das receitas das apostas mútuas desportivas oferecidas pela Liga e Federação, durante o período que vai de 1 de Julho de 1998 a 31 de Dezembro de 2010, sem prejuízo da manutenção e consideração dos pagamentos por conta já efectuados ou a efectuar até à data do início daquele período. 2. A aceitação no montante de 10.902.000 contos como valor da avaliação das receitas das apostas mútuas desportivas oferecidas. 3. A aceitação em regime de pronto pagamento ou em 150 prestações mensais do pagamento da dívida remanescente, no valor de 465.198 contos. 4.

*A nomeação de uma Comissão de acompanhamento, constituída por um representante da Inspecção-Geral de Finanças, um representante da Direcção dos Serviços de Justiça Tributária da DGL para análise da situação tributária dos clubes ao longo do período referido no ponto 1. 5. À Comissão de acompanhamento compete, nomeadamente: a) Certificar que os clubes constantes da lista anexa satisfazem, em 1 de Junho de 1998, as condições de adesão previstas no DL n.º 124/96, de 10 de Agosto; b) Verificar o cumprimento pontual das entregas dos valores das apostas mútuas a efectuar pela Liga e pela Federação; c) Propor os mecanismos de inspecção necessários para garantir o cumprimento integral do presente despacho; d) Certificar, sempre que necessário, que os clubes em anexo mantêm, ao longo do período referido no ponto 1, a sua situação tributária regularizada, nos termos do n.º 5 do art.º 6º da Lei n.º 103/97, de 13 de Setembro, cumprindo as suas obrigações tributárias principais e acessórias. 6. A comissão avaliará, no segundo semestre de 2004 e de 2010, o cumprimento do presente despacho e quantificará as importâncias recebidas: 7. No caso de metade do valor arrecadado ser insuficiente para o pagamento de metade da dívida global ao fisco apurada no segundo semestre de 2004 e de 2010, a Liga e a Federação deverão proceder ao pagamento da diferença até ao valor dessas metades. 8. No caso do montante apurado no segundo semestre de 2004 ser superior à metade da dívida global ao fisco apurada, devem os serviços proceder ao escalonamento da dívida remanescente ou ao encurtamento dos prazos da entrega da dação em pagamento» (doc. n.º 1 junto ao requerimento inicial - fls. 115 a 118 dos autos);*

G) A 25.02.1999, foi celebrado o Auto de Aceitação de Dação em Pagamento, no qual intervieram o Subdirector Geral da área da Justiça Tributária, dois representantes legais da Liga e um representante legal da Federação, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido para os devidos efeitos legais, (doc. n.º 1 junto ao requerimento inicial - fls. 113 e 114), ressaltando, de relevante, o seguinte:

*“Pelos representantes da Liga Portuguesa de Futebol Profissional e da Federação Portuguesa de Futebol foi dito que pela sua adesão ao Decreto Lei n.º 124/96, de 10 de Agosto, com vista à regularização das dívidas fiscais dos clubes de futebol que constam da lista anexa, e com o conhecimento e o consentimento pleno dos mesmos, dão como dação em pagamento as verbas do Totobola, pelo prazo máximo de doze anos e meio, a contar de 1 de Julho de mil novecentos e noventa e oito até 31 de Dezembro de dois mil e dez, no montante máximo de dez milhões novecentos e dois mil contos.”;*

H) O Serviço de Finanças de Barcelos expediu o ofício n.º 792, endereçado à ora Requerente, subordinado ao assunto: “pagamento da dívida no âmbito da regularização das dívidas pela dação em cumprimento com as receitas do totobola/jogos sociais ao abrigo do Decreto-Lei n.º 124/96, de 10 de Agosto”, e com o seguinte teor:

**«NOTIFICAÇÃO**

*Através dos dados recolhidos pela Comissão de Acompanhamento das Dívidas dos Clubes de Futebol (CADCF), verifica-se que a entidade a que V Ex.ª preside se encontra em situação de incumprimento, a qual, nos termos do n.º 2 do artigo 3º do diploma supra indicado constitui fundamento de imediata exigibilidade das dívidas nos termos da lei em vigor.*

*A exigibilidade imediata decorre do incumprimento, por parte da Federação Portuguesa de Futebol (FPF) e da Liga Portuguesa Profissional (LPFP), dos termos acordados no Auto de Dação em Função do Pagamento assinado em 25 de Fevereiro de 1999 pelos representantes da FPF e da LPFP, em anexo a esta notificação, mediante o qual foram oferecidas as receitas das apostas mútuas desportivas, durante o período que vai de 1 de Julho de 1998 a 31 de Dezembro de 2010 (12,5 anos), sem prejuízo dos pagamentos por conta realizados até à data de início daquele período.*

*Faz parte do Auto de Dação, no qual se encontra plenamente integrado, o Despacho n.º 7/98-XIII de 04 de Março do Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais (Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais), que igualmente se anexa, pela qual a FPF e a LPFP, atuando como gestoras de negócios do clube de futebol a que V Ex.ª preside, aderiram ao plano de regularização de dívidas ao fisco ao abrigo do Decreto-Lei n.º 124/96 de 10 de Agosto, alterado pelo Decreto-Lei n.º 235-A/96 de 9 de Dezembro. Nos termos do ponto 7 do mesmo Despacho, no caso de metade do valor das receitas arrecadadas na primeira e segunda metades de execução da dação não serem suficientes para pagar metade da dívida fiscal global dos clubes apurada no fim do segundo semestre de 2004 e de 2010, a FPF e a LPFP deveriam proceder ao pagamento do montante das diferenças até perfazer o valor dessas duas metades.*

*Verificou-se que após notificação da FPF e LPFP, em Dezembro de 2004 e em Maio de 2011, interpelando estas entidades no sentido do pagamento dos montantes dessas diferenças, as mesmas não efectuaram o pagamento. Por tal razão, a FPF e a LPFP foram já havidas como executadas no(s) processo(s) de execução fiscal do clube a que V Ex.ª preside, no que se refere ao montante da diferença em dívida no termo da primeira metade de vigência da dação em função do cumprimento, encontrando-se atualmente citadas no que se refere ao valor da diferença em dívida no termo da segunda metade de vigência da dação em função do cumprimento.*

*Nos termos do artigo 595º do Código Civil [subsidiariamente aplicável no âmbito tributário por força da linha d) do artigo 2.º da Lei Geral Tributária], ao valor da diferença entre a dívida fiscal*

desse clube que está abrangida pelo plano de regularização nos termos do Decreto-Lei n.º 124/96 de 10 de Agosto e a receita arrecadada com a dação em função do cumprimento é aplicável o regime da solidariedade passiva, previsto nos artigos 512º a 527º do Código Civil.

Desta forma, o clube a que V Ex.<sup>a</sup> preside é havido como devedor originário do montante de € 338.129,41 (Trezentos e Trinta e Oito Mil Cento e Vinte e Nove Euros e Quarenta Um Cêntimos), dívida esta apurada pela diferença entre a dívida inicial corrigida no montante de € 554.129,55 (Oitocentos e Dezasseis Mil Setecentos e Quinze Euros e Noventa Dói Cêntimos) e as receitas do totobola/jogos sociais proporcionalmente distribuídas no montante de € 216.000,13 (Duzentos e Dezasseis Mil Euros e Treze Cêntimos).

A Liga Portuguesa de Futebol Profissional é responsável solidária com esse clube pelo pagamento até ao montante da diferença antes referida.

Dado que a referida regularização de dívidas foi efetuada ao abrigo do Decreto-Lei n.º 124/96 de 10 de Agosto, a falta de pagamento atempado motivará a exclusão deste clube do referido plano de regularização conforme o n.º 2 do artigo 3º do citado diploma e o ponto 5 do Anexo ao Despacho n.º 18/97-XIII de 14 de Março do Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais.

A referida exclusão implica a perda do direito à redução dos juros de mora e caducidade da dispensa de pagamento de juros compensatórios dos benefícios decorrentes do Plano de Regularização no quadro daquele Decreto-Lei, apenas beneficiando da redução de juros de mora em relação aos montantes de capital efetivamente pagos (artigo 3º n.º 3 deste Decreto-Lei,). Fica claro as consequências gravosas que decorrem da eventual exclusão.

**Assim, fica esse clube notificado:**

**a) Para que no prazo de 30 (trinta) dias, a contar da assinatura do aviso de receção, efetuar o pagamento integral dos valores em dívida com os benefícios legais previstos no citado Decreto-Lei n.º 124/96 de 10 de Agosto;**

**b) Da exclusão definitiva e irreversível do referido plano de regularização com todas as consequências legais, caso não seja cumprido integralmente o referido na alínea a) anterior.**

Fica ainda informado de que o valor em dívida, no caso de falta do cumprimento atempado do pagamento referido na alínea a) anterior, ascende ao montante € 849.702,16 (Oitocentos e Quarenta Nove Mil Setecentos e Dois Euros e Dezasseis Cêntimos) havendo ao prosseguimento dos respectivos processos de execução fiscal e acréscimos legais.

Dentro do princípio de transparência e colaboração, reitera-se a indicação das consequências da eventual exclusão com perda dos benefícios de juros de mora e juros compensatórios implica que deixem de ser emitidas pela Autoridade Tributária e Aduaneira certidões com a situação tributária regularizada. (...)» (doc. n.º 1 junto ao requerimento inicial - fls. 110 a 112).

3. Como se referiu o Tribunal Central Administrativo Norte declarou-se incompetente, em razão da hierarquia, para decidir o presente recurso, declarando competente para o efeito a Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo.

4.1. É certo que a questão atinente à competência é prévia às demais, pois que a sua eventual procedência prejudicará, precisamente, o conhecimento de qualquer outra (cfr. n.º 2 do art. 16º do CPPT e arts. 101º e segts. do CPC), sendo que a infracção das regras da competência em razão da hierarquia determina a incompetência absoluta do Tribunal, que é de conhecimento oficioso e pode ser arguida ou suscitada até ao trânsito em julgado da decisão final (cfr. n.ºs. 1 e 2 do art. 16 do CPPT).

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

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

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

E embora para aferir da competência, em razão da hierarquia, do STA, haja que atentar, em princípio, apenas no teor das conclusões da alegação do recurso (pois por aquelas se define o objecto e se delimita o âmbito deste — cfr. o n.º 3 do art. 684º e os n.ºs. 1 e 3 do art. 690º, ambos do CPC) e verificar se, perante tais conclusões, as questões controvertidas se resolvem mediante uma exclusiva actividade de aplicação e interpretação de normas jurídicas, ou se, pelo contrário, a sua apreciação implica a necessidade de dirimir questões de facto (ou porque o recorrente defende que os factos levados ao probatório não estão provados, ou porque diverge das ilações de facto que deles se devam

retirar, ou, ainda, porque invoca factos que não vêm dados como provados e que não são, em abstracto, indiferentes para o julgamento da causa), não deixa de ser necessário confrontar as Conclusões com a própria substância das alegações do recurso, nomeadamente, se nestas se afrontam expressamente a factualidade que suporta a decisão.

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

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

4.2. O TCAN entendeu que a questão a apreciar no recurso se reconduz a uma questão exclusivamente jurídica, já que:

— sendo a decisão recorrida uma decisão de absolvição da instância e assentando na verificação da excepção dilatória da inimpugnabilidade do acto suspendendo, então o que está em causa é saber se o acto notificado, tal como consta da matéria assente — o qual, além do mais, fixou um prazo à requerente para efectuar o pagamento de uma determinada quantia relativa a dívidas tributárias — é, ou não, impugnável e se, por conseguinte, o Tribunal errou no julgamento de direito efectuado ao considerar a inimpugnabilidade do acto em causa;

— na questão do valor da causa (que foi fixado pelo Tribunal no montante de Euros 338.129,41 correspondente à quantia que, de acordo com o acto suspendendo, está a ser exigida ao recorrente) a decisão recorrida fez apelo ao disposto nos n.ºs. 1 e 2 do art. 315º do CPC e no art. 32º, n.º 6 do CPTA, sobre o valor dos processos cautelares; ou seja, para o recorrente e relativamente a esta matéria da fixação do valor da causa, o Tribunal efectuou errada interpretação e aplicação do direito ao caso concreto, sendo que tal valor devia ter sido fixado em Euros 30.001,00, por apelo ao disposto no art. 34º, n.º 2 do CPTA, não estando impugnado o facto em que a mencionada decisão de fixação do valor se fundou, ou seja, que o recorrente foi notificado para pagar o montante de Euros 338.129,41 (sem prejuízo de o recorrente se referir à ininteligibilidade da matéria colectável).

Todavia, com o devido respeito, afigura-se-nos que não é de aceitar o entendimento adoptado pelo TCAN.

Com efeito, como refere o MP, nas Conclusões 16ª e 17ª o recorrente enuncia e alega factos não contemplados no probatório da sentença e dos quais pretende extrair consequência jurídica relevante, nomeadamente, que o clube não deve ao Estado a quantia de Euros 338.129,41 e que, em consequência de retenções e compensações efectuadas no âmbito do acordo em causa [celebrado entre o Estado, a FPF e a LFPF, para pagamento das dívidas fiscais dos clubes de futebol] o saldo devedor do clube recorrente é de apenas Euros 8.094,01.

E nas Conclusões seguintes o recorrente igualmente questiona o cálculo dos valores subjacentes ao acto impugnado e alegadamente relevados pela decisão recorrida para fixar o valor da acção, sustentando que o prejuízo que se quer evitar não ascende ao montante de 338.129,41 Euros fixado pela decisão recorrida como valor da acção, devendo, ao invés, fixar-se o valor de Euros 30.000,01 atribuído à providência cautelar pelo recorrente.

Ora, para a apreciação dos erros de julgamento imputados à sentença (que julgou pela impugnabilidade do acto impugnado, por ser desprovido de carácter decisório, uma vez que se traduz em «mera concretização de uma obrigação de informação e numa comunicação de teor estritamente informativo, podendo apenas ser-lhe reconhecido m quanto muito, o papel de interpelação para cumprimento ou exortação ao pagamento dos valores em dívida, nos termos do acordo de regularização em vigor») não é irrelevante aquela factualidade acima especificada, sendo que, como salienta o MP, é indiferente para apreciação da questão da competência a relevância dos factos alegados pelo recorrente para o julgamento do objecto do recurso e sendo que a decisão da questão da competência do tribunal não pode fundamentar-se em argumentos jurídicos que denunciem a sua proposta de solução para a decisão da causa, a qual incumbe exclusivamente ao tribunal que vier a ser declarado competente, segundo as normas aplicáveis.

Daí que até a questão de saber se o saldo devedor da recorrente é de Euros 8.094,01 ou de Euros 338.129,41, apesar de ligada (como diz o acórdão do TCAN) à apreciação de mérito, não deixe de relevar, ainda assim, também para a apreciação da questão da competência.

Como também não é irrelevante aquela alegada factualidade, em sede de apreciação da questão atinente ao valor da causa, já que, mesmo aceitando a tese do TCAN, embora a recorrente não questione que foi notificada para pagar o montante de Euros 338.129,41, não deixa de afirmar que o prejuízo que quer evitar não ascende a tal montante e que é ininteligível a matéria colectável; isto é, o recorrente questiona as próprias ilações em que o Tribunal “a quo” faz assentar o seu juízo de legalidade na quantificação do valor da dívida e que o levaram a fixar como valor da causa o dito montante.

Veja-se, aliás, que o recorrente quando, previamente à decisão do TCAN, foi convidado a pronunciar-se sobre a questão da competência, veio reafirmar a pretensão de interposição do recurso para o TCAN, por ser o competente, face à existência de controvérsia sobre matéria de facto (cfr. fls. 358/371).

Concluímos, portanto, que o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito, sendo, por isso, competente para o seu conhecimento a Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, a tanto não obstando o facto de já existir no processo decisão do TCA Norte sobre a questão da competência hierárquica.

Com efeito, tal não é impeditivo da presente decisão em sentido divergente, sendo que, nessas situações, prevalece a decisão do Tribunal de hierarquia superior, como estabelece o n.º 2 do artigo 5º do ETAF e sendo, ainda, que a infracção das regras da competência em razão da hierarquia determina a incompetência absoluta do Tribunal, que é de conhecimento oficioso e pode ser arguida ou suscitada até ao trânsito em julgado da decisão final (cfr. n.ºs. 1 e 2 do art. 16 do CPPT).

Procede, portanto, esta questão prévia invocada pelo MP, ficando, nesta medida, prejudicado o conhecimento das restantes questões suscitadas no recurso, incluindo a posteriormente alegada extinção da instância por inutilidade superveniente da lide.

#### DECISÃO

Termos em que se acorda em declarar este Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso e em declarar (nº 3 do art. 18º do CPPT) competente o Tribunal Central Administrativo Norte (Secção do Contencioso Tributário), para o qual o recorrente tinha, aliás, interposto o recurso e para o qual poderá, agora, requerer a remessa do processo, de harmonia com o preceituado no n.º 2 daquele mesmo artigo.

Sem custas, por não serem devidas.

Lisboa, 6 de Março de 2013. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Francisco Rothes* — *Fernanda Maçãs*.

## Acórdão de 6 de Março de 2013.

### Assunto:

*Sisa. Isenção para revenda. Caducidade da isenção. Justo Impedimento.*

### Sumário:

- I — Mesmo a admitir-se que, em abstracto, se possa configurar uma situação de “justo impedimento” relativamente ao prazo fixado para a caducidade da isenção de sisa prevista no n.º 3 do art. 11.º do CIMSISD (não ao abrigo do art. 146.º do CPC, mas ao abrigo do princípio geral de direito que lhe está subjacente), a alegação susceptível de a integrar teria que se referir a uma verdadeira impossibilidade de efectuar a venda, não bastando para esse efeito a alegação de dificuldades na venda ou na obtenção do preço pretendido.*
- II — Fora das situações de “justo impedimento”, a caducidade da isenção dita em I opera independentemente das razões por que se não verificou a revenda dentro do prazo de três anos, razões a que o legislador não quis conferir relevância para esse efeito.*

Processo n.º 104/13-30.

Recorrente: “A..., S.A.”

Recorrida: Fazenda Pública.

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

Recurso jurisdicional da sentença proferida no processo de impugnação judicial com o n.º 545/09.7BELRS

### 1. RELATÓRIO

1.1 A sociedade denominada “A..., S.A.” (a seguir Contribuinte, Impugnante ou Recorrente) impugnou judicialmente a liquidação de sisa que lhe foi efectuada na sequência da caducidade da isenção que lhe fora concedida ao abrigo do disposto no n.º 3 do art. 11.º do Código do Imposto Municipal da Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações (CIMSISD) relativamente à aquisição de um imóvel que declarou adquirir com destino à revenda.

Pediu ao Juiz do Tribunal Tributário de Lisboa a anulação dessa liquidação, invocando como fundamento, no que ora nos interessa considerar <sup>(1)</sup>, a ilegalidade daquele acto tributário por não se ter atendido que a revenda não foi possível enquanto esteve pendente uma acção de impugnação pauliana, primeiro, e, depois, por o promitente comprador, na sequência de doença grave que o impediu de outorgar o contrato definitivo, ter falecido, motivo por que a venda apenas se veio a efectuar com os descendentes deste, já para além do termo do prazo de três anos concedido pelo n.º 1 do art. 16.º do CIMSISD.

Sustentou, em síntese, que a revenda apenas não foi efectuada dentro daquele prazo em virtude da ocorrência dessas «circunstâncias anormais» e «não lhe ser exigível» outra conduta, o que constitui «causa de exclusão da culpa e da ilicitude».

1.2 A Juíza do Tribunal Tributário de Lisboa julgou a impugnação judicial improcedente. Para tanto, pese embora tenha dado como assente a factualidade alegada pela Impugnante, considerou, em resumo:

- por um lado, que não releva o motivo por que a Impugnante não efectuou a revenda dentro do prazo de três anos, designadamente «não releva in casu a existência de eventuais causas de exclusão da culpa (muito menos da ilicitude, que não se está perante um acto ilícito, mas apenas perante uma situação de caducidade de isenção), porquanto não existe na lei qualquer requisito de pendur subjectivista (maxime ausência de culpa) susceptível de influenciar na contagem do prazo de três anos previsto no art. 16.º do CIMSISD»;

- por outro lado, que não estão previstas causas de suspensão ou de interrupção do prazo fixado pelo art. 16.º do CIMSISD, sendo a única causa impeditiva da caducidade prevista na lei é a efectivação da revenda dentro daquele prazo.

1.3 A Impugnante não se conformou com a sentença e dela interpôs recurso para o Tribunal Central Administrativo Sul, que foi admitido a subir imediatamente, nos próprios autos e com efeito meramente devolutivo.

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

«1. Ficou provado que a A..., S.A. não revendeu no prazo de três anos por causas anormais e de não lhe ser exigível diferente comportamento.

2. Logo, nos termos do artigo 331.º 1 do C. Civil, não caducou o dever de pagar no prazo previsto no artigo 16.º do CIMSISD.

3. A decisão violou os normativos invocados, pois julgou como devia a matéria de facto mas não aplicou, em consequência, o direito naquele silogismo jurídico, nem concluiu com uma decisão coerente, lógica e de acordo com a prova produzida, acabando por produzir uma sentença injusta e que, no caso vertente, não serve a realização da justiça.

Em face do exposto, requer a V. Ex.as que a decisão recorrida seja revogada e a agravante absolvida, por ser de justiça» <sup>(2)</sup>.

1.5 A Fazenda Pública não contra alegou.

1.6 O Tribunal Central Administrativo Sul declarou-se incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso e declarou como tribunal competente este Supremo Tribunal Administrativo, ao qual o processo foi remetido, a requerimento da Recorrente.

1.7 Recebidos os autos neste Supremo Tribunal Administrativo, foi dada vista ao Ministério Público e o Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer, no qual, após delimitar a questão a dirimir como sendo a de saber «se é de atender, para efeitos de não caducidade de isenção de sisa, ao disposto nos arts. 11.º n.º 3 e 16.º n.º 1 do CIMSISD, ou se é considerar existirem impeditivas do prazo de 3 anos previsto na última disposição as causas anormais existentes nos caso e se as mesmas tornam inexigível outro comportamento da recorrente, de acordo ainda com o disposto no 331.º n.º 1 do C. Civil», foi no sentido de que o recurso não merece provimento, com a seguinte fundamentação:

«Não é de acolher esta solução, mostrando-se as referidas causas consubstanciadas na pendência de acção de impugnação pauliana que se manteve por 1 ano e 58 dias após a aquisição que a recorrente efectuou, e bem assim em face do período da doença de promitente-comprador, que se manteve de Janeiro a Junho de 2006, com quem a recorrente tinha celebrado contrato-promessa.

Assim, ao caso são de aplicar os arts. 11.º, n.º 3, 13.º-A e 16.º n.º 1 do C. do Imposto Municipal de Sisa e Imposto Sobre Sucessões e Doações (CIMSISD).

Segundo o primeiro, ficam isentas de imposto municipal de sisa: «(...) 3.º - As aquisições de prédios para revenda, nos termos do artigo 13.º-A, desde que se verifique ter sido apresentada antes da aquisição a declaração prevista no artigo 105.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) ou na alínea a) do n.º 1 do artigo 94.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC), consoante o caso, relativa ao exercício da actividade de comprador de prédios revenda».

E, segundo o artigo 13.º-A, «a isenção prevista no n.º 3.º do artigo 11.º não prejudica a liquidação e pagamento da sisa, nos termos gerais, salvo se se reconhecer que o adquirente exerce normal e habitualmente a actividade de comprador de prédios para revenda (...)».



E o art. 16.º n.º 1 do CIMSISD previa que “as transmissões de que tratam os n.ºs 3.º, 8.º, 9.º e 12.º, alínea a), e 21.º, 26.º, 30.º e 31.º do artigo 11.º e n.º 7.º do artigo 12.º, deixarão de beneficiar de isenção logo que se verifique, respectivamente: 1º - Que aos prédios adquiridos para revenda foi dado destino diferente ou que os mesmos não foram revendidos dentro do prazo de três anos ou o foram novamente para revenda” - redacção dada pelo Dec.- Lei n.º 91/89, de 27/3.

Ficou então claramente expresso que no caso de ao prédio ser dado um destino diferente ou não ser “revendido” dentro de 3 anos, deixava de funcionar ainda a referida regra da isenção.

E, se dúvidas houvesse quanto ao alcance da alteração introduzida no acima transcrito art. 16.º n.º 1, o preâmbulo do referido Dec.-Lei é esclarecedor quanto a se [ter] querido afastar a possibilidade do prazo ser prorrogável.

Aliás, a isenção de sisa tinha sido concebida, segundo o que resulta do também transcrito art. 11.º n.º 3, com base em ter havido transmissão de imóvel, por pessoa, singular ou colectiva, que exercesse a actividade de revenda de imóveis, e de acordo como que tivesse sido declarado em sede de impostos sobre o rendimento.

Quanto à dita “revenda” dentro de três anos, pressuposto ao caso aplicável para que funcionasse a isenção, tem sido entendido terem de se verificar todos os requisitos legais do contrato de compra e venda - esta é a posição amplamente maioritária da jurisprudência do S.T.A., em que se englobam os Acórdãos de 4/11/1970, rec. n.º 16201, de 16/6/1972, rec. n.º 1981, de 11/3/1981, rec. n.º 1462, de 10/11/1982, Pleno, rec. n.º 1462, de 6/3/1985, rec. n.º 2732, de 13.10.1993 (publicado no Apêndice ao DR, de 20/5/1996, pp. 3279 a 3282), rec. n.º 15334, de 8/11/2006, rec. n.º 642/06 e de 13.05.2009, rec. n.º 234/09, de 16.11.2011, rec. n.º 303/11 e de 21-11-12, rec. 957/11.

Não resulta ser de acolher o invocado com base nas acima referidas causas, que correspondem a um risco assumido pela recorrente, nem o art. 331.º n.º 1 do C. Civil permite que se faça uma aplicação das mesmas em termos de impedir o decurso do dito prazo de caducidade».

1.8 A questão que cumpre apreciar e decidir é a de saber se a sentença recorrida fez correcto julgamento quando julgou improcedente a impugnação judicial da liquidação de sisa por considerar, em síntese, que o prazo fixado pelo n.º 1 do art. 16.º do CIMSISD, para que seja efectuada a revenda quando a aquisição do prédio foi efectuada com a isenção prevista no n.º 3 do art. 11.º do mesmo Código, não admite excepção alguma, designadamente que não excepcionam a caducidade aí prevista as circunstâncias que ficaram demonstradas na sentença e que não são imputáveis ao contribuinte.

## 2. FUNDAMENTAÇÃO

### 2.1 DE FACTO

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

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

A) Através de escritura de compra e venda, datada de 16 de Janeiro de 2002, outorgada no 5.º Cartório Notarial de Lisboa, a impugnante declarou comprar o imóvel sito na freguesia de ..., concelho de Azambuja, distrito de Lisboa, inscrito na matriz respectiva sob o artigo 5264 e descrito na Conservatória do Registo Predial de Mafra sob o n.º 01195, aquisição registada junto da referida Conservatória, pela inscrição Ap. 15, de 24 de Janeiro de 2002.

(cfr. fls. 15, 21, 34 e 35, do processo administrativo)

B) A impugnante declarou que a compra referida em A) se destinava a revenda, para efeitos de isenção de Imposto Municipal de Sisa, ao abrigo dos arts. 11.º, n.º 3, e 13.º-A, do CIMSISD.

(cfr. fls. 15 e 21 do processo administrativo)

C) Através da inscrição Ap. 71, de 4 de Março de 2004, relativa ao imóvel referido em A), foi feito o registo, provisório por natureza, de acção, tendo como A. o Banco B... e RR. C... e a impugnante.

(cfr. fls. 35, do processo administrativo)

D) Por sentença, transitada em julgado a 6 de Junho de 2005, foi julgada improcedente a Acção n.º 139/94.3TBMFR, tendo sido emitida a correspondente certidão, para efeitos de cancelamento da inscrição referida em C).

(cfr. fls. 36, do processo administrativo)

E) Na pendência da acção referida em C) e D), a impugnante retirou do mercado o imóvel referido em A).

(do depoimento da testemunha C..., consultora da impugnante desde 2000, que revelou conhecimento directo dos factos, por ter acompanhado todo o processo relativo ao imóvel, depoimento coerente e convincente, resultou provado que durante tal período a impugnante retirou o imóvel do mercado)

F) De contrato de promessa de compra e venda, datado de 5 de Dezembro de 2005, celebrado entre a impugnante e D..., a primeira declarou prometer vender e o segundo declarou prometer comprar imóvel referido em A), tendo determinado que o contrato de compra e venda seria celebrado até 31 de Março de 2006.

(cfr. fls. 44 a fls. 46 e fls. 54 do processo administrativo)

G) D..., desde início de 2006, teve diagnosticada doença grave.

(do depoimento da testemunha C..., consultora da impugnante desde 2000, que revelou conhecimento directo dos factos, por ter acompanhado todo o processo relativo ao imóvel, depoimento coerente e convincente, resultou provado que D... sofrera de doença do foro oncológico, situação de que a impugnante teve conhecimento em Fevereiro de 2006)

H) D... morreu a 20 de Junho de 2006.

(cfr. fls. 56, do processo administrativo)

I) De contrato de compra e venda, datado de 3 de Agosto de 2006, outorgado no Cartório Notarial de ..., celebrado entre a impugnante e E... e F... filhos de D... tendo a primeira declarado vender e os segundos declarado comprar o imóvel referido em A).

(cfr. fls. 29 a 32, do processo administrativo, e depoimento da testemunha C..., consultora da impugnante desde 2000, que revelou conhecimento directo dos factos, por ter acompanhado todo o processo relativo ao imóvel)

J) A impugnante foi objecto de acção de fiscalização, em cumprimento da Ordem de Serviço n.º OI 200804257, pela Direcção de Finanças de Lisboa.

(cfr. fls. 11, do processo administrativo)

K) Da acção de fiscalização referida em J) resultou um Relatório de Inspecção Tributária, datado de 11 de Novembro de 2008, sobre o qual foi exarado despacho de concordância, a 13 de Novembro de 2008, e do qual consta designadamente o seguinte:

“... Ao abrigo do princípio de colaboração previsto no artigo 59.º da Lei Geral Tributário (LGT), foi notificado o sujeito passivo através do ofício n.º 26855, datado de 07 de Abril de 2008, a que corresponde o registo do CTT n.º RR 482759745 PT, no sentido de apresentar alguma explicação, passível de justificar o não cumprimento, relativamente à liquidação do Imposto Municipal de SISA.

Solicitou-se então, sucintamente, ao Sujeito Passivo que efectuasse prova de:

(anexo III)

a) Ter procedido à venda do referido imóvel, dentro do prazo previsto no n.º 1 do art. 16.º do Código do Imposto Municipal de SISA, ou;

b) No caso de não ter vendido o imóvel dentro do prazo anteriormente referido, situação em que cessa a isenção anteriormente concedido, prova de ter procedido à sua regularização, conforme prevê o n.º 1 do artigo 16.º do referido código.

No decurso do prazo concedido, veio o sujeito passivo proceder, em conformidade, ao envio da seguinte documentação (anexo IV):

1.º Documentação entregue em 15/04/2008, registo de Entrada Geral n.º 34244:

- Cópia da escritura de alienação do imóvel efectuado em 03 de Agosto de 2006, celebrada no Cartório notarial de ...

2.º Documentação entregue em 18/04/2008, registo de Entrada Geral n.º 35810;

- Cópia do registo n.º 01195/270289, da Conservatória do Registo Predial de Mafra, onde menciona a ap. 71/20040304, referente a acção de impugnação pauliana, efectuada pelo Banco B..., registada em 04.03.2004;

- Cópia da Certidão de Tribunal Judicial de Mafra – 2.º Juízo, certificando que a sentença transiu em julgado no dia 6 de Junho de 2005.

Parecer

Face ao exposto, entende a Administração Tributário, não aceitar os motivos alegados pelo sujeito passivo pelas seguintes razões:

1.º O imóvel analisado, no caso em apreço, beneficiou de isenção de imposto ao abrigo do n.º 3 do artigo 11.º do CIMSISDD, uma vez que declarou no acto da escritura, (e que terá sido comprovado pelo notório mediante exibição de certidão para esse efeito), que esse imóvel se destinava a revenda;

2.º Ora, vem o n.º 1 do artigo 16.º do mesmo código dizer, taxativamente e sem qualquer excepção, que essa isenção caduca no caso de o prédio não ter sido revendido no prazo de 3 anos, ou seja, não contempla o CIMSISDD qualquer hipótese de suspensão de contagem deste prazo;

Contudo, mesmo que a administração tributária tivesse em consideração o período entre o registo da acção de impugnação pauliana, efectuada pelo Banco B..., e o trânsito em julgado da sentença proferida nos autos, o prazo de isenção concedido de 3 anos, pelo n.º 3 do art. 11.º do referido Código, foi largamente ultrapassado.

Conclusão

Assim, e face ao exposto nos pontos anteriores, impõe o artigo 16.º do CIMSISDD um prazo de 3 (três anos), para se proceder à revenda do imóvel adquirido nestas circunstâncias, findo o qual cessa a isenção do Imposto Municipal de SISA, de que o imóvel beneficiou aquando da sua aquisição.

Esgotados os prazos previstos no artigo 16.º n.º 1, verifica-se que o imóvel em causa e, de acordo com os elementos disponíveis nestes Serviços, continua na posse do sujeito passivo, conforme se comprova do “print” respectivo, o qual constitui o anexo II.

*Assim, deveria o sujeito passivo ter solicitado a liquidação do Imposto Municipal de SISA, dentro dos prazos previstos no artigo 91.º do respectivo Código.*

*Dado não o ter feito até à presente data, propomos a liquidação oficiosa do Imposto Municipal de SISA, em falta, calculado de acordo com os artigos 33.º e 45.º do CIMSISD...*

*(cfr. fls. 11 a 20, do processo administrativo)*

*L) Foi emitida, pelo Serviço de Finanças de Mafra, em nome da impugnante, liquidação de Sisa, relativa ao contrato referido em B), no valor total de € 46.152,88, respeitando € 39.903,83 a imposto e € 6.249,05 a juros compensatórios.*

*(cfr. fls. 47, do processo administrativo)*

*M) A presente Impugnação deu entrada no Serviço de Finanças de Mafra a 13 de Março de 2009. (carimbo aposto a fls. 3 dos autos)*

*Não existem factos não provados, em face das possíveis soluções de direito, com interesse para a decisão da causa».*

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

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

A ora Recorrente efectuou a compra de um imóvel com isenção de sisa ao abrigo do disposto no n.º 3 do art. 11.º do CIMSISD em 16 de Janeiro de 2002. Porque não comprovou a realização da revenda do mesmo imóvel dentro do prazo de 3 anos fixado pelo n.º 1 do art. 16.º do mesmo Código, a AT procedeu à liquidação da sisa devida por aquela aquisição.

Na verdade, nos termos do n.º 3 do art. 11.º do CIMSISD, estavam isentas de sisa as aquisições de prédios para revenda, efectuadas por sujeito passivo cuja actividade fosse a compra e venda de prédios para revenda. Mas, nos termos do art. 16.º, n.º 1, do CIMSISD, essa isenção encontrava-se sujeita a uma condição resolutiva que o legislador entendeu fixar com referência ao tempo decorrido: a isenção caducava se a revenda não fosse efectuada dentro do prazo de três anos.

A ora Recorrente nunca pôs em causa que a revenda, em 3 de Agosto de 2006, foi efectuada para além do termo daquele prazo de três anos. O que pretendia, na petição inicial como agora em sede de recurso, é que ocorreram circunstâncias que não lhe são imputáveis e que obstaram à revenda dentro do prazo de três anos após a aquisição: primeiro, porque em 4 de Março de 2004 foi registada uma acção pauliana sobre o imóvel, acção cuja sentença apenas transitou em julgado em 6 de Junho de 2005, data em que foi emitida a correspondente certidão para cancelamento da inscrição registral daquela acção, sendo que no tempo que mediou entre essas duas datas retirou o imóvel do mercado; depois, porque, tendo celebrado contrato promessa de compra e venda do imóvel em 5 de Dezembro de 2005, o promitente comprador foi acometido de doença grave no início de 2006, que o impediu de outorgar o contrato definitivo até ao termo do prazo acordado para o efeito – 31 de Março de 2006 –, e faleceu em 20 de Junho de 2006, motivo por que a venda apenas se veio a efectuar com os descendentes deste, em 3 de Agosto de 2006.

Toda esta factualidade alegada em ordem a demonstrar a impossibilidade da revenda dentro do prazo de três anos, a contar da aquisição, foi dada como assente pela Juíza do Tribunal Tributário de Lisboa.

No entanto, a sentença recusou qualquer relevância a essas circunstâncias sobre o prazo da caducidade da isenção. É desse julgamento que a Recorrente discorda.

Segundo a ora Recorrente, que insiste na tese sustentada na petição inicial, «[o] não cumprimento do prazo de 3 anos para a revenda do imóvel deveu-se a circunstâncias anormais, fora do controlo da A..., S.A. e por não se lhe ser possível exigir diferente comportamento, face ao quadro fáctico apresentado», sendo que «ficou impossibilitada objectivamente de cumprir com o prescrito no artigo 16.º do CIMSISD, logo a reprovabilidade da sua conduta desapareceu».

Assim, como deixámos dito em 1.8, a questão que importa dirimir é a de saber se, para efeitos de operatividade da condição resolutiva prevista no n.º 3 do art. 11.º do CIMSISD, pode e deve relevar-se a circunstância da revenda não ter sido efectuada dentro do prazo de três anos aí fixado por motivo não imputável ao sujeito passivo.

### **2.2.2 DA CADUCIDADE DA ISENÇÃO DE SISA**

A bem fundamentada sentença recorrida deu resposta cabal à questão suscitada e em termos que merecem a nossa concordância. Na verdade, como bem ficou dito na sentença recorrida, o prazo de caducidade previsto no n.º 1 do art. 16.º do CIMSISD não prevê quaisquer excepções, nem admite interrupções ou suspensões.

Admitimos, no entanto, que possam configurar-se situações em que devam relevar-se os motivos por que a revenda não foi possível. Não em virtude de poderem integrar causa de exclusão da ilicitude ou da culpa, hipótese que a sentença bem postergou, mas pela aplicação de um princípio geral de direito, de que não deve perder o direito aquele que, por motivo que lhe não seja imputável, se veja colocado na impossibilidade de o exercer em tempo útil, princípio esse que tem no instituto do justo impedimento, consagrado no art. 146.º, n.º 1 (3), do Código de Processo Civil (CPC), a sua manifestação mais visível.

É certo que o art. 146.º do CPC – disposição que, como resulta da sua inserção sistemática <sup>(4)</sup>, se refere à prática de actos processuais – não logra aplicação no âmbito substantivo da relação jurídica tributária, pelo que está de todo afastada a possibilidade de aplicar ao prazo do art. 16.º, n.º 1, do CIMSISD. Mas, o princípio que subjaz a este preceito legal logra também aplicação relativamente a prazos de caducidade.

Na verdade, como diz JORGE LOPES DE SOUSA, «[e]sta regra do justo impedimento que, como transparece da sua própria designação, é reclamada por exigências evidentes de justiça, deve ser considerada de aplicação generalizada, não só por imperativo constitucional decorrente do princípio da justiça que decorre da ideia de Estado de Direito democrático consignada no art. 2.º da CRP, mas também do próprio princípio do acesso aos tribunais e à justiça (arts. 20.º, n.º 1, e 268.º, n.º 4, da CRP) que não pode deixar de exigir para a sua concretização a concessão de uma possibilidade efectiva e não apenas teórica de utilização dos meios contenciosos de defesa de direitos e interesses legalmente protegidos. Aliás deve entender-se que vigora no nosso direito uma regra básica de que não deve perder direitos pelo decurso do tempo quem esteve impossibilitado de exercê-los, regra essa que tem vários afloramentos, um dos quais é a regra do justo impedimento» <sup>(5)</sup>.

Assim o reconheceu há muito a jurisprudência e a doutrina no que se refere aos prazos para a interposição de recurso contencioso ou de impugnação judicial <sup>(6)</sup> e até no âmbito do procedimento tributário <sup>(7)</sup>.

Caso se admita essa posição, o que não é consensual, poderia relevar-se para efeitos da caducidade da isenção a ocorrência de facto que impeça o contribuinte de respeitar o prazo de três anos para a revenda do prédio e que lhe não seja imputável.

No entanto, no caso sub judice os factos alegados pela Impugnante e que ficaram demonstrados nunca poderiam consubstanciar o “justo impedimento” porque não se referem a uma verdadeira impossibilidade de proceder à venda <sup>(8)</sup>, como procuraremos demonstrar.

Quanto à primeira das invocadas circunstâncias – o registo de acção de impugnação pauliana tendo como objecto o bem objecto da aquisição –, a mesma não impede, de todo, a venda. Vejamos:

É certo que a acção de impugnação pauliana está sujeita a registo art. 3.º, n.º 1, alínea a), do Código do Registo Predial. Mas, esse registo, não é impeditivo da venda do prédio.

Poderá, isso sim, dificultá-la ou obviar à venda nas condições pretendidas pela vendedora <sup>(9)</sup>, mas isso constitui um risco inerente à actividade por ela exercida e não uma impossibilidade da venda.

Ora, para que pudesse considerar-se verificado o “justo impedimento” era necessário que houvesse uma verdadeira impossibilidade de realizar a venda, ainda que com perdas, não sendo suficiente a dificuldade ou, eventualmente, a impossibilidade de a efectuar nos termos desejados em virtude das circunstâncias não imputáveis ao vendedor. A alegação em causa não suporta tal impossibilidade.

Aliás, a invocada “impossibilidade” de venda cobre apenas um período de cerca de 15 dos 36 meses que a lei concede ao sujeito passivo para efectuar a revenda.

Salvo o devido respeito, a factualidade alegada pela Impugnante como primeira circunstância susceptível de excepcionar o prazo da caducidade da isenção poderá apenas configurar uma situação de dificuldade em efectuar a revenda – risco associado ao negócio –, mas não de impossibilidade de efectuar a revenda.

Quanto à segunda circunstância invocada pela Impugnante – a doença do promitente comprador, que o terá impedido de celebrar o contrato prometido dentro do prazo convencionado –, ela tem o seu início já para além do termo do prazo da três anos fixado pelo n.º 1 do art. 16.º do CIMSISD. Na verdade, a doença foi diagnosticada no «início de 2006» [cfr. alínea G) dos factos provados], quando aquele prazo de três anos estava já findo há quase um ano, desde 17 de Janeiro de 2005. Por esse motivo, tal circunstância nunca poderia relevar.

Em conclusão, nos termos dos arts. 11.º, n.º 3 e 16.º, 1.º, do CIMSISD, a isenção de imposto de sisa de que goza a aquisição de prédios para revenda caduca no caso dos mesmos não serem revendidos no prazo de três anos. Isso significa que, como bem ficou dito na sentença recorrida, essa isenção se encontra sujeita a uma condição resolutiva que o legislador entendeu fixar apenas com referência ao tempo decorrido e já não aos motivos subjacentes à falta de revenda.

Fora das situações de “justo impedimento”, é seguro que o legislador não quis relevar os motivos por que a revenda não ocorreu dentro do prazo aí fixado. Se o tivesse querido, por certo teria dado ao preceito uma redacção que traduzisse essa intenção [cfr. art. 9.º, n.º 3, do Código Civil <sup>(10)</sup>]. Daí que na tarefa hermenêutica não possam distinguir-se situações que o legislador não distinguiu (*ubi lex non distinguit nec nos distinguere debemus*). O intérprete não pode relevar distinções que o legislador não estabeleceu, a menos que pudesse concluir com certeza que o pensamento do legislador fora atraído na redacção da norma e, assim, que se impunha uma interpretação restritiva, o que, manifestamente, não é o caso, pois inexistem indícios no sentido de que o legislador tenha dito mais do que aquilo que queria dizer <sup>(11)</sup>.

Assim, porque a alegação aduzida pela ora Recorrente não pode suportar a invocação do “justo impedimento” nem há qualquer outra razão legal para relevar os motivos por que a revenda não foi efectuada dentro do prazo de três anos, bem andou a Juíza do Tribunal Tributário de Lisboa ao julgar improcedente a impugnação judicial.

O recurso não merece, pois, provimento, como decidiremos a final.

### 2.2.3 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões:

I - Mesmo a admitir-se que, em abstracto, se possa configurar uma situação de “justo impedimento” relativamente ao prazo fixado para a caducidade da isenção de sisa prevista no n.º 3 do art. 11.º do CIMSISD (não ao abrigo do art. 146.º do CPC, mas ao abrigo do princípio geral de direito que lhe está subjacente), a alegação susceptível de a integrar teria que se referir a uma verdadeira impossibilidade de efectuar a venda, não bastando para esse efeito a alegação de dificuldades na venda ou na obtenção do preço pretendido.

II - Fora das situações de “justo impedimento”, a caducidade da isenção dita em I opera independentemente das razões por que se não verificou a revenda dentro do prazo de três anos, razões a que o legislador não quis conferir relevância para esse efeito.

### 3. DECISÃO

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

Custas pela Recorrente.

Lisboa, 6 de Março de 2013. — *Francisco Rothes* (relator) — *Fernanda Maçãs* — *Casimiro Gonçalves*.

(<sup>1</sup>) A Impugnante invocou também a falta de fundamentação. Mas, quanto a essa causa de pedir, conformou-se com o decidido na sentença, que a desatendeu.

(<sup>2</sup>) Apesar da equívocidade da expressão «*a agravante absolvida*», afigura-se-nos manifesto que a Recorrente pretende que a impugnação judicial seja julgada procedente, com a anulação da liquidação impugnada.

(<sup>3</sup>) Diz o n.º 1 do art. 146.º do CPC: «*Considera-se justo impedimento o evento não imputável à parte nem aos seus representantes ou mandatários, que obste à prática atempada do acto*».

(<sup>4</sup>) O art. 146.º inclui-se no Livro III, título I, capítulo I, do CPC, que têm por epígrafes, respectivamente «*Do Processo*», «*Das disposições gerais*» e «*Dos actos processuais*».

(<sup>5</sup>) *Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado*, Áreas Editora, 6.ª edição, volume I, anotação 7 a) ao art. 20.º, págs. 273 a 276.

(<sup>6</sup>) *Vide*, com numerosa indicação de doutrina e exaustivo tratamento da questão, os seguintes acórdãos da Secção do Contencioso Administrativo do Supremo Tribunal Administrativo:

de 25 de Novembro de 1998, proferido no processo com o n.º 34.284, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 6 de Junho de 2002 (<http://www.dre.pt/pdfgratisac/1998/32142.pdf>), págs. 7390 a 7407;

de 31 de Maio de 2005, proferido no processo com o n.º 46544, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 27 de Janeiro de 2006 (<http://www.dre.pt/pdfgratisac/2005/32122.pdf>), págs. 4203 a 4212, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/29cf3ee02b7d5dde80257020004e16d1?OpenDocument>.

(<sup>7</sup>) *Vide*, os, entre outros, os seguintes acórdãos da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo: de 20 de Setembro de 2006, proferido no processo com o n.º 1075/05, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 20 de Abril de 2007 (<http://www.dre.pt/pdfgratisac/2006/32230.pdf>), págs. 1312 a 1325;

de 16 de Novembro de 2011, proferido no processo com o n.º 539/11, ainda não publicado no jornal oficial, mas disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/4c83d848b12e066080257951004feec6?OpenDocument>.

(<sup>8</sup>) No mesmo sentido, o acórdão desta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, de 31 de Janeiro de 2012, proferido no processo n.º 706/11, ainda não publicado no jornal oficial, mas disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/7c532e042f089bd9802579a5005c0e75?OpenDocument>.

(<sup>9</sup>) O que nem sequer é líquido, uma vez que tendo a acção pauliana natureza pessoal, a sentença nela proferida não valerá contra os subadquirentes do bem objecto do negócio impugnado (cfr. art. 271.º, n.º 3, do CPC), não sendo certo que o subadquirente, em face do registo da acção, haja de ser considerado terceiro de má fé, pois esta não se basta com o conhecimento do registo, exigindo também consciência do prejuízo que o acto causa ao credor (cfr. art. 612.º, n.º 2, do Código Civil).

(<sup>10</sup>) Diz o n.º 3 do art. 9.º do Código Civil: «*Na fixação do sentido e alcance da lei, o intérprete presumirá que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados*».

(<sup>11</sup>) Cfr. BAPTISTA MACHADO, *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, Almedina, 1983, pág. 186, que refere ainda que «[o] argumento em que assenta este tipo de interpretação costuma ser assim expresso: *cessant ratione legis cessat eius dispositio (lá onde termina a razão de ser da lei termina o seu alcance)*».

## Acórdão de 6 de Março de 2013.

### Assunto:

*Reclamação de acto do Órgão de Execução Fiscal. Reclamação contra penhora de bem propriedade de terceiro. Pressupostos processuais relativos às partes.*

**Sumário:**

*Sendo a fracção penhorada propriedade de terceira pessoa, e estando registada a favor da mesma, antes do registo da penhora e da dedução da reclamação do acto de penhora da referida fracção, carece o recorrente de legitimidade para intervir na reclamação, por falta de interesse em reagir contra a penhora, uma vez que esta não afecta a sua esfera jurídica, não se verificando o pressuposto vertido no art. 276º do CPPT.*

Processo n.º 204/13-30.

Recorrente: A...

Recorrido: Fazenda Pública.

Relatora: Ex.<sup>ma</sup> Sr.<sup>a</sup> Cons.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Fernanda Maçãs.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

**I-RELATÓRIO**

1. A..., executado e melhor identificado nos autos, tendo sido notificado da sentença do Tribunal Tributário de Lisboa, de 19 de Dezembro de 2012, exarada a fls. 302/314, que absolveu a Fazenda Pública da instância, veio interpor recurso para este Tribunal.

2. Formulou as seguintes Conclusões das suas Alegações:

*“A) Ao presente recurso deve ser atribuído efeito suspensivo com subida imediata, nos termos da alínea b) e d) do n.º 3 do artigo 278º e 286º n.º 2 in fine do CPPT, pois a sua retenção torná-lo-ia absolutamente inútil e afectaria o seu efeito útil, causando prejuízo considerável ao Recorrente.*

*B) Como decorre da letra do artigo 276º do CPPT, a legitimidade processual do Reclamante decorre directamente da sua qualidade de executado no processo de execução fiscal, tendo de ser avaliado o interesse em agir com base no facto, do acto reclamado afectar os seus direitos e interesses legítimos.*

*C) Um dos aspectos fundamentais em causa nos presentes autos é se a penhora do imóvel ocorreu antes ou após a aquisição a favor de B... por força da partilha ocorrida em processo de separação de bens, e por conseguinte a legalidade da mesma por incidir ou não sobre um bem que naquela data já não pertencia ao Executado, pelo que, a legitimidade do Executado ora Recorrente para reclamar do acto de penhora não poderá ser aferido com base na titularidade do direito de propriedade do imóvel penhorado à data da apresentação da Reclamação, tendo de ser apurada com base na forma como a acção se encontra configurada, ou seja, no momento em que o acto reclamado foi praticado, porquanto, é a esse momento que importa atender para saber se a penhora é ou não ilegal por incidir ou não sobre um bem de terceiro e por ter sido realizada quando o processo de execução fiscal se encontrava suspenso.*

*D) O Reclamante, enquanto Executado, tem um direito e interesse legítimo em que seja ordenado o levantamento da penhora em questão face à sua legalidade, bem como o de quaisquer outras realizadas no processo de execução fiscal enquanto o mesmo se encontrar suspenso, decorrendo a sua legitimidade processual da sua qualidade de Executado, e do seu direito a não ver ilegalmente afectado o seu património ou o património de terceiros, através do registo de ónus ou encargos, enquanto estiver suspenso o processo de execução fiscal em que é parte.*

*E) Na sua petição inicial de reclamação o Reclamante alegou factos que inequivocamente demonstram a sua legitimidade processual e interesse em agir, o qual não se cinge à questão do direito de propriedade sobre o imóvel, mas também aos prejuízos que advêm do acto de penhora e às responsabilidades que podem ser assacadas ao Reclamante pela terceira proprietária.*

*F) Não tem razão o douto Tribunal a quo ao aplicar ao caso em apreço a norma contida no artigo 26º n.º 3 do Código de Processo Civil, porquanto, a legitimidade processual para apresentar reclamação das decisões do órgão de execução fiscal resulta directa e unicamente do artigo 276º do CPPT, não sendo aferida com recurso às normas subsidiárias constantes do Código de Processo Civil.*

*G) Ainda que fosse de aplicar o artigo 26º do CPC para aferir da legitimidade processual para apresentar a reclamação aqui em apreço, nunca se poderia olvidar a letra do n.º 3 da referida disposição legal, sendo que, no caso das reclamações de actos do órgão de execução fiscal a aplicação desta norma é excluída face à sua primeira parte, na medida em que o artigo 276º do CPC dá-nos expressamente a indicação de quem é titular “do interesse relevante para o efeito da legitimidade” ao dizer que o é o executado ou o terceiro que no processo vejam afectados os seus direitos e interesses legítimos com a decisão proferida pelo órgão da execução fiscal e outras autoridades da administração tributária.*

*H) A Sentença recorrida padece de um erro de julgamento na apreciação da excepção de ilegitimidade do Reclamante, ora Recorrente, o qual, tendo a qualidade de Executado no processo de*

execução fiscal, alegou e demonstrou que o acto de penhora do qual reclamou afecta os seus direitos e interesses legítimos, sendo evidente a legitimidade processual do Reclamante para a presente acção nos termos do artigo 276º do CPPT,

*Termos em que:*

i) Ao presente recurso deve ser atribuído efeito suspensivo com subida imediata, nos termos da alínea b) e d) do n.º 3 do artigo 278º e 286º n.º 2 in fine do CPPT;

ii) Deverá ser revogada a Sentença recorrida, sendo substituída por outra que reconheça a legitimidade processual do Reclamante, ora Recorrente, nos termos do artigo 276º do CPPT, ordenando o prosseguimento dos autos com a apreciação do mérito da causa com o que se fará a devida e costumada JUSTIÇA”.

3. Não houve contra-alegações.

4. Admitido o recurso, o Juiz do Tribunal “a quo” veio fixar o efeito do recurso, como devolutivo, em resposta a pedido do reclamante para que lhe fosse conferido efeito suspensivo.

5. O então reclamante, ora recorrente veio expor o seguinte:

“1. Por Sentença proferida em 19/12/2012, de fls. 302 e seguintes dos autos supra identificados, o douto Tribunal a quo absolveu da presente instância a Fazenda Pública com fundamento na “ilegitimidade insanável do Reclamante, ao abrigo do disposto no citado art. 276º ora a contrario citado, arts. 26 n.º 3, 493º n.º 1, 494º corpo e alínea e). 495º e 288º n.º 1 corpo e alínea d) todos do Código de Processo Civil, ex vi do disposto no art. 2º corpo e alínea e) do Código de Procedimento e de Processo Tributário”.

2. Não se conformando com tal decisão, em 03/01/2013 o Reclamante/Recorrente interpôs recurso fundamentado da mesma, indicando ser aquele “de Apelação para a SECCÃO DO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO DO SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO, com subida imediata e efeito suspensivo, o que faz nos termos dos artigos 280º n.º 1, 281º e 283º ex vi art. 278º n.º 5 todos do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) e do artigo 4º do Decreto-Lei n.º 303/2007, de 24 e Agosto”;

3. Em 17/01/2013 o Reclamante/Recorrente foi notificado do despacho de admissão do recurso proferido pelo douto Tribunal a quo, tendo aquele fixado ao mesmo o efeito devolutivo.

4. Ora, salvo o devido respeito, que é muito, o douto Tribunal a quo cometeu um manifesto erro de julgamento ao fixar ao recurso o “efeito devolutivo”, quando, ao invés, seria de determinar o seu efeito suspensivo, o que o Reclamante/Recorrente vem requerer ao Colendo Tribunal ad quem nos termos que seguidamente se expõem.

Com feito,

5. Ao presente recurso deverá ser atribuído efeito suspensivo, nos termos da alínea b) e d) do n.º 3 do artigo 278º e 286º n.º 2 in fine do CPPT, pois o efeito devolutivo afectaria o seu efeito útil.

6. A Sentença de fls. 302 e seguintes, proferida em 19/12/2012, julgou improcedente a Reclamação apresentada pelo Reclamante/Recorrente do acto de penhora da fracção autónoma designada pela letra “J” do prédio urbano sito na freguesia de Benfica, descrito na Conservatória do Registo Predial de Lisboa sob o n.º 2402, registada através da AP. 5242 de 2011/11/16, efectuado pela Administração Tributária no âmbito do processo executivo n.º 3255200801047426 e apensos.

7. A sentença recorrida permite a manutenção do registo da penhora sobre o referido imóvel, e no limite, caso seja fixado o efeito meramente devolutivo ao presente recurso, possibilitará à Administração Tributária avançar com a sua execução antes de ser dirimida a questão da legalidade do acto, como pretende o Reclamante, ora Recorrente, com os presentes autos.

8. Sendo indubitável que, a eventual venda judicial do imóvel ilegalmente penhorado para pagamento de uma alegada dívida pela qual não é responsável a sua proprietária, a Sra. B... afectaria o efeito útil do presente recurso.

9. Não sendo de afastar a fixação do efeito suspensivo do recurso com base em juízos probabilísticos sobre o tempo de resolução de outros processos judiciais pendentes e que na verdade processualmente não se confundem com os presentes autos.

10. Sendo apenas de apreciar se a fixação do efeito devolutivo do presente recurso afectaria ou não o seu efeito útil, o que efectivamente se verifica.

11. Assim, face ao supra exposto, vem o Recorrente requerer a V. Exa. que seja corrigido o efeito atribuído ao presente recurso pelo douto Tribunal a quo, determinando-se que o mesmo tem efeito suspensivo da Sentença recorrida, nos termos do artigo 286º n.º 2 in fine do CPPT.”

6. O Magistrado do Ministério Público, junto deste Tribunal, pronunciou-se no sentido de o recurso não merecer provimento.

7. Com dispensa de vistos, por o processo ser urgente, cumpre apreciar e decidir.

## II-FUNDAMENTOS

### 1. DE FACTO

“1. Pende no Serviço de Finanças de Lisboa 10 o processo executivo n.º 3255200801047426 e apensos, instaurado a 29 de maio de 2008, visando a cobrança de dívidas provenientes de Imposto

sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares [retenções na fonte], bem como de dívidas de Imposto sobre o Valor Acrescentado, todas do ano de 2008, de que é devedora a Executada, a sociedade C..., Lda., num total de €62.331,61, visando-se ainda a cobrança dos respetivos juros de mora e demais acrescido.

2. Percorrendo seus termos, a dado momento foi ali encetado procedimento enxerto de reversão no termo do qual, o Reclamante, A... [além doutra pessoa], foi considerado responsável subsidiário pelas dívidas referidas daquela sociedade, por despacho de 27 de janeiro de 2011.

3. O Reclamante veio a ser citado para os termos dos autos como executado por reversão a 10 de fevereiro de 2011, indicando-se-lhe ser a dívida tributária sobre si revertida uma ascendendo a €61.519,23.

4. Discordando da reversão da execução sobre si, em 11 de março de 2011 o Reclamante opôs-se-lhe e à execução e seus apensos, o que no Tribunal Tributário de Lisboa configura o processo de oposição n.º 687/11.9BELRS, que foi admitido em 2 de setembro de 2011.

5. Nessa sequência, o Órgão de Execução Fiscal notificou-o em finais de março de 2011 para que ele prestasse garantia [cujo valor ascende a €102.870,14] enquanto decorresse aquele processo, sob pena de a execução continuar seus trâmites normais, tendo o Reclamante nessa sequência pedido para ser dispensado de a prestar.

6. Por despacho de 14 de junho de 2011 o Ex.mo. Diretor Distrital de Finanças de Lisboa, foi-lhe indeferido aquele pedido, entendendo-se não terem ficado demonstrados como presentes os requisitos de que legalmente depende a dispensa impetrada.

7. Notificado de tal decisão, reclamaria dela em 8 de julho de 2011 para o Tribunal Tributário de Lisboa, suscitando a Reclamação de Atos do Órgão de Execução Fiscal com o nº1576/11.2BELRS, que foi admitida a 10 de agosto de 2011.

8. Tal Reclamação teve sentença de improcedência de 14 de outubro de 2011 que em recurso, a que por despacho de 24 de novembro de 2011 foi conferido efeito suspensivo, viria a ser anulada por acórdão transitado em 22 de março de 2012.

9. Nessa Reclamação, pelo menos até 21 de novembro de 2012, não foi proferida nova decisão.

10. Paralelamente a esses acontecimentos processuais, no conhecimento da decisão, proferida em 1ª instância, referida no ponto 7., o Órgão de Execução Fiscal ordenou então, em data anterior a 16 de novembro de 2011 [data do pedido de registo d'], a penhora da quota parte do Reclamante na fração J do prédio em propriedade horizontal, descrito na respetiva Conservatória sob a ficha 2402/19980422-J, freguesia de Benfca, concelho e cidade de Lisboa.

11. Todavia, tal penhora foi registada como provisoriamente por natureza, dado que àquela data o bem constava já como sendo só da mulher do Reclamante.

12. Com efeito, desde 18 de outubro de 2011 que o bem fora registado só a favor da mulher do Reclamante, B..., na sequência de partilha do acervo conjugal, que ambos tinham celebrado, depois de se terem separado de pessoas e bens, pois haviam casado um com o outro sobre o regime de bens de comunhão de adquiridos, sob o qual tal bem estava enquadrado.

13. O Órgão de Execução Fiscal tentou, em finais de março de 2012 e em meados de abril seguinte, notificar a mulher do Reclamante para que dissesse se o bem lhe pertencia.

14. O Reclamante soube da penhora casualmente, através de sua mulher, que em 13 de abril de 2012 na execução embargaria de terceira.

15. Por seu turno, o Reclamante apresentou a petição na origem dos presentes autos a 27 de março de 2012.

(...) Não resultou provado que:

1. Que ao Reclamante tivesse sido nos autos dado conhecimento da penhora.

2. Que o processo de oposição ou o de embargos de terceira referido e aludido na matéria de facto provada tenham já decisão de mérito transitada em julgado.

3. Que o Órgão de Execução Fiscal tivesse sido informado de que ao recurso referido no ponto 8. da matéria de facto provada fora atribuído efeito suspensivo ou que de efeito tivesse tido conhecimento antes de 15 de março de 2012.”

## 2. DE DIREITO

2.1. Vem o presente recurso interposto da sentença do Tribunal Tributário de Lisboa, de 19 de Dezembro de 2012, que absolveu a Fazenda Pública da instância, no entendimento de que não tem legitimidade para sindicar o acto de penhora, por falta de interesse em agir, uma vez que a mesma não afecta directamente a sua esfera jurídica.

Para tanto ponderou, entre o mais, a Mmª Juíza “a quo”:

•“(…) Resulta dos factos que aquando do registo da penhora, quando ela passaria a valer erga omnes e desde logo para o Reclamante, o bem já não mais lhe pertencia também, no sentido de não mais estar a seu favor [também] registado. Com efeito, entretanto separados de pessoas e bens, os cônjuges procederam antes do registo da penhora à partilha dos bens comuns, entre eles, ou pelo menos, a fração penhorada, que coube a sua mulher. Logo, até pelo facto de estar em causa responsabilidade por facto



ilícito responsabilidade subsidiária adveniente de gerência da sociedade Executada e principal devedora —, pela qual sua mulher não responde, só os bens do cônjuge-Executado- Reclamante poderão ser penhorados pelo Exequente.

- “(…) não porque não haja um interesse em agir no sentido de a penhora ser levantada. Ele existe, sim, mas por quem é por ela afetado. E essa pessoa é sua mulher, que já ativou tal interesse, embargando de terceira, para o que detém plena e evidente legitimidade processual, como titular inscrita do bem sobre que incidiu a penhora.

- “(…) Assim, ao interesse no levantamento da penhora manifestado pelo Reclamante, por certo um interesse em si mesmo lícito e subjetivamente honroso, por [apenas] residir noutra pessoa a legitimidade processual para tanto pedir, exclui-o dela e impede-o de suscitar procedimento com vista ao levantamento da penhora em causa/revogação ou anulação do ato que a determinou, como que em nome daqueloutra.

- Com efeito, nos factos provados, tal como surgem plasmados, a penhora é pouco mais que inócua para o Reclamante, por não mais ser seu o bem que onera, nem dele ter invocado constrição da alguma posse sobre ele nem processualmente ter sido da penhora notificado antes do seu registo —, como é inoponível, em sentido próprio, à sua atual e exclusiva titular inscrita, por ser anterior o registo do respetivo direito sobre o bem, que compreenderá, à luz dos factos provados, a posse que naturalmente lhe corresponderá.

- “(…) Por fim, ainda que não fosse pelo já expendido, sendo a legitimidade processual aferida, nos termos do art.26ºnº3 do Código de Processo Civil acima citado, pela configuração da causa que o autor lhe empresta, sempre resultaria manifesta a ilegitimidade insanável do Reclamante e, de resto, de todo ausente um interesse seu em agir, pelo manifesto carácter alheio que atribui ao bem penhorado na simultânea não invocação de posse que sobre ele detivesse”.

Contra este entendimento se insurge o recorrente argumentando, em síntese, que.

- “(…) O Reclamante, enquanto Executado, tem um direito e interesse legítimo em que seja ordenado o levantamento da penhora em questão face à sua legalidade, bem como o de quaisquer outras realizadas no processo de execução fiscal enquanto o mesmo se encontrar suspenso, decorrendo a sua legitimidade processual da sua qualidade de Executado, e do seu direito a não ver ilegalmente afectado o seu património ou o património de terceiros, através do registo de ónus ou encargos, enquanto estiver suspenso o processo de execução fiscal em que é parte.

- “(…) Na sua petição inicial de reclamação o Reclamante alegou factos que inequivocamente demonstram a sua legitimidade processual e interesse em agir, o qual não se cinge à questão do direito de propriedade sobre o imóvel, mas também aos prejuízos que advém do acto de penhora e às responsabilidades que podem ser assacadas ao Reclamante pela terceira proprietária.

- “(…) Não tem razão o douto Tribunal a quo ao aplicar ao caso em apreço a norma contida no artigo 26º n.º 3 do Código de Processo Civil, porquanto, a legitimidade processual para apresentar reclamação das decisões do órgão de execução fiscal resulta directa e unicamente do artigo 276º do CPPT, não sendo aferida com recurso às normas subsidiárias constantes do Código de Processo Civil.

- “(…) Ainda que fosse de aplicar o artigo 26º do CPC para aferir da legitimidade processual para apresentar a reclamação aqui em apreço, nunca se poderia olvidar a letra do n.º 3 da referida disposição legal, sendo que, no caso das reclamações de actos do órgão de execução fiscal a aplicação desta norma é excluída face à sua primeira parte, na medida em que o artigo 276º do CPC dá-nos expressamente a indicação de quem é titular “do interesse relevante para o efeito da legitimidade” ao dizer que o é o executado ou o terceiro que no processo vejam afectados os seus direitos e interesses legítimos com a decisão proferida pelo órgão da execução fiscal e outras autoridades da administração tributária.”

Em face das conclusões, a questão central decidir traduz-se a saber se a sentença recorrida incorreu em erro de julgamento ao concluir pela ilegitimidade do recorrente para reclamar do acto de penhora em causa, absolvendo a Fazenda Pública da instância.

2. 2. Resulta do probatório que o recorrente foi citado por reversão, no âmbito do processo de execução nº325520080147426, em que é devedora a Executada, a Sociedade C..., Lda.

Entretanto, o Órgão de Execução Fiscal ordenou, em data anterior a 16 de Novembro de 2011 “(…) a penhora da quota parte do Reclamante na fracção J do prédio em propriedade horizontal, descrito na respectiva Conservatória sob a ficha 2402/19980422-J, freguesia de Benfica, concelho e cidade de Lisboa, que àquela data já constava como sendo só da mulher do Reclamante”.

Com efeito, desde 18 de Outubro de 2011 que o bem fora registado só a favor da mulher do Reclamante, B..., na sequência de partilha do acervo conjugal, que ambos tinham celebrado, depois de se terem separado de pessoas e bens.

Por outro lado, resulta igualmente do probatório que a mulher do reclamante, em 13 de Abril de 2012 deduziu embargos de terceiro, no âmbito do processo de execução em causa.

Em face do exposto, afigura-se que assiste razão ao Ministério Público quando aponta para o acerto da sentença recorrida nos termos que passamos a expor por merecem a nossa adesão.

*“Antes de mais diga-se que nos termos do disposto no artigo 1795º-A do Código Civil “A separação judicial de pessoa e bens não dissolve o vínculo conjugal, mas extingue os deveres de coabitação e assistência, sem prejuízo do direito de alimentos; relativamente aos bens, a separação produz os efeitos que produziria a dissolução do casamento.”*

*De acordo com o estatuído no artigo 9.º do CPPT têm legitimidade para intervir no procedimento tributário e no processo judicial tributário “...além da administração tributária, os contribuintes, incluindo substitutos e responsáveis, outros obrigados tributários, as partes dos contratos fiscais e quaisquer outras pessoas que provem interesse legalmente protegido.”*

*Por sua vez, dispõe o artigo 276.º do mesmo CPPT que as decisões do OEF que “... no processo afectem os direitos e interesses legítimos do executado ou de terceiro são susceptíveis de reclamação para o tribunal tributário de 1.ª instância.*

*Como refere o Juiz Conselheiro Jorge Lopes de Sousa, na anotação 11 ao artigo 9.º do CPPT (1). Em matéria tributária é de considerar ser titular de um interesse susceptível de justificar a intervenção no procedimento tributário quem possa ser directamente afectado pelo que nele possa ser decidido, inclusivamente quando esteja em causa uma mera situação de vantagem derivada do ordenamento jurídico, o que será a interpretação que melhor se compagina com o direito constitucionalmente garantido de participação dos cidadãos nas decisões que lhes disserem respeito (art. 267.º, n.º 5, da CRP), como tal se tendo de considerar, necessariamente, todas as que tenham repercussão directa na sua esfera jurídica”.*

*Ora, a dívida exequenda é da responsabilidade do recorrente, nos termos do estatuído no artigo 1692.º/b) do Código Civil. (2)*

*Como alega o recorrente o imóvel penhorado é propriedade de terceira de quem se encontra separado judicialmente de pessoas e bens desde 23 de Setembro de 2011.*

*E, conforme resulta do probatório, a fracção está registada a favor de B... desde 18 de Outubro de 2011, sendo certo que a penhora só foi registada em 16 de Novembro de 2011.*

*A aquisição por banda de B... na sequência de partilha do cervo conjugal prevalece sobre o direito da exequente (artigos 622º/1 e 819.º do Código Civil) (3)*

*A B... intentou embargos de terceiro.*

*Assim sendo, uma vez que a fracção da penhora, como alega o recorrente, é propriedade de terceira, sendo certo que resulta do probatório que está registada na CRP a favor dessa terceira desde 18 de Outubro de 2011, portanto, antes do registo da penhora e da dedução da RAOEF, carece o recorrente de legitimidade para intervir na presente reclamação, por falta de interesse em reagir contra a penhora, uma vez que esta não afecta a sua esfera jurídica. (4)*

*A sentença recorrida não merece, pois, censura.*

*Termos em que deve ser negado provimento ao recurso e manter-se a sentença recorrida na ordem jurídica”.*

Afigura-se, desta forma, óbvio que não assiste razão ao recorrente quando alega que a legitimidade processual deriva da “sua qualidade de Executado, e do seu direito a não ver ilegalmente afectado o seu património ou o património de terceiros, através do registo de ónus ou encargos...”. Ou quando invoca que “a sua legitimidade processual e interesse em agir, o qual não se cinge à questão do direito de propriedade sobre o imóvel, mas também aos prejuízos que advêm do acto de penhora e às responsabilidades que podem ser assacadas ao Reclamante pela terceira proprietária”.

Em primeiro lugar, a ordem jurídica não reconhece ao recorrente o direito a defender judicialmente a ilegalidade da eventual afectação do património de terceiros, falecendo, nesta sequência, ao recorrente quer legitimidade quer interesse em agir para tal.

Em segundo lugar, quer a legitimidade quer o interesse em agir têm igualmente de ser aferidos em face do meio processual concretamente utilizado. É que, admitindo-se por mera hipótese académica, que o recorrente pudesse ter de responder por eventuais danos ou prejuízos advenientes do acto de penhora do imóvel pertencente a terceiro, o meio processual a utilizar seria eventualmente a acção de indemnização, mas nunca a reclamação dos actos do Órgão de Execução Fiscal.

Assim sendo, assiste razão à Mmª Juíza “a quo” quando conclui que, tendo a interessada, “a quem o reclamante alega que pertence o imóvel penhorado”, deduzido “embargos de terceiro, (...) não se afigura que o reclamante tenha sido lesado pelo ato de penhora, não se verificando por isso o pressuposto vertido no art. 276º, qual seja o de que o reclamante tenha sido lesado pela penhora concretizada na execução fiscal.”

Nesta sequência, falece igualmente argumento para conferir carácter suspensivo ao presente recurso.

Por tudo o que vai exposto, a sentença recorrida que absolveu a Fazenda Pública da instância não merece qualquer reparo, devendo ser confirmada, improcedendo, nessa sequência, o recurso.

**III- DECISÃO**

Termos em que os Juizes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, negar provimento ao recurso.

Custas pelo recorrente.

Lisboa, 6 de Março de 2013. — *Fernanda Maças* (relatora) — *Casimiro Gonçalves* — *Francisco Rothes*.

<sup>(1)</sup> 6ª edição, 2011, volume I, página 120.

<sup>(2)</sup> Autor citado, III volume, 6.ª edição 2011, página 605.

<sup>(3)</sup> Mesmo autor, volume III, página 182.

<sup>(4)</sup> Ver o acórdão do STA, de 13 de Maio de 2009-P. 0189/09 sobre uma situação com alguma semelhança.

**Acórdão de 6 de Março de 2013.****Assunto:**

*Prescrição. Interrupção da prescrição. Suspensão da execução. Prestação de garantia.*

**Sumário:**

- I — As causas de interrupção da prescrição ocorridas antes da alteração do n.º 3 do artigo 49.º da LGT, introduzida pela Lei 53-A/2006, produzem os efeitos que a lei vigente no momento em que elas ocorreram associava à sua ocorrência: eliminação do período de tempo anterior à sua ocorrência e suspensão do decurso do prazo de prescrição, enquanto o respectivo processo estiver pendente ou não estiver parado por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte.*
- II — Ocorrendo sucessivas causas de interrupção da prescrição, antes da entrada em vigor da referida redacção do n.º 3 do artigo 49.º da LGT, devem todas elas ser consideradas autonomamente, para efeitos de contagem do respectivo prazo, desde que susceptíveis de influir no seu decurso.*

Processo n.º 208/13-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A..., S. A.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Pedro Delgado.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

**1** – A Fazenda Pública, vem recorrer para este Supremo Tribunal da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto de 26 de Dezembro de 2012, que julgou procedente a reclamação deduzida pela A....., S.A, melhor identificada nos autos, contra o despacho do Chefe de Serviço de Finanças de Vila Nova de Gaia 1, que ordenou a execução da garantia bancária prestada no âmbito do processo de execução fiscal n.º 1910200201021745.

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

«A. A douta sentença de que se recorre julgou procedente a reclamação, face à prescrição da dívida exequenda.

B. Ressalvado o devido respeito com o que desta forma foi decidido, não se conforma a Fazenda Pública, por considerar, que à situação em apreço se aplica o regime da LGT anterior à entrada em vigor da Lei n.º 53 A/2006, de 29 de Dezembro.

C. Nos termos dos n.ºs 1 e 2 do art. 49º da LGT — com a redacção da Lei n.º 100/99, de 26 de Julho, que continha o regime relevante, para os presentes autos, da interrupção da prescrição — só a paragem do processo por período superior a um ano por facto não imputável ao sujeito passivo fazia cessar o efeito dos factos interruptivos, somando-se, neste caso, o tempo que decorresse após esse período ao que tiver decorrido até à data da autuação.

D. Para a contagem do prazo prescricional no caso que nos ocupa concorreram dois factos interruptivos relevantes, nos termos do referido n.º 1 do art. 49º da LGT e consecutivos: a impugnação judicial e a citação.

E. E, se em relação à impugnação, é manifesto que ocorreu a paragem do processo por período superior a um ano por facto não imputável à reclamante, de onde resulta a transmutação de efeito interruptivo da contagem do prazo de prescrição em período de suspensão;

F. Já em relação à citação, atento o facto de o processo de execução fiscal se mostrar suspenso por força da interposição de impugnação judicial, acompanhada de garantia bancária, só pode considerar-se que a interrupção da contagem da prescrição cessou após o trânsito em julgado da referida impugnação.

G. Pelo que, à data do trânsito em julgado da impugnação, apenas tinham decorrido três meses do prazo de prescrição, visto que a citação, ocorrida em 27/06/2002, inutilizou todo o período de tempo que a antecedeu e, em 27/09/2002, com a entrega da garantia bancária, foi determinada a suspensão da execução fiscal nos termos do art. 169º do CPPT.

H. Com o trânsito em julgado da impugnação judicial, fixado na douta sentença em 06/06/2005 terminou o período de interrupção gerado pela citação e retomou-se a contagem do prazo prescricional, faltando nesse momento, sete anos e nove meses para o fim do referido prazo, período que ainda decorre.

I. Termos em que, a dívida não se mostra actualmente prescrita, tendo a douta sentença sob recurso incorrido em erro de julgamento de direito, porquanto fez errónea interpretação do disposto nas normas legais aplicáveis in casu, mais concretamente do disposto nos nºs 1 e 2 do art. 49º da LGT, na redacção da Lei n.º 100/99, de 26 de Julho.»

**2** – A A....., S.A. apresentou as suas contra alegações com as seguintes conclusões:

«A. O presente recurso jurisdicional vem interposto da sentença de fls...., proferida nos autos melhor identificados em epígrafe, através da qual se concedeu provimento à reclamação deduzida pela ora recorrida contra o despacho do Chefe do Serviço de Finanças de Vila Nova de Gaia 1 que ordena a execução da garantia bancária prestada no processo de execução n.º 1910 2002 01021745.

B. Pela sentença recorrida o Tribunal a quo reconhecendo a prescrição da dívida exequenda nos autos, deu provimento à reclamação e anulou o acto reclamado.

C. A RFP interpôs recurso daquela decisão invocando, justamente, o alegado erro de julgamento pelo Tribunal a quo, mormente quanto ao cômputo da prescrição.

D. A recorrente alega nas suas alegações, que a decisão recorrida não considera a existência de mais do que um facto interruptivo da prescrição, e que, por conseguinte, o prazo de prescrição teria sido mal determinado na sentença.

E. A decisão de que vem interposto o presente recurso não merece censura.

F. Neste caso, o efeito interruptivo originado pela instauração da impugnação só cessou com o trânsito da decisão, impedindo que a citação operasse tal efeito.

G. A interrupção do prazo de prescrição, iniciada com a propositura da impugnação judicial, em 12/04/2000, e que durou até ao trânsito da decisão proferida naqueles autos, em 06/06/2005, exclui que durante o mesmo período tenha operado uma nova interrupção cujo efeito desde 27/06/2002 até 06/06/2005.

H. Não se pode interromper um prazo que já está interrompido.

I. Sendo certo que, em 27/06/2002, a executada foi citada para a execução e que a citação, nos termos do artigo 49º, nº1 da LGT (na redacção vigente) interrompia a prescrição, é incontornável que, em tal data, o prazo de prescrição estava interrompido por força da apresentação da impugnação judicial, pelo que esta causa nova interruptiva não produz aqui o seu efeito — não por aplicação do actual n.º 3 do art. 49.º da LGT mas porque a interrupção não opera sobre um prazo que está interrompido.

J. Este é, aliás, o entendimento expresso da jurisprudência firmada pelo Tribunal Central Administrativo Norte, no recente acórdão de 07-05-2012 (P. 918/11) no qual se tratava de uma situação similar à dos autos.

K. Pelo contrário, não pode proceder a invocação pela recorrente da jurisprudência firmada pelo Supremo Tribunal Administrativo, no acórdão de 18/05/2011, proferido no processo n.º 0348/11 — o qual, por sua vez, cita outro acórdão do mesmo Tribunal, proferido em 19/01/2011, no âmbito do processo n.º 0629/09

— porquanto, as situações em apreço nestes casos são diferentes da aqui em crise

L. Não procede, assim, o alegado erro de julgamento que vem invocado pela RFP»

**3** – O Exmº Procurador-geral Adjunto emitiu o duto parecer concluindo que o recurso é de improceder, sendo ainda que de manter o decidido porque se verifica, efectivamente, a prescrição da obrigação tributária.

**4** – Com dispensa de vistos, dada a natureza do processo, vêm os autos à conferência.

**5** – Em sede factual apurou-se em primeira instância a seguinte matéria de facto:

1. Por documento da Alfândega de Peniche datado de 7 de Janeiro de 2000, foi a Reclamante notificada da liquidação de imposto especial sobre o consumo de bebidas alcoólicas e respectivos juros

compensatórios no valor de 54.154.405\$00 (€ 270.212,03) constante de fls. 47 a 50 dos autos, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido e no qual consta designadamente o seguinte:

10. De acordo com os artigos 19º, nº 6, alínea b) e 20º, nº 3 e 4 do Decreto-Lei nº 52/93, de 26 de Fevereiro, sempre que há uma expedição irregular de produtos sujeitos a I.E.C. (Imposto Especial sobre o Consumo), o responsável pelo pagamento do respectivo imposto é o expedidor;

11. Apurou-se, assim, uma dívida de 49.530.286\$00, a título de Imposto Especial sobre o Consumo de Bebidas Alcoólicas, conforme o seguinte mapa:

DAA nº	Produto	Quantidade (litro)	Gradação	Taxa	Montante em dívida
62481	Bag. Aldeia Velha	12196,8	40%	1632\$00	7.962.071\$00
62498	Brandy Macieira 5*	14256	38%	1632\$00	8.841.001\$00
62508	Bag. Aldeia Velha	12196,8	40%	1632\$00	7.962.071\$00
63627	Bag. Aldeia Velha	12196,8	40%	1632\$00	7.962.071\$00
63651	Brandy Macieira 5*	14256	38%	1632\$00	8.841.001\$00
63661	Bag. Aldeia Velha	12196,8	40%	1632\$00	7.962.071\$00
TOTAL					49.530.286\$00

12. Conforme estabelece o artigo 20º, nº 6, do D.L. nº 52/93, de 26 de Fevereiro, a este valor acrescem os respectivos juros compensatórios, no montante de 4.624.119\$00, de acordo com o seguinte mapa:

DAA nº	Data início	Data fim	Nº dias	Taxa aplicável	Montante em dívida	Juros compensatórios
62481	98/11/10	00/01/05	421	9,25%	7.962.071\$00	849.488\$00
62498	98/11/10	00/01/05	421	9,25%	8.841.001\$00	943.262\$00
62508	98/12/10	00/01/05	391	9,25%	7.968.071\$00	789.549\$00
63627	99/01/10	00/01/05	360	10,00%	7.962.071\$00	785.300\$00
63651	99/02/10	00/01/05	329	10,00%	8.841.001\$00	796.901\$00
63661	99/03/10	00/01/05	301	7,00%	7.962.071\$00	459.619\$00
TOTAL						4.624.119\$00

2. O imposto liquidado incide sobre as bebidas alcoólicas constantes dos documentos de acompanhamento administrativo (DAA) com os números IVV 62481, de 13/10/1998; IVV AA 62498, de 28/10/1998; IVV AA 62508, de 11/11/1998; IVV AA 63627, de 17/12/1998; IVVAA 63651, de 14/01/1999 e IVV AA 63661, de 02/02/1999 — cfr. doc de fls. 46 a 50 dos autos, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido.

3. Em 12/04/2000 foi deduzida impugnação judicial relativamente à liquidação referida no n.º anterior, no valor de € 270.121,03 — cfr. doc. de fls. 51 a 70 dos autos, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido.

4. A impugnação judicial, apresentada na Alfândega de Peniche em 12/04/2000, deu entrada no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Leiria em 07/09/2001 onde correu os seus termos sob o n.º 87/2001 - cfr. doc de fls. 51 a 70 dos autos, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido.

5. Em 25/06/2002 foi instaurado, contra "B..... S.A (actual C..... S.A., incorporada por A....., S.A.), o processo de execução fiscal com o n.º 1919200201021745, para cobrança de dívida respeitante a Imposto especial sobre bebidas alcoólicas, identificada em I., cujo término do prazo de entrega nos cofres do estado ocorreu em 16/01/2000 — cfr. doc de fls. 1 e 9 do processo administrativo apenso.

6. O processo de execução fiscal referido no n.º anterior foi instaurado com base na certidão de dívida emitida pela Alfândega e Peniche, em 22/02/2002, remetida ao Serviço de Finanças do Bombarral, através do ofício 3231 de 22/03/2002 e posteriormente enviada ao Serviço de Finanças de Vila Nova de Gaia 1 através do ofício n.º 3169 de 12/06/2002 recebido em 17/06/2002 — cfr. doc de fls. 3 a 12 do processo administrativo apenso.

7. Em 27/06/2002 foi efectuada a citação pessoal, conforme registo RR393314784PT — cfr. doc. de fls. 11-A do processo administrativo apenso.

8. Em 09/07/2002, a Executada solicitou a suspensão da execução referida e a fixação do valor para prestar garantia. — cfr. doc de fls. 18 do processo administrativo apenso.

9. Por despacho do Chefe de Finanças, datado de 06/08/2002, foi fixada garantia a prestar no valor de € 519.988,00 — cfr. doc de fls. 27 e 28 do processo administrativo apenso.

10. Em 27/09/2002 foi apresentada garantia bancária emitida em 23/09/2002 pelo BNP PARIBAS Sucursal em Portugal, com a referência n.º GRE20382, até à importância de € 519.988,00 — cfr. doc de fls. 38 do processo administrativo apenso.

11. Em 30/09/2002 foi proferido pelo Chefe de Finanças despacho de suspensão do processo de execução fiscal, do qual foi notificada a executada, o seu mandatário e posteriormente a Alfândega de Peniche — cfr. doc. de fls. 39 a 42 do processo administrativo apenso.

12. No âmbito do processo de impugnação n.º 87-2001 que correu termos no Tribunal de 1ª instância de Leiria foi proferida sentença que julgou improcedente a pretensão da ora Reclamante, tendo sido da mesma interposto recurso para o Tribunal Central Administrativo Sul, que correu termos sob o n.º 00338/04 e cujo acórdão que declarou o recurso improcedente foi proferido em 01/02/2005 — doc. de fls. 49 a 57 e 110 a 117 do processo administrativo apenso, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido.

13. A decisão do acórdão referido no n.º anterior foi enviada ao Subdirector-Geral das Alfândegas através do ofício n.º 77 de 27/05/2005 por ofício n.º 12 de 03/02/2005, tendo sido remetido à Alfândega através do ofício n.º 259 de 02/06/2005 da Direcção de Serviços de Consultadoria Jurídica e do Contencioso, com registo de entrada n.º 8735 de 07/06/2005 — cfr. doc de fls. 110 e 117 verso do processo administrativo apenso informação de fls. 177 dos autos, solicitada à Alfândega de Peniche por este Tribunal.

14. A decisão do acórdão referido no n.º anterior foi comunicada ao mandatário da Reclamante por ofício datado de 27/05/2005 — cfr. doc. de fls. 433 do Recurso Jurisdicional que correu termos no Tribunal Central Administrativo Sul.

15. Nos autos referidos nos pontos 12., 13. e 14. não houve requerimentos de rectificação, esclarecimento, reforma ou interposição de recurso para tribunais superiores, tendo em 12/07/2005 sido remetidos ao Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria, com entrada registada em 14/07/2005 — cfr. doc. de fls. 433 do Recurso Jurisdicional que correu termos no Tribunal Central Administrativo Sul e informação de fls. 178 dos autos, requerida ao TCAS por este Tribunal.

16. Por ofício n.º 1617 datado de 31/01/2011 do Serviço de Finanças, solicitou-se ao Tribunal Tributário de 1ª Instância de Leiria, informação sobre o estado do Proc.º Impugnação n.º 87/2001, tendo sido informado, através do ofício s/n.º de 07/02/2011, que os autos se encontravam findos e devolvidos em 20/06/2006 — cfr. doc de fls. 96 do processo administrativo apenso.

17. Em 02/05/2012 deu entrada no Serviço de Finanças (Entrada n.º 19102012E006325) o ofício n.º 2466, datado de 26/04/2012 da Alfândega de Peniche, através do qual se remeteu cópia da notificação do Acórdão - PCF 3/2000, que havia sido enviado pelo Tribunal Central Administrativo do Sul ao Sr. Subdirector-Geral das Alfândegas, Lisboa, em que foi recorrente a empresa C....., S.A. (anteriormente B..... S.A.) NIF ....., com decisão datada de 01/02/2005, através da qual acordam os Juizes da Secção do Contencioso Tributário do TCA em negar provimento ao recurso e confirmar a sentença recorrida - cfr. doc de fls. 108 a 117 do processo administrativo apenso.

18. Em 05/06/2012 foi elaborada “Informação” no âmbito do processo de execução fiscal, constante de fls. 118 do processo administrativo apenso e que aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais e no qual se refere, nomeadamente, o seguinte: “(…)

Nesta data, juntei aos autos o Ofício n.º 2466 de 26-04-2012 da Alfândega de Peniche, que deu entrada neste Serviço em 02-05-2012 sob o n.º 19102012E006325, através do qual remetem cópia da notificação do Acórdão - PCF 3/2000, enviado pelo Tribunal Central Administrativo do Sul em que é recorrente a empresa C..... S.A (anteriormente B..... S.A.) NIF ....., com decisão datada de 01.02.2005, através da qual acórdão os Juizes da Secção do Contencioso Tributário do TCA em negar provimento ao recurso e confirmar a sentença recorrida, pelo que me cumpre informar o seguinte:

- A dívida de 270.121,03 € dos presentes autos de execução fiscal respeita a Imposto especial sobre bebidas alcoólicas, e ao no Proc.º de Exec. Fiscal n.º 28/2002 da Alfândega de Peniche, sendo devedora a B..... S.A. (actual C....., SA.) cujo prazo de entrega nos cofres do estado da quantia em causa terminou em 16/01/2000;

- Com base na certidão de dívida emitida pela Alfândega em 22/02/2002 e remetida a este Serviço através do Of 3231 de 22.03.2002 foi instaurado o Processo de Execução Fiscal n.º 1910200201021745;

- Relativamente à liquidação no valor de 270,121,03 € valor em dívida nos presentes autos, foi deduzida Impugnação Judicial em 12/04/2000, a que correspondeu o Proc.º Impugnação n.º 87/2001, cuja decisão a julgou totalmente improcedente;

- O executado solicitou a suspensão da referida execução e a fixação do valor para prestar garantia bancária, nos termos do artº 169º do CPPT e por despacho do Chefe deste Serviço de 06/08/2002, foi fixada a garantia num valor de 519.988,00 €;

- Em 27/09/2002 foi apresentada neste Serviço a garantia bancária pelo referido valor (fiz. 34 a 38) tendo sido proferido um despacho de suspensão do processo de execução fiscal em 30/09/2002 (fls. 39), do qual foi notificada a executada (fls. 40), o seu mandatário (Fls.41) e posteriormente a Alfândega de Peniche (fls. 44);

- Em face do exposto, sou de parecer que deverá ser retirada a suspensão no processo de execução e que deverá ser accionada a presente garantia, citando, nos termos do n.º 2 do artº 200º do CPPT, a entidade bancária que prestou a garantia, que neste caso é o BNP PARIBAS, SA (fls. 38), para no prazo de 30 dias, efectuar o pagamento da dívida ainda existente e o acrescido (Juros de Mora e Custas) devido até à data do pagamento, sob pena de ser executado no processo.

19. Em 06/06/2012, o Chefe de Finanças de Vila Nova de Gaia proferiu despacho com o seguinte teor:

“(…) Considerando a informação que antecede, aqui dada por integralmente reproduzida e verificando-se que por sentença de 01.02.2005 do Tribunal Central Administrativo do Sul, foi negado provimento ao recurso e confirmada a sentença recorrida, que julgou totalmente improcedente a liquidação objecto da impugnação que deu origem ao Processo de Impugnação n.º 87/2001, ordeno que se accione a garantia bancária para pagamento da dívida em falta nos presentes autos e do respectivo acrescido

Para o efeito, cite-se a entidade bancária emitente da garantia, para nos termos do n.º 2 do artº 200º do CPPT, efectuar no prazo de 30 dias, o pagamento da dívida em falta e do acrescido, sob pena de ser executado no processo, Notifique-se o mandatário do executado. - cfr. doc de fls. 119 do processo administrativo apenso;

20. Em cumprimento do despacho do Chefe de Finanças de 05/06/2012 e através do ofício n.º 6089 de 06/06/2012, registado com Citação-Notificação Via Postal - Aviso de Recepção, que foi assinado em 11.06.2012, efectuou-se a citação nos termos do n.º 2 do art.º 200º C.P.P.T. da entidade bancária emitente da garantia, Banco BNP PARIBAS”;- cfr. doc de fls. 120 do processo administrativo apenso;

21. Ainda em cumprimento do despacho do Chefe de Finanças de 05/06/2012 e através do ofício n.º 6099 de 06/06/2012, registado com Aviso-Recepção, assinado em 11/06/2012, efectuou-se a notificação do Advogado Sr. Dr. D....., na qualidade de mandatário da sociedade C....., S.A, do referido despacho; - cfr. doc de fls. 122 e 123 do processo administrativo apenso

22. Através do ofício n.º 6100 de 06/06/2012 registado com Aviso-Recepção que foi assinado em 11/06/2012, foi ainda notificada a sociedade executada do despacho do Chefe de Finanças de 05/06/2012; - cfr. doc de fls. 124 e 125 do processo administrativo apenso

23. A presente Reclamação dos Actos do Órgão de Execução Fiscal deu entrada no serviço de Finanças de Vila Nova de Gaia em 20/06/2012, conforme carimbo apostado no canto superior direito de fls. 6 dos autos.

#### 6. Do mérito do recurso – a questão da prescrição tributária.

6.1 A questão que se coloca no presente recurso é a de saber se padece de erro a decisão recorrida ao julgar prescritas a dívidas exequendas, referentes a Imposto Especial sobre o Consumo de Bebidas Alcoólicas e a juros compensatórios dos anos de 1998 e 1999.

Como se vê fls. 197 e segs. a sentença recorrida considerou relevarem para o computo do prazo de prescrição das dívidas de 1998 o período de tempo que decorreu entre 01/01/1999 (data da entrada em vigor da Lei Geral Tributária) e 25/06/2002 (data da instauração da execução), o que perfaz 3 anos, 5 meses e 24 dias, e o prazo decorrido após um ano de paragem do processo de execução fiscal que ocorreu posteriormente ao trânsito em julgado da decisão da Impugnação (06.06.2006) até 06/06/2012 — data da notificação para execução da garantia <sup>(1)</sup>, que perfaz 6 anos.

Do mesmo modo, para o computo do prazo de prescrição das dívidas de 1999 a decisão recorrida considerou relevante o período de tempo que decorreu entre 02/05/1999 e 25/06/2002 (data da instauração da execução), o que perfaz 3 anos, 1 mês e 23 dias e o prazo decorrido após um ano de paragem do processo de execução fiscal que ocorreu posteriormente ao transitio em julgado da decisão da Impugnação (06.06.2006) até 06/06/2012 — data da notificação para execução da garantia, o que perfaz, de igual modo 6 anos.

Em face do exposto, considerando aplicável ao caso subjudice o prazo de prescrição de oito anos previsto no artº 49º, n.º 1 da Lei Geral Tributária, julgou prescritas as dívidas exequendas.

Não conformada com tal decisão alega a Fazenda Pública que para a contagem do prazo prescricional em análise concorreram dois factos interruptivos relevantes, nos termos do referido n.º 1 do art. 49º da LGT e consecutivos: a impugnação judicial e a citação.

E que, se em relação à impugnação, é manifesto que ocorreu a paragem do processo por período superior a um ano por facto não imputável à reclamante, de onde resulta a transmutação de efeito interruptivo da contagem do prazo de prescrição em período de suspensão, já em relação à citação, atento

o facto de o processo de execução fiscal se mostrar suspenso por força da interposição de impugnação judicial, acompanhada de garantia bancária, só pode considerar-se que a interrupção da contagem da prescrição cessou após o trânsito em julgado da referida impugnação.

Assim conclui que à data do trânsito em julgado da impugnação, apenas tinham decorrido três meses do prazo de prescrição, visto que a citação, ocorrida em 27/06/2002, inutilizou todo o período de tempo que a antecedeu e, em 27/09/2002, com a entrega da garantia bancária, foi determinada a suspensão da execução fiscal nos termos do art. 169º do CPPT.

E que, com o trânsito em julgado da impugnação judicial, fixado na sentença em 06/06/2005 terminou o período de interrupção gerado pela citação e retomou-se a contagem do prazo prescricional, faltando nesse momento, sete anos e nove meses para o fim do referido prazo, período que ainda decorre.

Com base nestes pressupostos concluiu que as obrigações tributárias em causa no recurso não se encontram prescritas.

A nosso ver carece de razão, pelo que o recurso não merece provimento.

Vejam os.

**6.2** Quanto à aplicação da lei no tempo relativamente às normas que regulam a prescrição há que ter em conta o disposto no art. 297º do Código Civil.

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

O que significa que no caso subjudice, em relação às dívidas de 1998, será aplicável, como bem decidiu a sentença recorrida, o prazo de prescrição de 8 anos previsto no art. 48º n.º 1 da Lei Geral Tributária, por confronto com o prazo de prescrição de 10 anos (art.34º nº1 CPT), o que, aliás, não merece contestação da recorrente.

E quanto às dívidas de 1999 o prazo aplicável será igualmente o da Lei Geral Tributária, por já estar em vigor aquele diploma legal.

Dando, pois, por assente que será aplicável às dívidas impugnadas o prazo de prescrição de oito anos previsto na Lei Geral Tributária importa apurar quais as causas de interrupção ou suspensão relevantes.

Como vem decidindo a jurisprudência dominante deste Supremo Tribunal Administrativo as causas de interrupção ou suspensão da prescrição atendíveis para o cômputo em concreto do prazo de prescrição são as previstas na lei vigente à data da respectiva ocorrência, em conformidade com o disposto no n.º 2 do artigo 12.º do Código Civil, e não, as previstas na lei cujo prazo for aplicável, independentemente do momento em que tais factos se tenham efectivamente verificado.

Sobre a questão esclarece Jorge Lopes de Sousa, na sua obra *Sobre a Prescrição da Obrigação Tributária*, Notas Práticas, Áreas Editora, 2ª edição, pag. 118 «a solução do problema da aplicação da lei no tempo depende do momento em que ocorrer o facto interruptivo e não eventualidade de, face às regras do artº 297º do Código Civil, ser aplicável o regime do CPT ou da Lei Geral Tributária no que concerne à duração do prazo e prescrição».

Em síntese, e como impressivamente se diz no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 19.01.2011, recurso 629/09, in www.dgsi., pode-se concluir que a aplicação de diferentes regimes no tocante aos prazos prescricionais não determina a aplicação de um ou outro regime em bloco, porquanto o art.º 297.º só manda aplicar o prazo prescricional mais curto, e não as disposições legais que regem os termos em que esse prazo se conta e tudo o mais que releva para o seu curso.

Acresce referir que as causas de interrupção da prescrição que ocorreram antes da alteração ao n.º 3 do art. 49º da LGT, introduzida pela Lei 53-A/2006, ou seja, antes de 01.01.2007, produzem os efeitos que a lei vigente no momento em que elas ocorreram associava à sua ocorrência: eliminam o período de tempo anterior à sua ocorrência e obstam ao decurso do prazo de prescrição, enquanto o respectivo processo estiver pendente ou não estiver parado por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte (cf., entre outros, neste sentido, os acs. deste STA, de 20/10/2010 e 2/3/2011, nos procs. 720/10 e 1038/10, respectivamente, bem como Jorge Lopes de Sousa, *Sobre a Prescrição da Obrigação Tributária*, Notas Práticas, 2ª ed., 2010, p. 73).

No caso presente resulta do probatório que a impugnação judicial foi instaurada em 12/04/2000 (cfr. ponto 3);

E em 25/06/2002 foi instaurado processo de execução fiscal contra a recorrida tendo a mesma sido citada para essa execução fiscal em 27/06/2002 (cfr. pontos 5 e 7);

Posteriormente, em 30/09/2002, foi proferido pelo Chefe de Finanças despacho de suspensão do processo de execução fiscal, em sequência de apresentação de garantia bancária pela Reclamante em 27/09/2002 (cfr. pontos 10 e 11).

Resulta também dos autos o processo de impugnação apresentado na Alfândega de Peniche em 12/04/2000 esteve parado por mais de um ano, por facto não imputável ao contribuinte, logo após a sua instauração (cfr. pontos 3 e 4 do probatório)



Finalmente mostram os autos que o próprio processo de execução esteve também parado por mais de um ano, após o trânsito em julgado da decisão da impugnação, por facto não imputável ao sujeito passivo - cf. probatório pontos 17 a 19.

Efectivamente a impugnação, cuja pendência com apresentação de garantia bancária, deu causa à suspensão da execução foi decidida por acórdão do Tribunal Central Administrativo de 01/02/2005, acórdão esse cujo trânsito em julgado ocorreu em 06/06/2005, como bem decidiu o tribunal recorrido.

Porém o órgão de execução fiscal não tomou qualquer iniciativa na sequência do trânsito em julgado de tal acórdão, que proferiu decisão final nos autos de impugnação, mantendo a execução parada, por período superior a um ano, mais concretamente até 05.06.2012, data em que se retomou o andamento da execução – cf. probatório nomeadamente os já referidos pontos 17 a 19.

Ora, como bem nota o Exm<sup>o</sup> Procurador-Geral Adjunto neste Supremo Tribunal Administrativo, tendo sido decidida a impugnação com trânsito em julgado em 06/06/2005, nada impedia que a execução retomasse o seu andamento (art<sup>o</sup> 169<sup>o</sup>, n.º 1 do Código de Procedimento e Processo Tributário), pelo que não pode a paragem do processo executivo após tal decisão, ser imputada ao contribuinte.

Neste contexto há desde logo que assinalar que, nos termos do art. 49.º, n.ºs 1 e 2, da Lei Geral Tributária, na redacção da Lei n.º 100/99, de 26 de Junho, como vimos à data aplicável, a instauração da impugnação judicial interrompia a prescrição das obrigações tributárias, convertendo-se esse efeito interruptivo em suspensivo, com a paragem do processo por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte, somando-se, neste caso, o tempo que decorrer após esse período ao que tiver decorrido até à data da autuação.

Temos assim que o primeiro facto interruptivo da prescrição ocorreu com a instauração da impugnação judicial em 12/04/2000, cessando tal efeito em 12/04/2001, data em que se completou um ano de paragem.

Assim sendo, o efeito interruptivo causado pela dedução da impugnação transformou-se em efeito suspensivo pela paragem superior a um ano, tendo como consequência a contagem para prescrição do período de 1/1/1999 (data da entrada em vigor da LGT) até 12/4/2000 (data da autuação da impugnação), o que perfaz 1 anos, 4 meses e 12 dias, e a contagem do tempo que decorreu após um ano de paragem da impugnação, ou seja, após 12/04/2001.

Sucede porém que, após essa data, em 25/06/2002 foi instaurada a execução fiscal na qual a executada, e ora recorrida, foi citada em 27/06/2002

Esta citação para a execução fiscal ocorreu antes da alteração do n.º 3 do artigo 49º da LGT introduzida pela Lei n.º 53-A/2006, e por isso produz os efeitos que a lei vigente no momento em que ela ocorreu lhe associava: eliminação do período de tempo anterior à sua ocorrência e suspensão do decurso do prazo de prescrição, enquanto o respectivo processo estiver pendente ou não estiver parado por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte.

Há pois que lhe dar o necessário relevo já que, como vem sublinhando a jurisprudência deste Tribunal, ocorrendo *sucessivas causas de interrupção* da prescrição, antes da entrada em vigor da actual redacção do n.º 3 do art. 49º da LGT, devem todas elas se consideradas autonomamente, para efeitos de contagem do respectivo prazo, desde que susceptíveis de influir no seu decurso (cfr. Ac. de 17/3/2011, rec. n.º 0177/11, e jurisprudência aí citada).

Com efeito, pese embora tivesse ocorrido uma anterior interrupção do prazo de prescrição, decorrente da instauração da impugnação, essa interrupção veio a “desgraduar-se”, como vimos, em mera suspensão do prazo, razão pela qual esta segunda causa interruptiva pode ter efeitos autónomos no cômputo do prazo, protelando a interrupção – cfr. JORGE LOPES DE SOUSA, *Sobre a Prescrição da Obrigação Tributária: Notas Práticas*, 2.ª ed., Lisboa, Áreas Global, 2010, pp. 72 e ss.).

Desta sorte, e de harmonia com o disposto no já referido artigo 49º, n.º1 da L.G.T. (na redacção dada pela Lei 100/99, de 26/6), a citação para a execução fiscal interrompeu também a prescrição.

Porém, como já se referiu, o processo de execução, esteve novamente parado por mais de um ano, após o trânsito em julgado da decisão da impugnação e por facto não imputável ao sujeito passivo.

Assim sendo, o efeito interruptivo causado pela citação para a execução fiscal transformou-se em efeito suspensivo pela paragem superior a um ano, tendo como consequência a contagem para prescrição do período de 12/04/2001 (data em que cessou a primeira interrupção) até 27/6/2002 (data da citação), o que perfaz 1 ano, 2 meses e 15 dias, e a contagem do tempo que decorreu após um ano de paragem da execução fiscal, ou seja, após 06/06/2006.

Nesta parte não andou bem a decisão recorrida ao julgar relevante para o cômputo da prescrição, de uma forma global, o prazo que decorreu desde 01/01/1999 até 25/06/2002 (data da citação) e que perfaz 3 anos, 5 meses e 24 dias e o prazo decorrido após um ano de paragem do processo de execução fiscal que ocorreu posteriormente ao trânsito em julgado da decisão da Impugnação.

E não andou bem porque, por um lado, não teve em conta que, ocorrendo sucessivas causas de interrupção da prescrição, antes da entrada em vigor da actual redacção do n.º 3 do art. 49º da LGT, devem todas elas ser consideradas autonomamente, para efeitos de contagem do respectivo prazo.

Por outro lado porque incorreu em erro de julgamento na interpretação do artº 49º, n.º 2 da Lei Geral Tributária, no segmento em que refere que se contará para a prescrição o «período ao que tiver decorrido até à data da autuação».

Na verdade, este período que decorreu até à autuação deve ser entendido como o que tiver contado para a prescrição, isto é, não contando os períodos que não contam por efeito de causas suspensivas (quer sejam os derivados de outras causas interruptivas que passaram a ter efeito suspensivo, quer os decorrentes de outras causas meramente suspensivas, como o período de pagamento em prestações) <sup>(2)</sup>.

É certo que, como vimos, no caso em apreço haverá também que ter em conta que a execução esteve suspensa desde em 30/09/2002 <sup>(3)</sup> até 06/06/2005, data trânsito em julgado do acórdão do Tribunal Central Administrativo que proferiu decisão final sobre a impugnação deduzida, associada a prestação de garantia, o que, nos termos do artº 49º, n.º 3 da Lei Geral Tributária e 169º, nº1 do Código de Procedimento e Processo Tributário tem efeito suspensivo da prescrição.

Porém tal efeito suspensivo, decorrente da pendência da impugnação acompanhada de suspensão da execução em virtude da garantia prestada para o efeito, cessou em 06.06.2005.

Assim sendo este período de suspensão do prazo de prescrição não tem relevância autónoma para o cômputo do prazo de prescrição uma vez que coincide com o período em que tal prazo esteve também suspenso por força da transmutação do efeito interruptivo causado pela citação (em 27/6/2002) em efeito suspensivo, decorrente da paragem do próprio processo de execução fiscal por período superior a um ano, a partir de 06.06.2006.

**6.3** Em relação às dívidas tributárias do ano de 1999 as incidências processuais a ter em conta para o cômputo do prazo de prescrição são as mesmas.

A única divergência reside na data de início de contagem do prazo de prescrição.

Assim enquanto que, relativamente às dívidas de 1998, essa data se reportava à data de entrada em vigor da Lei Geral Tributária, por força do disposto no artº 297º do Código Civil, já relativamente às dívidas de 1999 o prazo de prescrição deverá reportar o seu início a partir da data em que o facto tributário ocorreu, uma vez que o Imposto Especial sobre Bebidas alcoólicas constitui um imposto de obrigação única (artº 48º da Lei Geral Tributária).

Ora estando em causa um imposto especial sobre o consumo a obrigação de imposto não se pode considerar nascida senão quando da introdução no consumo.

Com efeito a introdução no consumo constitui o facto gerador dos impostos especiais sobre o consumo e também o seu elemento de conexão, i. e., o elemento que localiza uma situação de vida num certo ordenamento tributário e determina a sua aplicação a essa mesma situação <sup>(4)</sup>.

No caso o imposto liquidado incidia sobre as bebidas alcoólicas constantes dos documentos de acompanhamento administrativo (DAA) com os números IVVAA 63651, de 14/01/1999 e IVVAA 63661, de 02/02/1999 (cf. probatório, ponto 2) e a sentença recorrida deu como assente que a introdução ao consumo ocorreu, no limite, nos três meses seguintes à data constante dos respectivos DAA, ou seja, em 02.05.1999, relativamente às dívidas referentes ao DAA 63661 e em 14.04.1999, relativamente às dívidas referentes ao DAA 63651, o que também não foi questionado pela entidade recorrente.

**6.4** Em face de todos os factos expostos e do quadro legal vigente, o prazo de prescrição das dívidas tributárias de 1998 deverá contar-se da seguinte forma:

- Desde 01.01.1999 (data da entrada em vigor da Lei Geral Tributária) até 12/4/2000 (data da autuação da impugnação) - 1 anos, 4 meses e 12 dias;
- Desde 12/04/2001 (data em que se completou um ano de paragem do processo de impugnação, por facto não imputável ao contribuinte) até 27/6/2002 (data da citação) - 1 ano, 2 meses e 15 dias;
- Desde 06/06/2006 (data em que se completou um ano de paragem do processo de execução fiscal, por facto não imputável ao contribuinte) até 20/06/2012, data de entrada da reclamação objecto do presente recurso – 6 anos e 14 dias.

O que tudo perfaz 8 anos, sete meses e 11 dias.

E o prazo de prescrição das dívidas tributárias de 1999, a que se reporta o DAA 63661 deverá contar-se da seguinte forma:

- Desde 02.05.1999 (data em que ocorreram os factos tributários) até 12/4/2000 (data da autuação da impugnação) - 11 meses e 10 dias;
- Desde 12/04/2001 (data em que se completou um ano de paragem do processo de impugnação, por facto não imputável ao contribuinte) até 27/6/2002 (data da citação) - 1 ano, 2 meses e 15 dias;
- Desde 06/06/2006 (data em que se completou um ano de paragem do processo de execução fiscal, por facto não imputável ao contribuinte) até 20/06/2012, data de entrada da reclamação objecto do presente recurso – 6 anos e 14 dias.

O que tudo perfaz 8 anos, 2 meses e 9 dias.

Sendo que em relação às dívidas a que se reporta o DAA63561, por serem anteriores, ainda haverá que acrescentar mais 18 dias, o que perfaz 8 anos, 2 meses e 27 dias.

Daí que se conclua que as dívidas tributárias em causa nos presentes autos estão efectivamente prescritas, pelo que a sentença recorrida, que assim decidiu, deve ser confirmada, com esta fundamentação.

## 7. DECISÃO

Termos em que, face ao exposto, acordam os Juizes da secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao presente recurso e confirmar a sentença recorrida.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 6 de Março de 2013. — *Pedro Delgado* (relator) — *Valente Torrão* — *Ascensão Lopes*.

(<sup>1</sup>) Acto objecto da presente reclamação de actos do órgão de execução fiscal.

(<sup>2</sup>) Cf., neste sentido, Lopes de Sousa, Sobre a Prescrição da Obrigação Tributária, Notas Práticas, pag. 79.

(<sup>3</sup>) Data em que foi proferido pelo Chefe de Finanças despacho de suspensão do processo de execução fiscal, em sequência de apresentação de garantia bancária pela Reclamante em 27/09/2002

(<sup>4</sup>) Sérgio Vasques, o Código dos Impostos Especiais sobre o Consumo, pag. 303.

## Acórdão de 6 de Março de 2013.

### Assunto:

*Aprensão de bens. Bens em circulação.*

### Sumário:

*Não estão sujeitos ao regime legal dos bens em circulação os bens pertencentes ao activo imobilizado ou que não devem ser classificados como bens em circulação, porque insusceptíveis de transmissão para efeitos de incidência de IVA [alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do RBC e artigo 3.º do CIVA].*

Processo n.º 209/13-30.

Recorrente: Autoridade Tributária e Aduaneira.

Recorrido: A..., L.<sup>da</sup>

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

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

### RELATÓRIO

I.1. A Autoridade Tributária e Aduaneira recorre da sentença que, proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, julgou procedente a impugnação judicial deduzida, nos termos do art. 143º do CPPT, por A....., Lda. contra o acto de apreensão de bens (veículo automóvel e outros bens que se encontravam no interior deste), ocorrido em 27/7/2012 e operado pelo Destacamento de Acção Fiscal de Lisboa da Unidade de Acção Fiscal da Guarda Nacional Republicana.

I.2. A recorrente termina as alegações formulando as conclusões seguintes:

I. Pelo elenco de fundamentos acima descritos, infere-se que a douta sentença julgou a impugnação totalmente procedente, e, em consequência, determinou o imediato levantamento da apreensão dos bens concretamente identificados nos autos, com o fundamento de que os bens em circulação são os que se encontram fora dos habituais locais de produção ou comércio, por motivo da sua transmissão, daí que inexistente a obrigatoriedade de preenchimento dos documentos de transporte, porquanto, aquela pressupõe a sua transmissão, não podendo ser exigível a um mero detentor de equipamentos que desloca do local A para o local B, para sua reparação/manutenção.

II. Entendemos que o douto Tribunal *a quo*, esteou a sua decisão na errónea interpretação das normas do art. 1º, 2º e 6º do Regime de Bens em Circulação e do art. 2º e 3º do CIVA e em clara e manifesta contrariedade com os princípios definidos pelo legislador no RBC, atinentes ao controlo dos bens em circulação à fraude e à evasão fiscal.

III. O Regime de Bens em Circulação, aprovado pelo Dec-Lei 147/2003, de 11/7 (*doravante designado por RBC*), estabelece as normas sobre os documentos de transporte que devem acompanhar os bens em circulação, consagrando o seu n.º 1 que, “*Todos os bens em circulação, em território nacional, seja qual for a sua natureza ou espécie, que sejam objecto de operações realizadas por sujeitos passivos de imposto sobre o valor acrescentado deverão ser acompanhados de documentos de transporte*”. (*sublinhado nosso*)

IV. Os documentos de transporte a que alude o referido artigo reportam-se à factura, guia de remessa, nota de venda a dinheiro, nota de devolução, guia de transporte ou documentos equivalentes e devem ser processados de harmonia e com os elementos elencados nos arts. 4º, 5º, 6º e 8º do RBC.

V. Neste conspecto, e de acordo com os normativos invocados, e à revelia do entendimento propugnado na sentença, a obrigatoriedade do processamento do documento de transporte não está somente condicionada à efectiva transmissão dos bens, bastando apenas que esses bens se encontrem fora dos locais de produção, fabrico, transformação, exposição, etc., por motivo de transmissão onerosa, incluindo a troca, de transmissão gratuita, de devolução, de afectação a uso próprio, de entrega à experiência ou para fins de demonstração, ou de incorporação em prestações de serviços, de remessa à consignação ou de simples transferência (art. 2º n.º 2, alínea a).

VI. Efectivamente, no art. 1º do RBC, o legislador alargou o conceito de bens em circulação, e concomitantemente, o âmbito da obrigatoriedade do processamento do documento de transporte, não apenas à efectiva transmissão dos bens, mas a todos os bens em circulação em território nacional seja qual for a sua natureza e espécie.

VII. Logo, de acordo com a referida norma, todos os bens em circulação, independentemente da natureza e espécie, quando efectuadas pelos operadores sujeitos a IVA, deverão ser acompanhadas de guia de transporte.

VIII. Por outro lado, cumpre reiterar que o legislador no art. 2º n.º 2, alínea a) do RBC, não impôs a obrigatoriedade no processamento do documento de transporte somente nos casos em que há efectiva transmissão onerosa de bens, mas ampliou o seu objecto impondo que mesmo nos casos de transmissão gratuita, devolução, de afectação a uso próprio, de entrega à experiência ou para fins de demonstração, ou de incorporação em prestações de serviços, houvesse emissão de documento de transporte.

IX. E fê-lo desde logo, por motivos de controlo dos bens em circulação e por razões ponderosas de combate à fraude e à evasão fiscal.

X. Assim, a exigência de emissão de guia de transporte, advém *prima facie* do facto de o legislador pretender acautelar e efectuar o controlo de todos os bens em circulação, com vista a limitar neste âmbito a fraude e a evasão fiscal (a este propósito veja-se João Ricardo Catarino e Nuno Victorino (*In o novo Regime de bens em Circulação, Vislis, pag. 16*).

XI. Logo, o entendimento propalado na sentença de não ser exigível a emissão de guia de transporte relativamente aos equipamentos retirados dos parquímetros pela sociedade Recorrida e devolvidos para manutenção à sede da EMEL, conduziria inegavelmente a uma falta de controlo desses bens em circulação.

XII. Mais, a propugnar-se tal tese apenas seria emitida guia de transporte em caso de bens em circulação objecto de transmissão, ou seja, relativamente a equipamentos novos, não sendo possível efectuar o controlo dos equipamentos substituídos, e que seriam transportados para manutenção, nem quais os equipamentos que eram novos ou os já usados, pelo que extravasando, a não obrigatoriedade de emissão de documentos de transporte aos bens não objecto de transmissão, a todos os vários sectores de actividade, teríamos um total falta de controlo dos bens em circulação – falta esse que o legislador pretendeu reiteradamente acautelar.

XIII. Aliás, foi com intuito de evitar tal falta de controlo que a Recorrente tem emitido instruções cujo escopo reside na emissão de documentos de transporte relativamente a bens que não sejam objecto de transmissão (veja-se a este propósito o *Ofício Circulado do IVA 97 515 SIVA de 03.11.1987, relativamente aos transporte de bens para restauro e a Informação Vinculativa a que respeita o Proc. n.º F254 2008071, com despacho do Subdirector Geral dos Impostos de 21.01. relativamente aos procedimentos a efectuar relativamente aos materiais sobranes de uma empresa de ar condicionado, ventilação e segurança electrónica*).

XIV. Donde resulta que em face das referidas normas legais, inexistem dúvidas que os referidos equipamentos, são considerados como bens em circulação, e por esse facto objecto de incidência por parte das normas do RBC, pelo que, a dita sentença enferma de errónea interpretação das normas do art. 1º, 2º e 6º do Regime de Bens em Circulação e do art. 2º e 3º do CIVA.

XV. Por fim, entendeu ainda a sentença ora recorrida que a Recorrida é uma mera detentora dos bens, pelo que, não sendo estes qualificados como bens, não lhe é aplicável o disposto no n.º 1 do art. 6º do RBC.

XVI. Todavia, e conforme deixamos claro as peças que a Recorrida transporta para a sede da EMEL para efeitos de manutenção/reparação, constituem nos termos do RBC, bens em circulação por força do art. 1º e da alínea a) do n.º 2 do art. 2º ambos do RBC, sendo-lhe por esse facto aplicável o n.º 1 do art. 6º do RBC.

XVII. Determina o art. 6º do RBC que os documentos de transporte devem ser processados pelos sujeitos passivos referidos na alínea a) do n.º 1 do art. 2º do Código do IVA e pelos detentores dos bens, antes do início da sua circulação, ou seja, independentemente de ser mero detentor, existirá obrigatoriedade de emitir guia de transporte.

XVIII. Atendendo ao exposto, afere-se que a sentença recorrida procedeu à errónea interpretação das normas do art. 1.º, 2.º e 6.º do Regime de Bens em Circulação e do art. 2.º e 3.º do CIVA, e contraria os princípios definidos pelo legislador no RBC, atinentes ao controlo dos bens à fraude e à evasão fiscal.

Termina pedindo o provimento do recurso e a consequente revogação da decisão recorrida e manutenção do acto de apreensão.

1.3. Não foram apresentadas contra-alegações.

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

«**FUNDAMENTAÇÃO**

Questão decidenda (enunciação tópica): classificação dos bens apreendidos como bens em circulação; legalidade da apreensão

Apreciação

1. A exigência de emissão de documento de transporte visa o controlo dos bens em circulação, por forma a prevenir e combater a fraude e evasão fiscais.

2. Os bens apreendidos não estão sujeitos ao regime legal dos bens em circulação porque integram o activo immobilizado da EMEL (probatório n.º 9; art. 3.º n.º 1 alínea c) Regime dos Bens em Circulação (RBC), aprovado pelo DL n.º 147/2003, 11 julho).

3. Ainda que não integrassem o activo immobilizado não devem ser classificados como bens em circulação, porque insusceptíveis de transmissão para efeitos de incidência de IVA (art. 3.º CIVA; art. 2.º n.º 1 alínea a) RBC).

4. A apreensão foi efectuada no erróneo pressuposto que os bens se destinavam a diversos clientes, no âmbito do comércio jurídico (probatório n.º 2).

No contexto descrito a apreensão dos bens e do veículo em que se transportavam carece de fundamento legal.

**CONCLUSÃO**

O recurso não merece provimento.

A sentença impugnada deve ser confirmada.»

1.5. Com dispensa de vistos dada a natureza urgente do processo, cabe deliberar.

**FUNDAMENTOS**

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

1. Em 27.07.2012 foi pelo Destacamento de Acção Fiscal de Lisboa da Unidade de Acção Fiscal da Guarda Nacional Republicana levantado contra a ora Impugnante o Auto de Apreensão n.º 0166651-G;

2. Do auto referido em 1. consta, quanto aos “*FACTOS VERIFICADOS/LEGISLAÇÃO INFRINGIDA*”, o seguinte:

“*No acto da fiscalização efectuada ao abrigo do n.º 1 do artigo 13.º do Regime dos Bens em Circulação (RBC), aprovado, pelo Decreto-Lei n.º 147/03 de 11 de Julho, foram verificados os factos abaixo descritos, que constituem infracção ao RBC, punida pelo n.º 1 do art. 117.º do Regime Geral das Infracções Tributárias, aprovado pela Lei 15/2001 de 05 Junho.*

*- Por não haver correspondência entre os bens transportados relacionados na folha dois do presente auto e os descritos no documento que acompanha a mercadoria, cujo duplicado se junta ao presente auto.*

*Art. 1.º do RBC punível pelo art. 117.º do RGIT.*

*Os bens eram transportados no veículo de marca Peugeot, matrícula ....., propriedade de A....., Lda. De acordo com as declarações de condutor (...), os bens em circulação foram remetidos por firma infractora, (...), e destinam-se a diversos clientes, com morada, ou sede em vários locais (...);*

3. Do auto referido em 1. consta ainda, quanto a “*APREENSÕES*”, o seguinte:

“*Nos termos do art. 16.º, n.º 1, do RBC, procedemos à apreensão do veículo da marca Peugeot, matrícula ....., com o valor presumível de Dois Mil e Quinhentos Euros, (2.500,00 €), e dos seguintes bens em circulação objecto de infracção: Diferença entre mercadoria relacionada na folha dois do presente auto e a descrita na guia de transporte n.º 350800001, cujo duplicado vai anexado ao auto.*

*- 9 Baterias de Gel c/ voltagem de 40 Hamperes x 80,00 euros*

*- 1 “convencional também de 40 Hamperes x 50,00 euros*

*- 30 Rolos de papel destinados a impressoras dos parquímetros c/ valor de 21,00 euros cada*

*- 1 Placa CPU c/ valor de 350,00 euros*

*- 2 Leitores de moedas c/ valor de 80,00 euros cada*

*- 1 cabo de leitor de moedas c/ valor de 14,00 euros*

*- 2 Teclados simples com valor de 171,00 euros cada*

*- 1 Display Alfa numérico c/ valor de 150,00 euros*

*Com o valor presumível de Dois mil quatrocentos e dezasseis euros (2416,00€)”;*

4. A Impugnante tem como objecto social a comercialização de sistemas de comunicação e gestão de parques de estacionamento, de aparelhos de precisão para o mesmo fim, suas peças e acessórios e respectiva assistência;

5. No âmbito da sua actividade, a Impugnante efectua a assistência técnica dos parquímetros da EMEL, em Lisboa;

6. Incumbe à Impugnante efectuar a manutenção, reparação ou substituição dos equipamentos que se encontrem danificados;

7. Os equipamentos apreendidos são peças que tinham sido retiradas dos equipamentos da EMEL (parquímetros) e que se encontravam danificados ou necessitavam de manutenção;

8. Depois de serem retiradas dos equipamentos da EMEL, as peças são transportadas para as instalações da Impugnante para manutenção, reparação ou substituição;

9. As peças integram o activo immobilizado da EMEL;

10. O veículo da Impugnante regressava à sede da empresa depois de efectuar a manutenção dos parquímetros em Lisboa.

3.1. A sentença recorrida julgou procedente a impugnação, no entendimento, em síntese, de que não existe fundamento para a apreensão efectuada, dado que, sendo a impugnante mera detentora dos equipamentos e não podendo estes ser qualificados como bens em circulação, não é, portanto, exigível, que constassem da guia de transporte.

E assim, não tendo sido cometida a infracção que vem imputada à impugnante, também não poderá manter-se a apreensão dos bens, incluindo a do veículo que os transportava.

3.2. Discorda a recorrente (a Autoridade Tributária e Aduaneira) sustentando que, de acordo com o disposto nos arts. 4.º, 5.º, 6.º e 8.º do Regime dos Bens em Circulação (RCB), aprovado pelo DL n.º 147/2003, de 11/7, a obrigatoriedade do processamento do documento de transporte não está somente condicionada à efectiva transmissão dos bens, bastando apenas que esses bens se encontrem fora dos locais de produção, fabrico, transformação, exposição, etc., por motivo de transmissão onerosa, incluindo a troca, de transmissão gratuita, de devolução, de afectação a uso próprio, de entrega à experiência ou para fins de demonstração, ou de incorporação em prestações de serviços, de remessa à consignação ou de simples transferência.

É que no art. 1.º do RBC, o legislador alargou o conceito de bens em circulação (e concomitantemente, também o âmbito da obrigatoriedade do processamento do documento de transporte), não apenas à efectiva transmissão dos bens, mas a todos os bens em circulação em território nacional seja qual for a sua natureza e espécie, razão pela qual todos os bens em circulação, independentemente da natureza e espécie, quando efectuadas pelos operadores sujeitos a IVA, deverão ser acompanhadas de guia de transporte; e no art. 2.º n.º 2, alínea a) do mesmo RBC, também se amplia a obrigatoriedade no processamento do documento de transporte aos casos de transmissão gratuita, devolução, de afectação a uso próprio, de entrega à experiência ou para fins de demonstração, ou de incorporação em prestações de serviços.

Além disso, a sentença também enferma de erro de julgamento quando entende que, por a recorrente ser uma mera detentora dos bens e não sendo estes qualificados como bens em circulação, não lhe é aplicável o disposto no n.º 1 do art. 6.º do RBC.

3.3. As questões a decidir são, portanto, as de saber se os bens apreendidos devem ser legalmente classificados como bens em circulação e se é legal a apreensão impugnada.

Vejamos.

4.1. As apreensões de bens efectuadas pela AT são, na generalidade, impugnáveis nos termos do disposto no art. 143.º do CPPT, normativo que abrange, inclusivamente, as apreensões efectuadas em processos de contra-ordenação tributária (cfr. o seu n.º 6).

Por sua vez, os arts. 1.º, 2.º, 3.º e 6.º do Regime dos Bens em Circulação (RBC), aprovado pelo DL n.º 147/2003, de 11/7, estabelecem o seguinte, na parte aqui relevante:

Artigo 1.º - Âmbito de aplicação

«*Todos os bens em circulação, em território nacional, seja qual for a sua natureza ou espécie, que sejam objecto de operações realizadas por sujeitos passivos de imposto sobre o valor acrescentado deverão ser acompanhados de documentos de transporte processados nos termos do presente diploma*».

## Artigo 2.º

### Definições

«1 - Para efeitos do disposto no presente diploma considera-se:

a) «*Bens*» os que puderem ser objecto de transmissão nos termos do artigo 3.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado;

(...)

2 - Para efeitos do disposto no presente diploma:

a) Consideram-se «*bens em circulação*» todos os que se encontrem fora dos locais de produção, fabrico, transformação, exposição, dos estabelecimentos de venda por grosso e a retalho ou de

*armazém de retém, por motivo de transmissão onerosa, incluindo a troca, de transmissão gratuita, de devolução, de afectação a uso próprio, de entrega à experiência ou para fins de demonstração, ou de incorporação em prestações de serviços, de remessa à consignação ou de simples transferência, efectuadas pelos sujeitos passivos referidos no artigo 2º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado;*

(...))»

### Artigo 3º

#### Exclusões

«1. *Excluem-se do âmbito do presente diploma:*

(...)

c) *Os bens pertencentes ao activo imobilizado;*

(...))»

### Artigo 6º

#### Circuito e validade dos documentos de transporte

«1 - *Os documentos de transporte são processados pelos sujeitos passivos referidos na alínea a) do n.º 1 do artigo 2º do Código do IVA e pelos detentores dos bens e antes do início da circulação nos termos do n.º 2 do artigo 2º do presente diploma.*

(...))».

4.2. De acordo com o que consta no Preâmbulo do DL n.º 147/2003, de 11/7 (diploma que revogou o DL n.º 45/89, de 11/2 e aprovou o novo Regime dos Bens em Circulação) a aprovação do novo regime deveu-se, entre o mais, também «à *necessidade de eliminar, tanto quanto possível, situações menos justas e, simultaneamente, tornar a sua aplicação mais precisa e flexível, sem prejuízo da eficácia a atingir no campo do combate à fraude e evasão fiscal, especialmente na área do imposto sobre o valor acrescentado, que se pretende agora incrementada e substancialmente mais abrangente*», sendo certa, portanto, a alegação da recorrente no sentido de que a exigência de emissão de documento de transporte visa o controlo dos bens em circulação, por forma a prevenir e combater a fraude e evasão fiscais.

Todavia, como bem refere a sentença recorrida, da conjugação da definição de «bens», constante da alínea a) do n.º 1 do art. 2º do RBC, com a definição de «bens em circulação», constante da alínea a) do n.º 2 do mesmo artigo, bem como do disposto no art. 3º do CIVA (para o qual remete a dita alínea a) do n.º 1), decorre que para efeitos de enquadramento naquele conceito de «bens em circulação», releva o elemento «transmissão».

Ora os bens em causa e objecto da apreensão impugnada, não devem ser classificados como bens, uma vez que, sendo insusceptíveis de transmissão para efeitos de incidência de IVA, também não podem, consequentemente, ser classificados como bens em circulação (daí a irrelevância da alegação da recorrente no sentido de que a obrigatoriedade do processamento do documento de transporte não está condicionada à efectiva transmissão dos bens, bastando apenas que esses bens se encontrem fora dos locais de produção, fabrico, transformação, exposição, etc., por motivo de transmissão onerosa, incluindo a troca, de transmissão gratuita, de devolução, de afectação a uso próprio, de entrega à experiência ou para fins de demonstração, ou de incorporação em prestações de serviços, de remessa à consignação ou de simples transferência).

Aliás, no caso, a apreensão, como consta do respectivo auto e como bem salienta o MP, foi efectuada no erróneo pressuposto de que os bens se destinavam a diversos clientes, no âmbito do comércio jurídico [cfr. o n.º 2 do Probatório que parcialmente reproduz o teor do auto de apreensão onde consta: «*De acordo com as declarações de condutor (...), os bens em circulação foram remetidos por firma infractora, (...), e destinam-se a diversos clientes, com morada, ou sede em vários locais (...)*» quando é certo que (de acordo com a demais factualidade provada) a impugnante efectua a assistência técnica dos parquímetros da EMEL, em Lisboa, incumbindo-lhe, nesse âmbito, fazer a manutenção, reparação ou substituição dos equipamentos que se encontram danificados, sendo que os equipamentos apreendidos são peças que integram o activo imobilizado da EMEL e tinham sido retiradas daqueles equipamentos (parquímetros), os quais se encontravam danificados ou necessitavam de manutenção (depois de serem retiradas dos parquímetros, as peças são transportadas para as instalações da impugnante para manutenção, reparação ou substituição).

Portanto, para além de os bens apreendidos não estarem sujeitos ao regime legal dos bens em circulação (porque integram o activo imobilizado da EMEL – cfr. n.º 9 do Probatório e a alínea c) do n.º 1 do art. 3º do RBC), também não poderiam ser classificados como bens em circulação, porque insusceptíveis de transmissão para efeitos de incidência de IVA, não sendo, consequentemente, a impugnante equiparável a detentora dos bens, para efeitos do disposto no n.º 1 do art. 6º do RBC. Ou seja,

não constituindo bens em circulação as peças que a impugnante transportava para a sede da EMEL para efeitos de manutenção/reparação, não constituem nos termos do RBC, também não lhes era aplicável o disposto no n.º 1 do art. 6º do mesmo diploma.

Neste contexto, a apreensão dos bens e do veículo em que eram transportados carece de fundamento legal, tendo a sentença recorrida decidido de acordo com a lei aplicável. Improcedendo, consequentemente, as Conclusões do recurso.

#### **DECISÃO**

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

Custas pela recorrente.

Lisboa, 6 de Março de 2013. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Francisco Rothes* — *Fernanda Maçãs*.

### **Acórdão de 6 de Março de 2013.**

#### **Assunto:**

*Execução fiscal. Pagamento em prestações. Norma geral. Norma especial. Artigos 189.º, n.º 8 e 196.º, n.º 1, do CPPT.*

#### **Sumário:**

- I — Após 1 de Janeiro de 2012, com a entrada em vigor da redacção dada ao n.º 1 do artigo 196.º do CPPT pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro (OE para 2012), passou a ser possível pedir o pagamento da dívida exequenda em prestações até à marcação da venda.*
- II — Porque a norma do n.º 1 do artigo 196.º do CPPT tem natureza processual, a nova redacção é de aplicação imediata em todos os processos de execução fiscal pendentes em 1 de Janeiro de 2012, desde que não esteja ainda notificada ao executado a data marcada para a venda.*
- III — O regime especial previsto no n.º 8 do artigo 189.º do CPPT não se opõe, mas antes complementa, o regime-regra do n.º 1 do artigo 196.º do mesmo código, pelo, ainda que tenha cessado a suspensão da execução fiscal pela decisão proferida no meio gracioso ou contencioso que tinha determinado essa suspensão (desde que estivesse prestada garantia ou houvesse dispensa da mesma), se o prazo de 15 dias após a notificação dessa decisão terminar antes do executado ser notificado da marcação da venda, sempre este poderá apresentar o pedido de pagamento em prestações até que ocorra esta última notificação.*

Processo n.º 234/13-30.

Recorrente: A..., S. A.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

Recurso jurisdicional da sentença proferida no processo de reclamação de actos do órgão de execução fiscal com o n.º 2509/12.4BEPRT

#### **1. RELATÓRIO**

1.1 A sociedade denominada “A....., S.A.” (a seguir Executada, Reclamante ou Recorrente), invocando o disposto nos arts. 276.º e 278.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), reclamou junto do Juiz do Tribunal Tributário do Porto da decisão da Directora de Finanças do Porto, que lhe indeferiu o pedido de pagamento da dívida fiscal em prestações.

A Executada pediu que aquela decisão fosse anulada. Alegou, em resumo, que a AT não atentou na nova redacção dada ao art. 196.º do CPPT pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro (Orçamento do Estado para 2012), que veio permitir a apresentação do pedido de pagamento em prestações até à marcação da venda.

1.2 O Juiz do Tribunal Tributário do Porto julgou a reclamação improcedente. Para tanto, considerou, em síntese, que

- como bem decidiu a autoridade administrativa em sede de execução fiscal, o pedido de pagamento em prestações foi apresentado para além do termo do prazo para o efeito, uma vez que à situação *sub*



*judice* é aplicável, não o n.º 1 do art. 196.º do CPPT, na redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 64-B/2011, mas o n.º 8 do art. 189.º do mesmo Código, que constitui disposição especial relativamente àquele art. 196.º e não foi revogado por aquela lei; por outro lado,

• o art. 196.º, n.ºs 1 a 5, do CPPT, na referida redacção, que veio permitir a apresentação do pedido de pagamento em prestações “*até à venda*”, nunca seria aplicável à presente execução, uma vez que esta se iniciou antes da entrada em vigor da Lei n.º 64-B/2011, que ocorreu a 1 de Janeiro de 2012.

1.3 A Reclamante não se conformou com essa sentença e dela interpôs recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, apresentando com o requerimento de interposição do recurso as respectivas alegações, que resumiu em conclusões do seguinte teor <sup>(1)</sup>:

«

50. *Foi requerido aos serviços financeiros pagamento faseado de uma dívida que a recorrente deve liquidar, mas que não tem como liquidar [(2)].*

51. *A recorrente nunca referiu que não queria pagar, até porque, no entretanto, já tem feito vários abatimentos à dívida num total que ronda os 250.000,00 €,*

52. *Reclamou pagar, como é seu dever, de forma faseada.*

53. *Isto para a recorrente é importante porque se assim não for a viabilidade futura da empresa, em termos económico-financeiros, deixa de ser possível.*

54. *Esta informação é sabida pelos serviços financeiros melhor do que ninguém.*

55. *A propósito, foi referido já por várias vezes, quer aos serviços financeiros quer aos tribunais, que esta tentativa de pagar às finanças o valor em dívida faseadamente é uma forma de evitar a ruptura da empresa e por consequência o encerramento da mesma que está a tentar “aguentar-se” nestes dias tão complicados.*

56. *Para manter postos de trabalho.*

57. *Para contribuir com seu rendimento para a riqueza do país.*

58. *Para se manter como empresa.*

59. *Mas, pelos vistos, os serviços fiscais do estado são insensíveis a tais questões*

60. *E o mais grave,*

61. *É que também o Tribunal a quo.*

62. *Pelo que, não entendemos tal posição, tal recusa e tais deliberações acerca do pedido da recorrente em pagar a dívida em prestações,*

63. *Não queremos, contudo, dizer com o anteriormente alegado que para tal, quer as finanças, quer o tribunal a quo, devessem ir contra a lei.*

64. *Apenas queríamos que tais entidades procedam em conformidade com a lei e com as orientações dadas, quer pelo estado através de seu OE 2012, quer pelas directivas da própria AT, quer por força da Lei é a n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro, com início de vigência em 1 de Janeiro de 2012.*

65. *Assim, não nos resta senão,*

66. *Contarmos com a sensibilidade por parte de quem domina o superiormente sábio como entendimento das coisas da justiça, do conhecimento e da razão como base na, experiência e da consciência de quem decide*

67. *Portanto,*

68. *O requerimento foi dirigido aos serviços financeiros de modo claro e inequívoco.*

69. *E que teve a ver com o pagamento da dívida que a recorrente tem para com as finanças no máximo de prestações mensais e iguais possíveis, tudo nos exactos termos da Lei.*

70. *O requerimento foi entregue em 24 de Maio de 2012, já depois da Lei entrar em vigor e antes da marcação para vendas dos bens dados como garantia à penhora.*

71. *A Lei é a n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro, com início de vigência em 1 de Janeiro de 2012.*

72. *Nada mais normal recorrer a esta Lei até porque como as Finanças e o Tribunal a quo bem sabem que a marcação da venda dos bens indicados à penhora ainda não foi indicada.*

73. *E por tal facto, indispensável por sinal, a recorrente ainda estaria e está em tempo de requerer o pagamento do valor em dívida em prestações.*

74. *As próprias orientações dos serviços A.T. vão no sentido de deferir tais pedidos de pagamento faseadamente.*

75. *Porque razão os responsáveis das finanças indeferiram tal pedido? Não sabemos.*

76. *Porque razão o tribunal a quo manteve tal decisão de indeferimento e não revogou a decisão dos responsáveis das finanças? Não compreendemos.*

77. *Não alcançamos, de todo, tais posições tomadas.*

78. *Não há dívidas que é o entendimento das AT, jurisprudência e ainda OE 2012.*

79. *Quanto ao pagamento em prestações de dívidas fiscais, independentemente do momento,*

80. *Que poderá ser efectuado até à marcação venda.*

81. *Porque razão aquele serviço das finanças (nas pessoas dos seus responsáveis) e aquele tribunal a quo assim não decidiram no sentido de conceder tal possibilidade?*

82. *Para nós é um enigma.*

83. Até porque, e para que não restassem dúvidas na sua aplicação e a quem abrangia a Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro,

84. De forma a uniformizar procedimentos, a Administração Tributária, veio clarificar o alcance das alterações introduzidas pela Lei do Orçamento do Estado para 2012 ao regime do pagamento em prestações (Ofício-circulado n.º 60087/2012, de 6 de Março e Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro, artigo 152.º Código de Procedimento e de Processo Tributário, artigos 196.º, 198.º, 199.º).

85. Quanto ao pedido de pagamento em prestações, desde 1 de Janeiro de 2012 que este pode ser apresentado até à marcação da venda, também não há dúvidas.

86. Embora o momento de marcação da venda seja o do despacho do chefe de finanças que determina essa marcação, para efeitos de apresentação do pedido, esse momento determina-se com a notificação ao executado, que ainda não aconteceu.

87. Também este aspecto, nos assiste.

88. Não há dúvidas acerca disto.

89. Porém, atendendo a que a referida alteração apenas entrou em vigor em 1 de Janeiro de 2012, impôs-se clarificar a sua aplicação no tempo.

90. Desta forma, a AT esclareceu que:

- se o executado tiver apresentado, mesmo que antes da entrada em vigor da lei, o que nem foi o caso, um pedido de pagamento em prestações e este tiver sido indeferido por ter sido apresentado fora de tempo, poderá ser apresentado um novo pedido até à marcação da venda, uma vez que o prazo foi alargado;

91. Até aqui as finanças poderiam ter sugerido um outro pedido pelas razões acima invocadas

92. Coisa que as finanças não acautelaram.

93. Por outro lado quanto à apreciação do pedido de pagamento em prestações, o OE 2012 veio impor que este tem de ser apreciado imediatamente, ou seja, perante o pedido deve logo ser proferido despacho de deferimento mesmo para processos pendentes.

94. Também aqui não percebemos por um lado as orientações dadas pelos serviços financeiros pela intencionalidade com que pretendem penhorar a toda a força a recorrente

95. Por outro lado, a posição tomada pelo tribunal a quo, que assiste e colabora com toda esta impertinência e com toda esta ilegalidade, ao ponto de não responder à segunda reclamação entregue em tal tribunal pela recorrente.

96. Desta forma, e neste sentido, ma decidiu o tribunal a quo quando julgou a petição improcedente e, em consequência, sentenciou a reclamante nos termos aí sentenciados. Pelo que,

Termos em que, nos demais de direito e que V. Exas. decerto suprirão, deve o recurso apresentado pela Recorrente ser julgado totalmente procedente;

Que se pronunciei quanto às matérias da Questão Prévia de forma favorável à aqui recorrente;

Considerar procedente e encarado como demonstrado este recurso, respectiva reclamação, pedido às finanças do pagamento faseado, revogando, desta forma, a douta sentença a quo.

Que revogue e substitua a decisão do tribunal a quo por uma boa e adequada e que só poderá ser o assentimento do pagamento do valor em dívida de forma faseada».

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

1.5 Não foram apresentadas alegações.

1.6 Recebidos os autos neste Supremo Tribunal Administrativo, foi dada vista ao Ministério Público e o Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de que seja concedido provimento ao recurso, revogada a sentença recorrida e anulada a decisão administrativa reclamada, com a seguinte fundamentação:

«1. A questão controvertida é relativa à aplicação da disposta no art. 196.º n.º 1 do C.P.P.T., na redacção dada pela Lei do Orçamento de Estado para 2012 ao caso dos autos, solução que defende a recorrente, invocando ainda o que veio a constar do of.-circulado n.º 60087/2012, de 6 de Março no sentido da sua aplicação aos processos pendentes.

Na sentença recorrida foi afastada tal possibilidade, com 2 argumentas: ser a norma contida no n.º 8 do art. 189.º do C.P.P.T. a especialmente aplicável, e por a constante do dito art. 196.º n.º 1 só ser aplicável aos processos instaurados após a sua vigência a 1-1-2012.

2. Posição que se defende:

É de aplicar o que passou a ser previsto no art. 196.º n.º 1 do C.P.P.T.

Com efeito, tratando-se de norma relativa a acto processual, a mesma pode ser de imediato de aplicar, segundo o que resulta previsto no art. 12.º n.º 3 da L.G.T., que ressalva apenas as excepções decorrentes de garantias, direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos dos contribuintes que haja que respeitar; o que não parece ser o caso<sup>1</sup> [1 Sobre o que aí se pode enquadrar são situações de que resultasse a impossibilidade de revisão ou que fossem afectadas normas de incidência, conforme referido no n.º 8 da anotação a esse artigo, efectuada por Leite de Campos e outros, em LGT Anotada e Comentada, 4.ª ed. 2012, p. 132, e também J. Casalta Nabais, em n.º 21 “eficácia das normas jurídico-fiscais”, de Direito Fiscal, 7.ª ed. Almedina, 2012, p. 217].

*Havendo que procurar uma interpretação congruente em face do que se encontra previsto no n.º 8 do art. 189.º do C.P.P.T., disposição que se insere na epígrafe “efeitos e função das citações”, cre-se que tal deve levar a A.T. a, nos casos nessa disposição prevista, incluir na notificação da decisão a possibilidade do executado requerer o pagamento em prestações no prazo de 15 dias, mesmo após ter cessado a suspensão da execução, sentido em que é de entender o que aí se manteve previsto, e não ser de afastar a aplicação do que passou a ser previsto no dito art. 196.º n.º 1.*

*Aliás, com esta disposição, terá o legislador, ciente das dificuldades financeiras de muitos contribuintes em face das medidas excepcionais previstas no dito Orçamento de Estado, querido alargar a possibilidade de pagamento em prestações até à marcação da venda em todos os casos pendentes, não fazendo sentido distinguir-se outras situações para além das excepcionadas nos n.ºs segs. desta disposição.*

*Aliás, no despacho de indeferimento do pagamento em prestações ter-se-á pura e simplesmente ignorado o que resulta da dita nova previsão, sendo tal que terá provocado o que ficou aí decidido, ao que ora se defende sem fundamento».*

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

1.8 A questão suscitada pela Recorrente é, como procuraremos demonstrar, a de saber se a sentença recorrida fez errado julgamento quando confirmou a legalidade da decisão administrativa que indeferiu o pedido de pagamento da dívida exequenda em prestações, com fundamento na intempetividade do requerimento, o que passa por indagar

- se a nova redacção dada ao n.º 1 do art. 196.º pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro (Orçamento do Estado para 2012) é ou não aplicável aos processos de execução fiscal instaurados antes da entrada em vigor desta lei e

- se o n.º 8 do art. 189.º do CPPT constitui norma excepcional relativamente à norma do n.º 1 do art. 196.º do mesmo código e, por isso, derroga a aplicação da mesma.

## **2. FUNDAMENTAÇÃO**

### **2.1 DE FACTO**

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

«

A. O processo de execução fiscal n.º 3468200201500104 foi instaurado pelo Serviço de Finanças de Gondomar 2 contra a reclamante para cobrança coerciva de IRC referente ao ano de 1996, no valor de € 937.162,06 (novecentos e trinta e sete mil e cento e sessenta e dois euros e seis cêntimos);

B. A executada foi citada a 18 de Novembro de 2002;

C. Foram penhorados no âmbito do processo referido em A), imóveis no valor de € 377.990,00 (trezentos e setenta e sete mil e novecentos e noventa euros) e realizada hipoteca legal de um imóvel no valor de € 1.171.647,63 (um milhão e cento e setenta e um mil e seiscentos e quarenta e sete euros e sessenta e três cêntimos);

D. A 14 de Janeiro de 2004 foi lavrado auto de penhora de máquinas e equipamento, tendo sido atribuído o valor global de € 278.381,36 (duzentos e setenta e oito mil e trezentos e oitenta e um euros e trinta e seis cêntimos);

E. A Reclamante deduziu impugnação judicial da liquidação de IRC de 1996, a qual foi julgada improcedente por sentença transitada em julgado a 23 de Março de 2011;

F. No seguimento da Impugnação referida em E) e das garantias referidas em C) e D), foi o processo suspenso a 23 de Junho de 2006;

G. A 24 de Maio de 2012, a reclamante apresentou requerimento de pagamento da dívida em 60 prestações alegando não ter capacidade financeira para efectuar de imediato o pagamento integral da dívida;

H. Pelo ofício n.º 50392 de 2012-07-02 foi a reclamante notificada do despacho de indeferimento do pedido referido em O), o qual se considera aqui integralmente reproduzido;

I. A presente reclamação deu entrada a 10 de Julho de 2012.

*Factos não provados*

*Dos demais factos alegados nenhuns mais têm interesse para a boa decisão da causa».*

### **2.2 DE DIREITO**

#### **2.2.1 AS QUESTÕES A APRECIAR E DECIDIR**

Numa execução fiscal instaurada para cobrança coerciva de dívida de IRC, veio a sociedade executada pedir o pagamento em prestações em 24 de Maio de 2012.

Por despacho de 21 de Junho de 2012, a Directora de Finanças do Porto indeferiu o pedido com o fundamento de que à data em que foi formulado estava já findo o prazo para pedir o pagamento em prestações, uma vez que a apresentação do requerimento ocorreu para além do termo do prazo fixado pelo n.º 8 do art. 189.º do CPPT, ou seja, mais de 15 dias depois da notificação à Executada do indeferimento da impugnação judicial por ela deduzida contra a liquidação que deu origem à dívida exequenda.

A Executada reclamou dessa decisão ao abrigo do disposto nos arts. 276.º a 278.º do CPPT, sustentando a aplicabilidade à situação do disposto no n.º 1 do art. 196.º do CPPT, na redacção que lhe

foi dada pela Lei n.º 64-B/2011, de 31 de Dezembro (Orçamento do Estado para 2012), que permite a apresentação do requerimento para pagar a dívida exequenda em prestações «até à marcação da venda».

O Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto julgou a reclamação improcedente e manteve o acto reclamado. Isto, porque considerou que

- a Directora de Finanças do Porto <sup>(3)</sup> decidiu bem ao rejeitar o pedido por intempestividade, uma vez o pedido de pagamento em prestações foi apresentado mais de 15 dias depois da Executada ter sido notificada do indeferimento da impugnação judicial que deduziu contra a liquidação, ou seja, para além do termo fixado pelo n.º 8 do art. 189.º do CPPT;

- à situação *sub judice* não é aplicável o n.º 1 do art. 196.º do CPPT, na redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 64-B/2011, porque existe «*regra especial*» que a regula – o referido n.º 8 do art. 189.º do mesmo Código – e que não foi revogada por aquela lei; acresce que

- o art. 196.º, n.ºs 1 a 5, do CPPT, na redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 64-B/2011, que veio permitir a apresentação do pedido de pagamento em prestações “até à venda”, nunca seria aplicável à presente execução, uma vez que esta se iniciou antes da entrada em vigor daquela lei, que ocorreu a 1 de Janeiro de 2012.

A Executada recorre da sentença para este Supremo Tribunal Administrativo mantendo a posição assumida nos autos.

Assim, como deixámos dito em 1.8, para aferir se o Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto fez ou não correcto julgamento quando considerou legal a decisão da Directora de Finanças que não admitiu o pedido de pagamento da dívida exequenda em prestações, temos que averiguar (i) se a nova redacção dada ao n.º 1 do art. 196.º pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro (Orçamento do Estado para 2012) é ou não aplicável aos processos de execução fiscal instaurados antes da entrada em vigor desta lei e (ii) se o n.º 8 do art. 189.º do CPPT constitui norma excepcional relativamente à norma do n.º 1 do art. 196.º do mesmo código e, por isso, derroga a aplicação da mesma.

#### 2.2.2 A ALTERAÇÃO INTRODUZIDA PELO OE 2102 NO REGIME DO PAGAMENTO EM PRESTAÇÕES E SUA APLICAÇÃO AOS PROCESSOS DE EXECUÇÃO FISCAL PENDENTES

O pagamento da dívida tributária em prestações, para os casos em que o devedor não a possa cumprir integralmente e de uma só vez, está previsto no art. 42.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária (LGT) e no n.º 2 do art. 86.º do CPPT.

Para as situações em que a dívida esteja já em cobrança coerciva, o regime de pagamento em prestações consta dos arts. 196.º a 200.º do CPPT.

O art. 196.º, n.º 1, do CPPT, na redacção que vigorou desde a entrada em vigor do Código <sup>(4)</sup> até 1 de Janeiro de 2012, dispunha: «*As dívidas exigíveis em processo executivo poderão ser pagas em prestações mensais e iguais, mediante requerimento a dirigir, no prazo de oposição, ao órgão da execução fiscal*».

Assim, porque o prazo da oposição, de acordo com o disposto no art. 203.º do CPPT, é de 20 dias a contar, em regra <sup>(5)</sup>, da data da citação, era também esse o prazo para apresentar o pedido de pagamento da dívida exequenda em prestações.

Em conformidade, o n.º 1 do art. 189.º do CPPT, também na redacção que vigorou desde a entrada em vigor do Código até 1 de Janeiro de 2012, dispunha: «*A citação comunicará ao devedor os prazos para oposição e para requerer o pagamento em prestações ou a dação em pagamento*».

Em 1 de Janeiro de 2012, entrou em vigor a Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro (Orçamento do Estado para 2012), cujo art. 157.º deu nova redacção quer ao n.º 1 do art. 196.º do CPPT quer ao n.º 1 do art. 189.º do mesmo Código. Assim, após aquela data, estes preceitos passaram a ter o seguinte teor, respectivamente: «*As dívidas exigíveis em processo executivo podem ser pagas em prestações mensais e iguais, mediante requerimento a dirigir, até à marcação da venda, ao órgão da execução fiscal*» e «*A citação comunica ao devedor os prazos para oposição e para requerer a dação em pagamento, e que o pedido de pagamento em prestações pode ser requerido até à marcação da venda*».

Ou seja, procurando de algum modo ajustar o regime legal às por demais conhecidas dificuldades financeiras de muitas famílias e empresas em virtude da crise económica, o legislador estabeleceu um regime mais flexível no que concerne ao pagamento em prestações <sup>(6)</sup>. Designadamente, quanto ao prazo para formular o pedido, entendeu diferir o seu termo final, que coincidia com o termo do prazo para deduzir oposição, até «à marcação da venda».

Esta possibilidade de apresentar o requerimento de pagamento em prestações até à marcação da venda, concedida pelas alterações normativas introduzidas pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro, aplicar-se-á aos processos de execução fiscal pendentes ou, como sustentou o Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, apenas aos processos de execução fiscal iniciados após 1 de Janeiro de 2012, data em que, nos termos do seu art. 215.º, entrou em vigor aquela Lei?

O art. 196.º, n.º 1, do CPPT é uma norma de carácter processual: não porque se encontra num compêndio de natureza processual, como inquestionavelmente o é o CPPT, mas porque visa disciplinar no processo de execução fiscal o exercício do direito de pagar a dívida exequenda em prestações.

Nos termos do disposto no art. 12.º, n.º 3, da LGT, «*As normas sobre procedimento e processo são de aplicação imediata, sem prejuízo das garantias, direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos dos contribuintes*».

O que significa que a referida possibilidade de requerer o pagamento a prestações das dívidas exequendas «*até à marcação da venda*» se aplica, não apenas aos processos instaurados depois de 1 de Janeiro de 2012, mas a todos os processos pendentes, desde que não tenha ainda sido notificado o executado da data designada para a venda <sup>(7)</sup>.

Isso mesmo é reconhecido pela Autoridade Tributária e Aduaneira, que, visando uniformizar os procedimentos relativamente às alterações introduzidas no regime de pagamento da dívida exequenda em prestações, através do ofício-circulado n.º 60.087, de 6 de Março de 2012, da Direcção de Serviços de Gestão dos Créditos Tributários <sup>(8)</sup>, difundiu instruções em que, para além do mais, deixou dito: «*Atendendo a que se trata de uma norma processual, a alteração do regime do pagamento em prestações aplica-se também aos processos de execução fiscal pendentes à data da entrada em vigor da lei*» <sup>(9)</sup>.

Fica, assim, respondida, em sentido contrário ao da sentença recorrida, a primeira das questões que nos propusemos dirimir no presente recurso.

2.2.3 O n.º 8 DO art. 189.º DO CPPT CONSTITUI UMA RESTRIÇÃO RELATIVAMENTE AO n.º 1 DO art. 196.º DO MESMO CÓDIGO?

A decisão administrativa reclamada e a sentença recorrida alicerçaram-se no disposto no art. 189.º, n.º 8, do CPPT, que diz:

«*Nos casos de suspensão da instância, pela pendência de reclamação graciosa, impugnação, recurso judicial ou oposição sobre o objecto da dívida exequenda, pode o executado, no prazo de 15 dias após a notificação da decisão neles proferida, requerer o pagamento em prestações ou solicitar a dação em pagamento*».

Esta norma manteve a sua redacção inalterada desde a entrada em vigor do CPPT.

Em face da redacção inicial dos n.ºs 1 e 2 <sup>(10)</sup> do art. 189.º e do n.º 1 do art. 196.º, ambos do CPPT, a regra geral era a coincidência dos termos finais dos prazo para deduzir oposição à execução fiscal e para pedir o pagamento em prestações.

O n.º 8 do art. 189.º surgia então como uma norma especial, com uma intenção bem perceptível: permitir que nos casos em que, estando garantida a dívida ou dispensada a prestação da garantia, tivesse ocorrido a suspensão da execução em virtude da dedução de alguns dos meios impugnatórios gratuitos ou contenciosos aí referidos <sup>(11)</sup> pudesse ainda, dentro dos 15 dias seguintes à notificação da decisão neles proferida, ser requerido o pagamento em prestações. Essa norma, como é óbvio, só fazia sentido em face da preclusão dessa possibilidade pelo decurso do prazo para deduzir oposição à execução fiscal.

A teleologia da norma do n.º 8 do art. 189.º do CPPT era, pois, manifestamente, no sentido de ampliar a possibilidade de requerer o pagamento a prestações a situações em que o funcionamento da regra geral já não a permitiria.

Como bem salientou o Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, trata-se de uma norma especial. Isto, porque o legislador entendeu que, em determinadas situações, bem delimitadas (as descritas naquele n.º 8 do art. 189.º do CPPT), se devia permitir, para além do tratamento resultante da regra geral – de que era possível requerer o pagamento em prestações até ao termo do prazo para deduzir oposição à execução fiscal –, fosse ainda conferida uma outra oportunidade para formular o pedido de pagamento em prestações. Ou seja, o legislador entendeu conferir um especial tratamento aos casos em que a execução fiscal estivesse suspensa por força da dedução de meio gracioso ou contencioso de discussão da legalidade da dívida exequenda, permitindo que o requerimento para pagar a dívida exequenda em prestações pudesse ainda ser formulado na quinzena seguinte à notificação da decisão nele proferida.

A razão justificativa dessa especialidade poderá encontrar-se no facto de nessas situações haver já garantia prestada ou dispensa da prestação de garantia (condição indispensável para a suspensão da execução fiscal) e, por isso, o atraso introduzido na tramitação do processo pela concessão de mais uma possibilidade para requerer o pagamento em prestações não ser significativo.

O n.º 8 do art. 189.º do CPPT destina-se, pois, a regular especialmente uma gama mais restrita de situações do que as previstas no n.º 1 do art. 196.º do mesmo Código.

Acontece, porém, que, como ficou já dito, por força das alterações introduzidas pelo Orçamento do Estado para 2012 no respectivo regime, o pagamento em prestações pode agora ser requerido «*até à marcação da venda*».

Perante este *alargamento* do prazo, o n.º 8 do art. 189.º do CPPT, a nosso ver, tem hoje o seu âmbito inicial fortemente restringido. Na verdade, a venda não será marcada enquanto a execução estiver suspensa por força da pendência de algum daqueles meios impugnatórios gratuitos ou contenciosos. Ora, se a marcação da venda só tem lugar após cessar a suspensão da execução fiscal, o que apenas ocorrerá com a decisão a proferir naqueles meios processuais, e sendo que após 1 de Janeiro de 2012 o pedido de pagamento em prestações pode ser apresentado até à marcação da venda, as mais das vezes

pouco um nenhum tempo sobrar para que possa ser exercida a possibilidade concedida pelo n.º 8 do art. 189.º. Pode também encontrar campo de aplicação nas situações em que a suspensão por um daqueles meios tenha ocorrido já depois de marcada a venda.

Mas será que, como foi sustentado pela Directora de Finanças e sufragado pelo Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, o decurso do prazo de 15 dias após a notificação da decisão da impugnação judicial deduzida contra a liquidação que deu origem à dívida exequenda faz precluir a possibilidade de apresentar pedido o pagamento até à marcação da venda?

Seguramente, não. Como resulta do que deixámos dito, a norma especial do n.º 8 do art. 189.º do CPPT não afasta a aplicabilidade da regra geral do n.º 1 do art. 196.º do mesmo Código. A circunstância de o executado não ter requerido o pagamento em prestações nos 15 dias seguintes a ter-lhe sido notificada a decisão proferida em algum dos meios de reacção instaurados contra a liquidação que deu origem à dívida exequenda, não o impede de, enquanto não for notificado da data marcada para a venda, requerer o pagamento em prestações.

Na verdade, nem a letra da norma do n.º 8 do art. 189.º e, muito menos, o seu espírito, permitem interpretação diversa<sup>(1)</sup>. Não faria sentido conferir àquela norma carácter restritivo da possibilidade de pedir o pagamento em prestações quando a intenção que presidiu à sua criação é manifestamente a de ampliar essa possibilidade.

Dito de outro modo, o n.º 8 do art. 189.º do CPPT não constitui uma norma excepcional, pois não cria um regime oposto ao regime-regra consagrado no n.º 1 do art. 196.º do CPPT; constitui, isso sim, uma norma especial, na medida em que, visando complementar este regime-regra, consagra uma disciplina nova ou diferente para um círculo mais restrito de relações<sup>(13)</sup><sup>(14)</sup>.

Por isso, a nosso ver, nada obsta a que a Recorrente apresente o pedido de pagamento em prestações até à marcação da venda, motivo por que a sentença recorrida, que decidiu em sentido diverso, será revogada e, julgando-se procedente a reclamação judicial, anular-se-á a decisão administrativa reclamada.

#### 2.2.4 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões:

IV - Após 1 de Janeiro de 2012, com a entrada em vigor da redacção dada ao n.º 1 do art. 196.º do CPPT pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro (OE para 2012), passou a ser possível pedir o pagamento da dívida exequenda em prestações até à marcação da venda.

V - Porque a norma do n.º 1 do art. 196.º do CPPT tem natureza processual, a nova redacção é de aplicação imediata em todos os processos de execução fiscal pendentes em 1 de Janeiro de 2012, desde que não esteja ainda notificada ao executado a data marcada para a venda.

VI - O regime especial previsto no n.º 8 do art. 189.º do CPPT não se opõe, mas antes complementa, o regime-regra do n.º 1 do art. 196.º do mesmo código, pelo, ainda que tenha cessado a suspensão da execução fiscal pela decisão proferida no meio gracioso ou contencioso que tinha determinado essa suspensão (desde que estivesse prestada garantia ou houvesse dispensa da mesma), se o prazo de 15 dias após a notificação dessa decisão terminar antes do executado ser notificado da marcação da venda, sempre este poderá apresentar o pedido de pagamento em prestações até que ocorra esta última notificação.

### 3. DECISÃO

Face ao exposto, os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, conceder provimento ao recurso, revogar a sentença e, julgando procedente a reclamação judicial, anular a decisão administrativa reclamada.

Custas pela Fazenda Pública, mas apenas em 1.ª instância, uma vez que não contra alegou o recurso.

Lisboa, 6 de Março de 2013. — *Francisco Rotheres* (relator) — *Fernanda Maçãs* — *Casimiro Gonçalves*.

<sup>(1)</sup> A primeira conclusão tem o n.º 50 porque a Recorrente seguiu nas conclusões a numeração iniciada nas alegações.

<sup>(2)</sup> *Liquidar* é aqui usado com o sentido de *pagar*.

<sup>(3)</sup> Note-se que o art. 197.º do CPPT distribui a competência para conhecer do pedido de pagamento em prestações entre o órgão da execução fiscal e órgão periférico regional, reservando para este a decisão quando o valor da dívida exequenda atinja as 500 unidades de conta.

<sup>(4)</sup> O CPPT entrou em vigor em 1 de Janeiro de 2000, nos termos do art. 4.º do Decreto-Lei n.º 433/99, de 26 de Outubro, diploma que o aprovou.

<sup>(5)</sup> Existe também a possibilidade de a oposição ser deduzida em igual prazo, contado da ocorrência de facto superveniente, mas tendo como limite a venda dos bens. «*Se os factos forem supervenientes, subjectiva ou objectivamente, em relação ao momento da venda, o executado terá de obter o reconhecimento do seu direito em acção para esse fim (n.º 3 do art. 257.º do CPPT) só podendo depois invocar esse fundamento como motivo de anulação da venda, nos termos da alínea b) do n.º 1 do mesmo art. 257.º*» (cfr. JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado*, Áreas Editora, 6.ª edição, volume III, anotação 9 ao art. 203.º, pág. 434).

(6) Flexibilização que se revela, não só no alargamento do prazo, mas também na possibilidade de o executado obter o deferimento do pedido sem prestar garantia ou estar dispensado da mesma (cf. n.º 3 do art. 198.º e n.º 8 do art. 199.º, na redacção que lhes foi dada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro).

(7) Por óbvias razões de segurança, é a notificação do despacho que designa a data a venda que releva como termo final do prazo para pedir o pagamento da dívida exequenda em prestações.

(8) Disponível em [http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/860CD4A3-9A54-43C9-B402-B8024EF3E305/0\\_of\\_circulado\\_60087.pdf](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/860CD4A3-9A54-43C9-B402-B8024EF3E305/0_of_circulado_60087.pdf).

(9) Em virtude dessa aplicabilidade imediata da nova redacção do n.º 1 do art. 196.º do CPPT a todos os processos pendentes, a AT entendeu, designadamente e, a nosso ver, correctamente, que «se o executado tiver apresentado um pedido de pagamento em prestações e este tiver sido indeferido por extemporaneidade (antes da entrada em vigor desta norma), poderá solicitar um novo pedido até à marcação da venda, uma vez que foi alargado o prazo» e «se o executado tiver formulado um pedido de pagamento em prestações, no prazo de oposição (prazo previsto na anterior redacção do n.º 1 do artigo 196.º do CPPT) e este tiver sido indeferido por não preenchimento dos pressupostos legais necessários à data da apreciação do pedido – não ser acompanhado de uma garantia idónea ou não se verificarem os pressupostos de dispensa de garantia – pode apresentar novo pedido, até à marcação da venda (não sendo, com a nova redacção), obrigatória a prestação de garantia ou a sua dispensa».

(10) O n.º 2 do art. 189.º, que foi revogado pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro, dizia: «Até ao termo do prazo de oposição à execução pode o executado, se ainda não o tiver feito anteriormente nos termos das leis tributárias, requerer o pagamento em prestações».

(11) E, para além desses, também nos casos de recurso hierárquico de decisão de reclamação graciosa (art. 76.º, n.º 2, do CPPT) e de pedido de revisão da liquidação, formulado no prazo da reclamação administrativa (art. 78.º, n.º 1, da LGT), quando, estando garantida a dívida ou dispensada a prestação de garantia, lhes seja reconhecido efeito suspensivo. Neste sentido, JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado*, Áreas Editora, 6.ª edição, volume III, anotação 3 ao art. 189.º, págs. 362/363.

(12) Nos termos do art. 9.º, n.º 1, do Código Civil, a interpretação não deve cingir-se à letra da lei, antes procurando reconstituir a partir do seu texto o pensamento legislativo.

(13) Cf. BAPTISTA MACHADO, *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, Almedina, 1983, pág. 95.

(14) Com interesse e vasta indicação de doutrina sobre a temática da distinção entre lei geral e lei especial, vide o Parecer n.º 110/2003 da Procuradoria-Geral da República, publicado no *Diário da República*, II série, n.º 28, de 3 de Fevereiro de 2004 (<http://dre.pt/pdfgratis2s/2004/02/2S028A0000S00.pdf>), págs. 1924 a 1934.

## Acórdão de 6 de Março de 2013.

### Assunto:

*Impugnação. Actos de fixação do conjunto dos rendimentos líquidos para efeitos de IRS por métodos indirectos. Relatório de inspecção. Competência.*

### Sumário:

- I — A competência para a prática dos actos de apuramento, fixação ou alteração do conjunto dos rendimentos líquidos do sujeito passivo designadamente no caso de recurso a métodos indirectos cabe ao Director de Finanças da área do domicílio do sujeito passivo, com a faculdade de delegação de tal competência em outros funcionários (cfr. os artigos 39.º e 65.º n.º 2 e 5 do Código do IRS).*
- II — Se tais actos forem praticados por funcionário no uso de delegação de competência do Director de Finanças impõe-se a indicação de que o acto é praticado nessa qualidade.*
- III — Não assim tratando-se de despacho aposto no relatório de inspecção notificado ao sujeito passivo que não consubstancia o acto de apuramento, fixação ou alteração do conjunto dos rendimentos líquidos do sujeito passivo por recurso a métodos indirectos.*

Processo n.º 622/12-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorridos: A..... e Outra.

Relatora: Ex.<sup>ma</sup> Sr.<sup>a</sup> Cons.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Isabel Marques da Silva.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- Relatório-

1 – A Fazenda pública recorre para este Supremo Tribunal da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Aveiro, de 25 de Janeiro de 2012, que julgou procedente a impugnação deduzida por A....., com os sinais dos autos, contra liquidações adicionais de IRS relativas aos anos de 1999 e 2000 resultantes da fixação da matéria tributável por métodos indirectos.

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

1. Nos termos do artigo 65.º, n.º 5 do CIRS, a competência para a prática dos actos de apuramento, fixação ou alteração referidos no presente artigo é exercida pelo director de finanças em cuja área de situe o domicílio fiscal dos sujeitos passivos, podendo ser delegada noutros funcionários sempre que o elevado número daqueles o justifique.

2. O artigo 38.º do Código de Procedimento Administrativo obriga o órgão delegado ou subdelegado a mencionar essa qualidade no uso da delegação ou subdelegação.

3. A falta de menção da existência de uma delegação é uma mera irregularidade que não invalida o acto de notificação.

4. O acto em si preenche todos os requisitos formais. A sua notificação é que contém uma irregularidade.

5. A menção da delegação não é uma formalidade essencial que determina a validade do acto.

6. A sua falta origina apenas uma ineficácia, que pode ser sanada caso o contribuinte venha a impugnar aquele acto, demonstrando que apreendeu todo o conteúdo da notificação.

7. Quando o contribuinte entende que a notificação não contém todos os elementos, deve recorrer ao meio consagrado no artigo 37.º n.º 1 do CPPT.

8. No caso em apreço, A..... não se socorreu desse meio, que estava ao seu alcance, pelo que podemos concluir que se conformou com o teor da notificação.

9. Além disso, a irregularidade gerada pela falta de menção da existência de uma delegação de poderes ficou sanada a partir do momento em que o contribuinte deduziu impugnação judicial.

10. Assim, a fixação da matéria tributável em causa foi validamente notificada, pelo que não existe qualquer nulidade.

Nos termos vindos de expor e nos que V<sup>as</sup> Ex<sup>as</sup>, sempre mui doutamente, poderão suprir, deve ser dado provimento ao presente recurso e, em consequência, revogar a decisão recorrida, substituindo-a por outra que julgue a impugnação totalmente improcedente, como se nos afigura ser mais consentâneo com o Direito e a Justiça.

2 – Não foram apresentadas contra-alegações.

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

**Objecto do recurso:** sentença declaratória da procedência de impugnação judicial deduzida contra decisão de indeferimento de recurso hierárquico interposto de decisão de indeferimento de reclamação graciosa tendo por objecto liquidações de IRS (anos de 1999 e 2000) no montante global de € 22 647,96

#### **FUNDAMENTAÇÃO**

1. A competência para a prática dos actos de fixação do conjunto dos rendimentos dos sujeitos passivos de IRS, no caso de aplicação de métodos indirectos na determinação da matéria tributável, é exercida pelo director de finanças em cuja área se situa o domicílio fiscal dos sujeitos passivos, podendo ser delegada noutros funcionários, sempre que o elevado número daqueles o justifique (arts. 39.º, 65º n.ºs 2 e 5 CIRS)

O órgão delegado deve mencionar essa qualidade no uso da delegação ou subdelegação (art. 38.º CPA)

2. No caso concreto (contrariamente ao entendimento expresso na sentença) os actos de fixação do conjunto dos rendimentos líquidos do agregado familiar do sujeito passivo impugnante, de onde resultaram as liquidações impugnadas, foram praticados pelo chefe de Divisão B....., com expressa menção da delegação de poderes em 25 julho 2001 (cf. processo administrativo apenso fls. 84 vº e 99vº)

O despacho proferido por aquele funcionário na mesma data, constante do probatório da sentença (n.º 4), limitou-se a ordenar a tributação do sujeito passivo de acordo com o valor das correcções à matéria tributável propostas nas conclusões do relatório da acção de inspecção (cf. processo administrativo apenso fls. 46)

Na sequência da notificação dos actos de fixação dos rendimentos líquidos o sujeito passivo impugnante solicitou a revisão da matéria tributável (art. 67.º CIRS)

O ofício n.º 8409032, emitido em 25 julho 2007 pelos serviços de inspecção tributária procedeu à notificação do relatório de inspecção tributária e não à notificação dos actos de fixação dos rendimentos líquidos (cf. petição de impugnação judicial n.º 2; processo administrativo apenso fls. 118/119)

Neste contexto as liquidações de IRS objecto de posteriores reclamação graciosa e recurso hierárquico não enfermam de ilegalidade consequencial, por alegada invalidade dos actos de fixação do rendimento líquido tributável praticados a montante

3. Por insuficiência da matéria de facto apurada o processo deve ser devolvido ao tribunal recorrido para apreciação e decisão das restantes questões suscitadas na petição de impugnação judicial: caducidade do direito às liquidações; preterição de formalidades legais no procedimento inspectivo (art. 715º n.º 2 CPS/art. 2º alínea e) CPPT)



## CONCLUSÃO

### *O recurso merece provimento.*

*A sentença impugnada deve ser revogada e substituída por acórdão com o seguinte dispositivo:*

*- declaração de inexistência do vício de incompetência.*

*- devolução do processo ao tribunal recorrido para apreciação das restantes questões suscitadas na petição de impugnação, após ampliação da matéria de facto.*

4 – Notificadas as partes do parecer do Ministério Público (fls. 71 a 73 dos autos), nada vieram dizer.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

- Fundamentação -

5 – Questão a decidir

É de saber se bem decidiu a sentença recorrida ao julgar procedente a impugnação em razão de nulidade insanável do acto de notificação por falta de menção de que o autor do acto o praticara no uso de delegação de competências *ex vi* do (então) disposto no n.º 9 do artigo 39.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (actual n.º 11 do mesmo artigo), ou se, como alegado, tal falta consiste em mera irregularidade da notificação que, quando muito, geraria a sua ineficácia, e nem mesmo isso, pois que tal irregularidade não obstou a que o sujeito passivo pudesse exercer os seus direitos de defesa.

Não obstante, tal questão apenas será de conhecer depois de previamente averiguar se o acto notificado apreciado pelo tribunal “a quo” é efectivamente o de fixação da matéria tributável por métodos indirectos para efeitos de IRS dos anos de 1999 e 2000, para o qual a lei atribui competência ao Director de Finanças da área do domicílio do sujeito passivo, com possibilidade de delegação em funcionário (artigo 65.º, n.º 5 do Código do IRS).

6 – Na sentença objecto do presente recurso foram fixados os seguintes factos:

1. *O Impugnante A..... foi objecto de uma inspecção tributária que decorreu entre o período de 1 de Maio a 6 de Junho de 2001;*

2. *A 01 de Outubro de 1992, o Impugnante colectou-se como empresário em nome individual – Categoria C, para o exercício de “Comércio a retalho de material óptico, fotográfico, cinematográfico e instrumentos de precisão” – CAE 52482;*

3. *Em sede de IVA está enquadrado no regime normal de periodicidade trimestral e em sede de IRS auferir rendimentos da categoria C, possuindo contabilidade regularmente organizada;*

4. *Do despacho que recaiu sobre o Relatório de Inspecção tributário, datado de 25 de Julho de 2001, assinado por “B.....” – Chefe de Divisão, consta “Proceda-se à Tributação do S.P. tendo em conta a observância dos procedimentos e o valor das correcções que vêm propostas, em matéria de IVA e de IRS. Diligencie-se ainda no sentido de dar seguimento ao auto de notícia levantado que vem referido no “parecer” exarado no relatório.”*

7 – Apreciando.

A decisão recorrida, a fls. 38 a 43 dos autos, julgou procedente a impugnação deduzida pelo ora recorrido, por ter julgado verificada a “alegada incompetência”, geradora de nulidade por força do disposto no (então) n.º 9 do artigo 39.º do CPPT.

Entendeu o tribunal “a quo” que embora o impugnante não tivesse identificado na sua petição inicial qual o despacho que porventura se encontra assinado por quem não tem competência para tal (...), da leitura do processo administrativo junto aos presentes autos resulta que o despacho a que o Impugnante se refere é o que recaiu sobre o relatório de Inspecção Tributário e, atento o disposto no n.º 5 do artigo 65.º do CIRS e o facto de que não há dúvidas de que a fixação da matéria tributável foi realizada por um chefe de divisão, não constando do despacho qualquer referência à existência de tal acto ter sido praticado no uso de delegação ou subdelegação, veio a concluir que a notificação da liquidação à impugnante foi incompleta, julgando nulo o acto, devido à omissão dos elementos a que se refere o citado artigo 39.º n.º 9 (do CPPT), pelo que não produz qualquer efeito jurídico e é insusceptível de sanção (cfr. sentença recorrida, a fls. 41 a 43 dos autos).

Vejamos.

No despacho a que se refere o n.º 4 do probatório fixado, lavrado sobre as conclusões do relatório de inspecção notificado ao sujeito passivo e que é assinado por B..... – Chefe de Divisão, não há menção de que o Chefe de Divisão actuava no uso de competência delegada pelo Director de Finanças.

Importava, contudo, indagar da necessidade de fazer tal menção no despacho lavrado sobre o Relatório da Inspecção, pois que sabemos a lei não atribui ao Director de Finanças a competência (exclusiva, salvo delegação) para lavrar despachos nos relatórios de inspecção, antes a competência para a prática dos actos de apuramento, fixação ou alteração do conjunto dos rendimentos liquidados do sujeito passivo designadamente no caso de recurso a métodos indirectos (cfr. os artigos 39.º e 65.º n.º 2 e 5 do Código do IRS), sendo nestes casos, e não nos demais, que o artigo 38.º do Código de Procedimento Administrativo impõe ao órgão delegado a menção de que actua nessa qualidade.

Ora, como bem diz o Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste Supremo Tribunal, consta do processo administrativo apenso aos autos – a fls. 84 e 99 – que *contrariamente ao entendimento expresso na sentença, os actos de fixação do conjunto dos rendimentos liquidados do agregado familiar*

do sujeito passivo impugnante, de onde resultaram as liquidações impugnadas, foram praticados pelo chefe de Divisão B....., com expressa menção da delegação de poderes em 25 julho 2001 (cfr. o verso dos impresso designados “IRS – FIXAÇÃO/ALTERAÇÃO DO RENDIMENTO COLECTÁVEL, donde consta a data – 2001-07-23 e a menção “O Director de Finanças/Por delegação. O chefe de Divisão” seguida de uma assinatura e de um carimbo onde se lê: B....., Chefe de Divisão – fls. 84, verso e 99, verso, do P.A).

E assim sendo, manifesto é que improcede, ao contrário do julgado, a “alegada incompetência” para a prática de tal acto, sendo que, como se disse já, não se impunha a referência ao uso de qualquer competência delegada pelo Director de Finanças para lavrar o despacho que consta do Relatório da Inspeção, razão pela qual manifesto é também que a julgada nulidade da notificação se não verifica.

Procede, pelo exposto, o presente recurso, sendo de revogar a sentença recorrida julgando inverificada a alegada “incompetência” para a prática do acto, baixando os autos os autos ao tribunal “a quo” para conhecimento das demais questões suscitadas pelo impugnante na sua petição, após a necessária ampliação da matéria de facto.

- Decisão -

8 - Termos em que, face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida julgando inverificado o vício de “incompetência” invocado pelo impugnante, baixando os autos ao tribunal “a quo” para conhecimento das demais questões suscitadas na impugnação, se a tal nada mais obstar.

Sem custas, pois o recorrido não contra-alegou.

Lisboa, 6 de Março de 2013. — Isabel Marques da Silva (relatora) — Lino Ribeiro — Dulce Neto.

## Acórdão de 6 de Março de 2013.

### Assunto:

*Oposição. Responsável subsidiário. Pagamento da dívida.*

### Sumário:

*I — A inutilidade superveniente da lide de oposição à execução fiscal só pode ocorrer nas situações em que seja o devedor originário a pagar a dívida exequenda, e não já naquelas em que a oposição é o único meio processual que os oponentes/revertidos dispõem para atacar a ilegalidade do despacho de reversão por violação do disposto nos artigos 23.º e 24.º da LGT e 153.º do CPPT, devendo o artigo 9.º n.º 3 da LGT ser interpretado no sentido de incluir a oposição como forma de atacar a ilegalidade do acto de reversão.*

*II — Sendo o pagamento da dívida efectuado pelo responsável subsidiário para beneficiar da isenção de custas e multa nos termos do artigo 23.º n.º 5 da LGT, esse pagamento, que nem sequer implica a extinção da execução fiscal (n.º 6 do artigo 23.º da LGT), não provoca a preclusão do seu direito de impugnar o despacho de reversão, não podendo extinguir-se a oposição com fundamento em inutilidade superveniente da lide.*

Processo n.º 711/12-30.

Recorrente: A.....

Recorrido: Fazenda Pública.

Relatora: Exm<sup>a</sup>. Sr<sup>a</sup>. Cons<sup>a</sup>. Dr<sup>a</sup>. Dulce Neto.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. A....., com os demais sinais dos autos, recorre da decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto que, no âmbito de processo de oposição à execução fiscal contra si revertida para cobrança de dívidas provenientes de IRC, IRS e IMI liquidadas à sociedade B....., Ld<sup>a</sup>, julgou extinta a oposição por inutilidade superveniente da lide face ao pagamento da dívida exequenda pelo Oponente dentro do prazo para deduzir esta oposição.

Terminou a sua alegação enunciando as seguintes conclusões:

1. O Recorrente não se conforma com extinção da instância por inutilidade superveniente da lide porquanto o Tribunal a quo, salvo o devido respeito, aplicou erradamente o direito.

2. Na sequência da reversão da execução fiscal o único meio processual adequado para o revertido impugnar contenciosamente o despacho que ordena a reversão é o processo de oposição à execução com os fundamentos previstos no artigo 204º do CPPT.

3. Paralelamente, o pagamento voluntário da dívida, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 176º do CPPT, consubstancia uma causa de extinção da execução.

4. Não obstante, de acordo n.º 5 do artigo 23º em conjugação com o n.º 3 do artigo 9.º, ambos da LGT, o pagamento efectuado pelo responsável subsidiário - ut Recorrente — para beneficiar da isenção de custas e multa não implica a preclusão do seu direito de impugnar o acto de liquidação.

5. Neste contexto, considerando que o pagamento da dívida exequenda, no caso sub judice, se verificou no prazo de que o responsável subsidiário, ora Recorrente, dispunha para deduzir oposição à execução fiscal, beneficiando, assim, da isenção de custas e acrescido, o mesmo não tem a virtualidade de precluir o seu direito de ver apreciada a oposição oportunamente deduzida que pretende pôr em causa o despacho de reversão.

6. Neste enquadramento, andou mal o Tribunal a quo ao determinar a extinção da instância com fundamento na inutilidade superveniente da lide em virtude do pagamento voluntário da dívida por parte do responsável subsidiário, ora Recorrente, violando o direito legítimo deste de acesso à justiça tributária.

7. A sentença recorrida violou, assim, o disposto nos n.º 5 do artigo 23º e n.º 3 do artigo 9º da LGT.

Nestes termos, assinalada a ilegalidade da decisão em recurso, não poderá deixar de se reparar a decisão proferida pelo Tribunal a quo, concluindo-se pela revogação da sentença que declarou extinta a presente instância e ordenar a descida dos presentes autos ao Tribunal de 1ª Instância para assim conhecer do mérito da oposição à execução fiscal deduzida pelo ora Recorrente.

Termos em que deverá o presente recurso ser julgado procedente e, em consequência, ser revogada a Sentença a quo ordenando-se a descida dos presentes autos à 1ª Instância para ser conhecido o mérito da oposição oportunamente deduzida pelo Recorrente. Com o que V. Exas. farão a habitual Justiça.

**1.2.** A Fazenda Pública (Recorrida) não apresentou contra-alegações.

**1.3.** O Exmo. Procurador-Geral-Adjunto emitiu duto parecer no sentido de que devia ser concedido provimento ao recurso, na medida em que «(...) parece ser de entender que o recorrente com a oposição que apresentou a 10/5/2010, após a citação efectuada, manifestou ainda pretender impugnar acto que o lesava, designadamente, com base m ilegalidade da reversão por inexistência de fundamentos para aquela.

*Sendo então a oposição o tipo de processo adequado para reagir contra aquele acto, o pagamento veio a ser efectuado, parece não implicar a preclusão do direito de impugnar a inexistência dos pressupostos que legitimam a reversão, direito que apenas por aquele meio de oposição podia ser exercido — arts. 151º e 204º n.º 1 alínea b) do C.P.P.T., Jorge Lopes de Sousa, in C.P.P.T. anotado e comentado, II volume, 5.º edição, págs. 455 e ss. e acórdãos de 7/10/2009, processo n2 714/09, de 25/03/2009, processo n2 985/08 e de 4-5-/2011, processo n.2 0982/10.».*

**1.4.** Colhidos os vistos dos Exm<sup>os</sup> Juízes Conselheiros Adjuntos, cumpre decidir.

**2.** A questão que se coloca no presente recurso jurisdicional é a de saber se a decisão recorrida incorreu em erro ao julgar que se verificava a inutilidade superveniente da lide de oposição à execução fiscal revertida contra o Oponente em face do pagamento voluntária da dívida exequenda, efectuado em 14/04/2010, isto é, dentro do prazo legal de que este dispunha para deduzir oposição a essa execução fiscal.

O Meritíssimo Juiz do Tribunal “a quo” julgou que «*Resulta dos autos que o processo executivo n.º (...) em causa nos presentes autos, encontra-se extinto relativamente ao revertido, e aqui oponente, desde 20/05/2010, devido ao pagamento da dívida exequenda - cf. informação oficial de fls. 18 e documentos de fls. 63 e 65 dos autos.*

*Ora, estando a execução fiscal já extinta torna-se inútil a prossecução e o conhecimento da lide.*

*Veja-se a este propósito o duto Acórdão do STA, n.º 638/07, de 05/12/2007. “Efectuado o pagamento da dívida exequenda e do acrescido, a execução fiscal extingue-se (arts 264º, n.º 1, e 269º do CPPT). Na verdade, a finalidade da oposição à execução fiscal é apurar se a execução deve ou não prosseguir contra o oponente e, no caso de não poder prosseguir, extinguir ou suspender a execução; extinta a execução fiscal, fica definitivamente assente que a execução não prossegue contra o oponente, pelo que está concretizado o objectivo da oposição.*

*(...)».*

*Consequentemente julgo extinta a instância por inutilidade superveniente da lide: art. 287º alínea e) do Código de Processo Civil (CPC), ex vi do art. 2º alínea e) do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).*

Ora, da informação oficial de fls. 18 e dos documentos de fls. 63 e 65, citados na decisão recorrida, não consta que a execução fiscal tenha sido totalmente extinta, mas que, face ao pagamento efectuado pelo Oponente antes da instauração da oposição, a execução se extinguiu somente contra este revertido, tendo o processo executivo sido posteriormente declarado em falhas. O que significa que a execução

terá prosseguido para a cobrança dos juros de mora ainda em dívida e das custas processuais, tal como, aliás, é imposto pela norma contida no n.º 6 do art.º 23º da LGT.

A decisão incorreu, pois, em erro ao julgar que ocorrera a extinção da execução fiscal e ao concluir, com base nesse pressuposto, que a oposição se tornara inútil.

Por outro lado, embora o pagamento voluntário da dívida possa acarretar a extinção da instância por inutilidade superveniente da lide, o certo é que, como esclarece JORGE LOPES DE SOUSA, no “*Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado*”, 5ª Ed., II vol., pág. 89, e tem sido confirmado pela jurisprudência que entretanto se consolidou neste Supremo Tribunal <sup>(1)</sup>, o pagamento efectuado pelo responsável subsidiário, dentro do prazo de oposição, para beneficiar da isenção de custas e multa nos termos do artigo 23.º, n.º 5 da LGT, não implica a preclusão do seu direito de impugnar o acto de liquidação e de reversão, nos termos do n.º 3 do artigo 9.º da LGT, que expressamente estabelece que «*o pagamento do imposto nos termos da lei que atribua benefícios ou vantagens no conjunto de certos encargos ou condições não preclui o direito de reclamação, impugnação ou recurso, não obstante a possibilidade de renúncia expressa, nos termos da lei*». O pagamento efectuado pelo responsável subsidiário dentro do prazo da oposição enquadra-se na previsão desta norma, já que a isenção de juros de mora e custas que o artigo 22.º, n.º 1, da LGT inclui no âmbito da responsabilidade subsidiária constitui, como qualquer isenção, um benefício.

Por conseguinte, a inutilidade da lide só faz sentido nas situações em que seja o devedor originário a pagar a dívida, mas não já naquelas em que, como no caso dos autos, o processo de oposição é o único meio processual que os oponentes/revertidos dispõem para atacar a ilegalidade do despacho de reversão, por violação do disposto nos artigos 23.º e 24.º da LGT e 153.º do CPPT, devendo o artigo 9.º n.º 3 da LGT ser interpretado no sentido de incluir a própria oposição à execução como forma de atacar a ilegalidade do acto que ordenou a reversão contra os legais representantes da sociedade executada a título principal.

Em suma, o pagamento efectuado pelo Oponente para beneficiar de isenção de custas e acrescido não tem a virtualidade de precluir o seu direito de ver apreciada a oposição, não podendo manter-se a decisão recorrida que assim não entendeu.

3. Face ao exposto, acordam os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do STA em conceder provimento ao recurso, revogar a decisão recorrida e ordenar a baixa dos autos à 1ª instância para, após fixação da matéria de facto pertinente, conhecimento das questões suscitadas na oposição.

Sem custas.

Lisboa, 6 de Março de 2013. — *Dulce Manuel Neto* (relatora) — *Isabel Marques da Silva* — *Lino Ribeiro*.

<sup>(1)</sup> Cfr., entre outros, os acórdãos proferidos em 7/10/2009, em 25/03/2009, em 26/05/2010, e em 7/09/2011, nos Processos n.ºs 714/09, 985/08, 24/10 e 421/12.

## Acórdão de 6 de Março de 2013.

### Assunto:

*Lei das Comunicações Electrónicas. Espaço aéreo sobre estradas. Taxas.*

### Sumário:

I — *Para além da Taxa Municipal de Direitos de Passagem prevista no artigo 106.º da Lei n.º 5/2004, de 10 de Fevereiro (Lei das Comunicações Electrónicas) não podem ser cobradas às empresas que oferecem redes e serviços de comunicações electrónicas acessíveis ao público quaisquer outras taxas pela instalação de sistemas e equipamentos em terreno do domínio público e que tenham como contrapartida a utilização desse terreno, sob pena de se estar a tributar duplamente a mesma realidade e esta dupla tributação ser inadmissível em matéria de taxas, na medida em que estas constituem, por natureza, a contrapartida pela obtenção de um determinado benefício e não se poder justificar um duplo pagamento pelo mesmo benefício.*

II — *As obras da iniciativa da A....., S.A., não sujeitas a autorização ou licença, nos termos do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro, não estão sujeitas ao pagamento à Estradas de Portugal das taxas previstas na alínea e) do n.º 1 do artigo 15.º do Decreto-Lei n.º 13/71.*

Processo n.º 716/11-30.

Recorrente: EP — Estradas de Portugal, S. A.

Recorrido: A....., S. A.

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

### 1- Relatório:

A....., S.A., com os demais sinais nos autos, veio impugnar judicialmente ao abrigo do disposto no artigo 99.º do CPPT, a taxa de ocupação do espaço aéreo liquidada em 25 de Outubro de 2007 pela EP - Estradas de Portugal, SA, de que foi notificada em 26 de Outubro de 2007, através do ofício da EP - Estradas de Portugal, S.A., com a referência 3108/2007/DECBR - LC.06.01-INT, 1/07, no montante de EUR 1.141,00. Pede que o acto impugnado seja considerado ilegal e, em consequência, anulado. Para o efeito, alega, em síntese que o acto impugnado viola o disposto no artigo 106.º da Lei n.º 5/2004, de 10 de Fevereiro, e nos arts. 9.º e 1344º, do Código Civil.

Por decisão de 18/02/2011 foi a impugnação julgada integralmente procedente.

Não se conformando, **E.P. — Estradas de Portugal, S.A veio interpor recurso para este STA.**

**Em 16/01/2013 o Juiz Relator entendeu ocorrer inadmissibilidade legal e decidiu não admitir o recurso com as legais consequências.**

Não se conformando reclama a recorrente para a Conferência do STA esgrimindo os seguintes argumentos:

Que a presente acção deu entrada em Juízo em 12/12/2007, data em que se encontrava em vigor a lei n.º 3/99, de 13 de Janeiro, que dispunha no n.º 1 do artº 24, sob a epígrafe alçadas que “Em matéria cível a alçada dos tribunais da Relação é de 3 000 000\$00 e a dos tribunais de 1ª Instância é de 750 000\$00”.

Que o Decreto Lei n.º 303/2007, de 24 de Agosto, que alterou o n.º 1 do artigo 24º da lei n.º 3/99, de 13 de Janeiro, e consequentemente a alçada do Tribunal da 1ª Instância para Euros 5.000,00 apenas entrou em vigor em 1 de Janeiro de 2008-ou seja quando já havia sido instaurada a presente acção pelo que o n.º 1 do artigo 24º da lei n.º 3/99, de 13 de Janeiro, na redacção dada pelo Decreto Lei n.º 303/2007 de 24 de Agosto, não é aplicável ao caso vertente (cfr n.º 1 do artigo 11º do Dec. Lei n.º 303/2007, de 24 de Agosto)

Que ademais, estabelece o n.º 3 do artigo 24º da Lei n.º 3/99, de 13 de Janeiro, que “*A admissibilidade dos recursos por efeito das alçadas é regulada pela lei em vigor ao tempo em que foi instaurada a acção*”

Que nos termos do disposto no n.º 4 do artigo 280º do CPPT, a contrário, cabe recurso das decisões dos tribunais tributários de 1ª instância proferidas em processo de impugnação judicial quando o valor da causa ultrapassar um quarto das alçadas fixadas para os tribunais judiciais de 1ª Instância, precisamente o que acontece no caso vertente em que o valor da acção foi fixado em Euros 1.141,00.

Que o valor da alçada da 1ª Instância, atento o acima dito é Euros 3.740,98 (750.000 escudos) e um quarto desse valor Euros 935,25, donde o valor da causa, ultrapassa, no caso que se cuida, um quarto da alçada do tribunal da 1ª instância.

#### *DECIDINDO A QUESTÃO DA ADMISSIBILIDADE DO RECURSO*

#### **O Despacho sindicado do Juiz Relator é o seguinte:**

“Recurso n.º 716/11-30

Recorrente: Estradas de Portugal SA

Recorrida: A..... SA

1- Relatório: A....., S.A., com os demais sinais nos autos, veio impugnar judicialmente ao abrigo do disposto no artigo 99.º do CPPT, a taxa de ocupação do espaço aéreo liquidada em 25 de Outubro de 2007 pela EP - Estradas de Portugal, SA, de que foi notificada em 26 de Outubro de 2007, através do ofício da EP - Estradas de Portugal, S.A., com a referência 3108/2007/DECBR - LC.06.01-INT, 1/07, no montante de EUR 1.141,00. Pediu que o acto impugnado seja considerado ilegal e, em consequência, anulado. Para o efeito, alegou, em síntese que o acto impugnado viola o disposto no artigo 106.º da Lei n.º 5/2004, de 10 de Fevereiro, e nos arts. 9.º e 1344º, do Código Civil.

Por decisão de 18/02/2011 foi a impugnação julgada integralmente procedente e o valor da acção fixado em 1.141,00 Euros.

Não se conformando, E.P. — Estradas de Portugal, S.A veio interpor recurso directo para este STA. O recurso foi admitido por despacho judicial de 21 de Março de 2011 e a recorrente apresentou alegações e conclusões após o que os autos foram remetidos a este Supremo Tribunal.

Cumprir conhecer da admissibilidade do presente recurso.

O STA apenas conhece de direito em processos que não se compreendam na alçadas dos tribunais que lhe são inferiores. Ora está em causa uma decisão de 1ª Instância na qual se questiona apenas matéria de direito o que determinaria a sua competência em razão da hierarquia, porém verificamos que o valor da impugnação se compreende na alçada dos tribunais tributários de 1ª instância que à data da sua apresentação em Juízo era de 1250 euros, por aplicação do disposto nos artºs 6º, n.º 2 do ETAF e 24º, n.º 1 da Lei n.º 13/99, de 3 de Janeiro.

Ora, não ultrapassando o valor daquela alçada não é admissível legalmente o presente recurso.

Termos em que por inadmissibilidade legal não admito o recurso com as legais consequências. Custas do incidente pelo mínimo a cargo da recorrente.

Notifique e DN. Lisboa 16/01/2013

O Juiz Conselheiro Relator”:

**Creemos que assiste razão à reclamante na consideração de que** o Decreto Lei n.º 303/2007, de 24 de Agosto, que alterou o n.º 1 do artigo 24º da lei n.º 3/99, de 13 de Janeiro, e consequentemente a alçada do Tribunal da 1ª Instância para Euros 5.000,00, nos termos do seu artº 12º n.º 1 apenas entrou em vigor em 1 de Janeiro de 2008- ou seja quando já havia sido instaurada a presente acção -, pelo que o citado n.º 1 do artigo 24º da lei n.º 3/99, de 13 de Janeiro, na redacção dada pelo Decreto Lei n.º 303/2007 de 24 de Agosto, não é aplicável ao caso vertente. Assim sendo procede a reclamação e este STA irá conhecer de imediato do recurso.

**As alegações de recurso culminam com as seguintes conclusões:**

1 - — Encontrando-se o IC2 sob jurisdição da EP, uma vez que consta da Lista II do Plano Rodoviário Nacional, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 222/98, de 17 de Julho, com a redacção dada pela Lei n.º 98/99, de 26 de Julho e pelo Decreto-Lei n.º 182/2003, de 16 de Agosto, qualquer obra que venha a ser executada na zona da estrada, deve ser, independentemente do eventual pagamento de uma taxa, obrigatoriamente precedida de licença emitida pela EP, nos termos conjugados do artigo 6.º, n.º 1, alínea a), com o artigo 11.º, alínea c) do Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro, com a redacção dada pelos Decretos-Lei n.º 219/72, de 27 de Junho, n.º 25/2004, de 24 de Janeiro e n.º 175/2006, de 28 de Agosto.

2 - As isenções de taxas concedidas à Impugnante são as que constam na lei e apenas essas, não se aplicando, deste modo, a isenção que consta no artigo 106.º, n.º 4 da LCE, uma vez que esta disposição não se aplica às infra-estruturas/equipamentos instalados no espaço aéreo da zona da estrada.

3 - A taxa prevista na alínea e) do n.º1 do artigo 15.º do Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro, que se apresenta como sendo uma legislação especial de protecção à estrada, é devida.

4 - A legislação Rodoviária distingue, para efeitos de utilização privativa do domínio público rodoviário, o subsolo, o solo e o espaço aéreo da zona da estrada, nos termos da alínea a) do n.º1 do artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro.

5 — Pelo que se deve entender que, atendendo à classificação prevista na legislação rodoviária, isto é, em legislação específica, que o conceito de superfície remete para os equipamentos instalados no solo e apenas neste, não estando o espaço aéreo do domínio público rodoviário incluído nesse conceito de superfície.

6 — Assim, a utilização do espaço aéreo da zona da estrada pelas empresas que oferecem redes e serviços de comunicações electrónicas acessíveis ao público, designadamente a ora impugnante, não se encontra abrangida pelo n.º 4 do artigo 106.º da Lei n.º 5/2004, uma vez que este, apenas, isenta de taxas pela utilização do domínio público rodoviário os equipamentos e demais recursos físicos instalados à superfície, isto é, no solo da zona da estrada e não no seu espaço aéreo.

7 — As empresas que oferecem redes e serviços de comunicações electrónicas acessíveis ao público, encontram-se sujeitas ao pagamento da taxa prevista na alínea e) do n.º 1 do artigo 15.º do Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro.

8 — A utilização do espaço aéreo do domínio público rodoviário não se encontra abrangida pela isenção prevista no n.º 4 do artigo 106.º da LCE.

9 — Termos e fundamentos pelos quais deve a ora Impugnante pagar a taxa prevista na alínea e) do n.º 1 do artigo 15.º do Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro.

Nestes termos e sempre com o mui doto suprimento, deve o presente recurso ser julgado procedente.

**Não foram apresentadas contra-alegações.**

**O Mº Pº teve vista dos autos mas não emitiu parecer.**

**Foram colhidos os vistos legais.**

**2- FUNDAMENTAÇÃO:**

**Na decisão de 1ª Instância foram dados como assentes os seguintes factos que não sofrem contestação:**

Consideram-se documentalmente provados os seguintes factos, relevantes para a decisão da causa:

1. Os termos da concessão actual constam do “acordo modificativo do contrato de concessão do serviço público de telecomunicações”, celebrado entre a impugnante e o Estado em 3 de Abril de 2003, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido (cf. cópia do acordo, a fls. 15-26 dos autos).

2. Em 18 de Janeiro de 2007, os serviços de fiscalização da ora impugnada detectaram cabos condutores/linhas de telecomunicações e respectivos postes de apoio pertencentes à impugnante, instalados na zona da estrada do Itinerário Complementar 2 (IC2), km 190+500 (Ponte Açude), lados esquerdo e direito, sem que tivesse sido apresentado qualquer pedido de licenciamento para o efeito (cf. fls. 1 do PAT).

3. A impugnada comunicou à impugnante que deveria proceder à remoção os cabos instalados no local, por se considerar que a instalação dos mesmos contrariava “o disposto no art. 9.º conjugado com

o art. 8.º do n.º 5 do Dec.-Lei 13/94 de 15 de Janeiro” (cf. ofício 461/2007/DECBR de 21 de Fevereiro de 2007, a fls. 2 e 3 do PAT, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido).

4. Em 22 de Março de 2007, a impugnante informou pretender “instalar um poste junto ao CVP, de forma a recepcionar o cabo que se encontra pendurado na Ponte Açude”, mais informando a situação era devida à necessidade de trabalhos de manutenção nas suas infra-estruturas e que a mesma iria ser resolvida “através da construção de novas infra-estruturas de condutas”, tendo ainda pedido à impugnada “autorização para implementação da solução temporária” (cf. requerimento a fls. 4, do PAT, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido).

5. Através do ofício n.º 1175/2007/DECBR, datado de 23 de Abril de 2007, a impugnada comunicou à impugnante que, uma vez que não tinha sido concretizada a implantação de um novo traçado subterrâneo de telecomunicações na zona de Ponte Açude e perante a situação criada pelo cabo suspenso nessa ponte, a mesma poderia permitir provisória e excepcionalmente, a colocação de um poste para guiamento e apoio de cabo, de modo a permitir o regular funcionamento da rede de telecomunicações, mais informando que a obra se encontrava sujeita ao seu licenciamento, bem como ao pagamento de uma taxa do valor de EUR 1.141,00 (cf. ofício a fls. 7-8 do PAT).

6. O ofício melhor identificado no ponto anterior foi recepcionado pela impugnante em Maio de 2007 (cf. talão de aceitação dos CTT e A/R, a fls. 9 do PAT).

7. Em 26 de Outubro de 2007, a ora impugnante tomou conhecimento do teor do ofício n.º 3108/2007/DECBR - LC.06.01-INT. 1/07, emitido em 25 de Outubro de 2007 pelos serviços da impugnada, tendo por assunto “Ocupação de espaço aéreo da zona da estrada com linhas/cabos condutores de telecomunicações. Cobrança coerciva por falta de pagamento da taxa. IC2 KM 190+500/E/D”, no qual se lê, além do mais, o seguinte (cf. cópia do ofício a fls. 10-11 dos autos e cópia do ofício, talão de aceitação dos CTT e A/R a fls. 10-12 do PAT):

Para conhecimento de V. Exa. junto envio cópia do ofício 61267 de 23.04.2007 relacionado com o assunto em epigrafe e dirigido ao v/ representante, Eng. B....., de Coimbra.

Antes de tomarmos a decisão quanto ao envio do processo para cobrança coerciva por falta de pagamento da taxa prevista na alínea e) do n.º 1 do art. 15.º do DL 13/71 de 23 de Janeiro, consultamos o n/ Gabinete Jurídico que se pronunciou emitindo a seguinte opinião:

a) Segundo o artigo 106º, n.º 4 da Lei 5/2004 - Lei das Comunicações Electrónicas - O Estado e as Regiões Autónomas não cobram às empresas que oferecem redes e serviços de comunicações electrónicas acessíveis ao público, taxas ou quaisquer outros encargos pela implantação, passagem ou atravessamento de sistemas, equipamentos e demais recursos físicos necessários à sua actividade, à superfície ou no subsolo dos domínios público e privado do Estado e das Regiões Autónomas

b) O dicionário da Língua Portuguesa da Cândido Figueiredo define a superfície como sendo “a parte exterior dos corpos; a extensão de um corpo quanto ao seu comprimento e largura, independentemente da profundidade”.

c) A legislação rodoviária distingue, para efeitos de utilização privativa do domínio público rodoviário, o subsolo, o solo e o espaço aéreo da zona da estrada;

d) Atendendo à definição de superfície acima mencionada, esta assimila-se ao conceito de solo, não podendo abranger o espaço aéreo, uma vez que os passadiços e atravessamento, nos termos do n.º 6 do art. 4.º do DL 13/71 de 23 de Janeiro apenas podem ser executados a uma altura superior a 5,00 m a contar do nível da estrada;

e) Neste contexto, o supra mencionado artigo 106º, n.º 4 não isenta do pagamento de taxa a utilização de espaço aéreo da zona da estrada das empresas que oferecem redes de serviços electrónicos acessíveis ao público;

f) As empresas que oferecem redes de serviços de comunicações electrónicas acessíveis ao público encontram-se sujeitas ao pagamento da taxa prevista na alínea e) do n.º 1 do artigo 15.º do Decreto-Lei 13/71, de 23 de Janeiro”.

Como até à data não foi efectuado o pagamento solicitado, deverão V. Exas. no prazo de 15 dias contados da data de recepção desta comunicação, efectuar o pagamento de 1.141.00 €, correspondente à taxa devida pela ocupação do espaço aéreo com a linha em referência (100 metros de extensão a 11,38 € por metro, valor actualizado pelo DL 25/2004 de 24 de Janeiro) enviando cheque em nome da Direcção de Estradas de Coimbra.

(...)

8. A PI da presente impugnação deu entrada no Tribunal em 12 de Dezembro de 2007, para onde foi remetida através de correio postal registado em 11 de Dezembro do mesmo ano (cf. carimbo apostado fls. 1 dos autos e sobrescrito a fls. 44 dos autos).

A decisão da matéria de facto efectuou-se com base no exame dos documentos e informações oficiais constantes dos autos, e especificados nos vários pontos da matéria de facto provada.

Nada mais foi provado com interesse para a decisão em causa, atenta a causa de pedir.

**3- Do Direito:**

Para se decidir pela procedência da impugnação considerou a decisão recorrida o seguinte, destacando-se apenas os trechos mais significativos que interessam para o presente recurso:

(...)

**“III.2 De direito:**

**Vem o impugnante pedir que o acto de liquidação de taxa de ocupação do espaço aéreo no montante de EUR 1.141,00 seja anulado.**

**Cumpra apreciar e decidir.**

**Em causa nos autos está a liquidação e cobrança pela Estradas de Portugal de uma taxa pela “Ocupação de espaço aéreo da zona da estrada com linhas/cabos condutores de telecomunicações”, ocupação essa efectuada por uma cabo de telecomunicação da impugnante, que é a concessionária nacional de telecomunicações até ao ano de 2025, como resulta do Decreto-Lei n.º 31/2003, de 17 de Fevereiro.**

**A impugnada fundamenta a aplicação da taxa em referência no disposto na alínea e) do n.º 1 do artigo 15.º do Decreto-Lei 13/71, de 23 de Janeiro (com a redacção que lhe foi dada pelo Decreto-Lei n.º 25/2004, de 24 de Janeiro), disposição na qual se lê “sem prejuízo de legislação específica as taxas a pagar por cada autorização ou licença são (...) pelos passadiços ou atravessamento no espaço aéreo da estrada, por cada metro quadrado - € 11,38”.**

**Sucedendo da Lei n.º 5/2004, de 10 de Fevereiro (lei das comunicações electrónicas) resulta que o Estado não cobra às empresas que fornecem redes e serviços de comunicações electrónicas acessíveis ao público taxas ou quaisquer outros encargos.**

**Com efeito, dispõe-se no art. 106.º, n.º 4 da citada lei que “o Estado e as Regiões Autónomas não cobram às empresas que oferecem redes e serviços de comunicações electrónicas acessíveis ao público taxas ou quaisquer outros encargos pela implantação, passagem ou atravessamento de sistemas, equipamentos e demais recursos físicos necessários à sua actividade, à superfície ou no subsolo, nos domínios público e privado do Estado e das Regiões Autónomas.”**

**Com efeito, o que resulta duma interpretação sistemática da lei das comunicações electrónicas é com grande amplitude que na mesma é vedada ao Estado a cobrança de taxas ou quaisquer encargos, nos termos do citado n.º 4 do art. 106º, apenas se permitindo que os municípios possam cobrar uma taxa municipal de direitos de passagem (TMDP) (cf. art. 106º, n.ºs 1, 2 e 3), a cobrar aos clientes finais das comunicações, cujos procedimentos de cobrança e entrega aos municípios se encontram previstos no regulamento n.º 38/2004, de 15 de Setembro, da ANACOM e Ministério das Obras Públicas, Transportes e Comunicações, publicado no DR, II série, n.º 230, de 29 de Setembro de 2004.**

**Ora, atento o carácter específico dos destinatários da taxa em causa e a amplitude com que é elaborada a disposição que veda ao Estado a cobrança deste tipo de taxas, deve interpretar-se o disposto no art. 106º, n.º 4 da lei das comunicações electrónicas como afastando a possibilidade de cobrança de taxas previstas na já citada alínea e) do n.º 1 do artigo 15.º do Decreto-Lei 13/71, de 23 de Janeiro (com a redacção que lhe foi dada pelo Decreto-Lei n.º 25/2004, de 24 de Janeiro), ao atravessamento de linhas/cabos condutores de telecomunicações no espaço que se encontra sobre a jurisdição da impugnada, nada resultando da lei que permita concluir que tenha sido outra a intenção do legislador.**

**Por outro lado, o elemento de interpretação para o termo “superfície” empregue no art. 106º, n.º 4 da LCE deve procurar-se no sistema jurídico (cf. art. 9º, do CC), pelo que se afigura correcta a asserção da impugnante de que se deverá levar em conta para a interpretação daquela disposição o sentido que é dado ao termo superfície no art. 1344.º do CC, que define os limites materiais da propriedade, incluindo-se naquele conceito o respectivo espaço aéreo.**

**Donde se conclui que à impugnada estava vedada a possibilidade de cobrar a taxa objecto dos presentes autos, por força do disposto no art. 106º, n.º 4, da lei das comunicações electrónicas, motivo pelo qual a mesma deve ser anulada.**

**IV. DECISÃO**

**Pelo exposto:**

**I. Julgo a presente impugnação integralmente procedente.(...)”**

**DECIDINDO NESTE STA:**

Como resulta do extracto da decisão de 1ª Instância que se destacou supra, ali se entendeu que o carácter específico dos destinatários da taxa (entidade prestadora dos serviços de comunicações electrónicas) e a amplitude com que é vedada ao Estado a cobrança deste tipo de taxas, deve ser interpretada no sentido do disposto no art.º 106.º, n.º 4 da Lei das Comunicações Electrónicas como afastada a possibilidade de cobrança das taxas em causa nos autos.

Cremos que a decisão recorrida não merece censura.



Vejamos:

A nosso ver, não há qualquer dúvida de que o legislador pretendeu que nos casos em que uma entidade que oferece serviços de comunicações electrónicas acessíveis ao público não pague quaisquer outras taxas, para além das previstas nos artigos 105.º e 106.º da Lei das Comunicações Electrónicas (LCE), sob pena de se estar a tributar duplamente a mesma realidade e esta dupla tributação ser inadmissível em matéria de taxas, na medida em que estas constituem, por natureza, a contrapartida pela obtenção de um determinado benefício e não se poder justificar um duplo pagamento respeitante ao mesmo benefício.

A A....., como consta do Decreto-Lei n.º 31/2003, de 17 de Fevereiro, o qual aprovou as bases da concessão nacional de telecomunicações, é a concessionária de telecomunicações para o território nacional.

Este D.L. remete para a Lei n.º 91/97, de 1 de Agosto a questão das taxas a aplicar à concessionária nacional de telecomunicações. Assim, de acordo com o art. 13.º desta Lei e demais legislação aplicável, aquela entidade encontra-se dispensada de licenciamento municipal no que concerne à ocupação e utilização de ruas, estradas, caminhos e cursos de água, terrenos ao longo de caminhos de ferro e vias de comunicação do domínio público, bem como à realização de obras e trabalhos necessários à implementação das infra-estruturas de rede básica de telecomunicações ou à passagem das diferentes partes de infra-estrutura ou equipamentos da referida rede, bem como das infra-estruturas afectas à concessão (vide art.º 14º n.º 2 alínea b) do Decreto-Lei n.º 31/2003, de 17 de Fevereiro).

A mesma lei determina ainda que os operadores de redes básicas de telecomunicações estão isentos do pagamento de taxas e de quaisquer outros encargos, pela implementação das infra-estruturas de telecomunicações ou pela passagem das diferentes partes da instalação ou equipamento necessário à exploração do objecto de concessão da respectiva rede.

Em suma, a Lei 91/97, de 1 de Agosto, definia as bases gerais a que obedeciam, à data, o estabelecimento, gestão e exploração de redes de telecomunicações e prestação de serviços de telecomunicações.

Todavia, esta Lei foi revogada pela Lei 5/2004, de 10 de Fevereiro (LCE).

E, decorre desta Lei que apenas se consente a taxação das utilidades decorrentes da ocupação e utilização do domínio público municipal com a implementação e funcionamento de estruturas necessárias às redes de comunicação daquela natureza acessíveis ao público através da taxa municipal de direitos de passagem naquela lei, não sendo lícito taxa-las através de tributos ou encargos de outra espécie ou natureza - cfr., entre outros, os Ac. do STA de 1/06/2011 e de 29/06/2011.

Entende-se a razão de assim ser, especialmente por respeito pelas normas comunitárias das Directivas Quadro e de Autorização, respectivamente n.ºs 2002/20/CE e 2001/20/CE, nomeadamente de transparência de não discriminação sem demora.

Como se escreveu no acórdão deste STA de 14/06/2012 tirado no recurso n.º 0281/12 no qual o ora Relator interveio como 1º Adjunto:

«(...) dispõe o art. 106.º da Lei das Comunicações Electrónicas (Lei n.º 5/2004, de 10 de Fevereiro) o seguinte:

*«1 - As taxas e encargos relativos à utilização de comunicações electrónicas acessíveis ao público, em local fixo, dos domínios público e privado municipal devem reflectir a necessidade de garantir a utilização óptima dos recursos e ser objectivamente justificadas, transparentes, não discriminatórias e proporcionadas relativamente ao fim a que se destinam, devendo, ainda, ter em conta os objectivos de regulação fixados no artigo 5.º.*

*2 - Os direitos e encargos relativos à implantação, passagem e atravessamento de sistemas, equipamentos e demais recursos das empresas que oferecem redes e serviços de comunicações electrónicas acessíveis ao público, em local fixo, dos domínios público e privado municipal podem dar origem ao estabelecimento de uma taxa municipal de direitos de passagem (TMDP), a qual obedece aos seguintes princípios:*

*a) A TMDP é determinada com base na aplicação de um percentual sobre cada factura emitida pelas empresas que oferecem redes e serviços de comunicações electrónicas acessíveis ao público, em local fixo, para todos os clientes finais do correspondente município;*

*b) O percentual referido na alínea anterior é aprovado anualmente por cada município até ao fim do mês de Dezembro do ano anterior a que se destina a sua vigência e não pode ultrapassar os 0,25%;*

*3 - Nos municípios em que seja cobrada a TMDP, as empresas que oferecem redes e serviços de comunicações electrónicas acessíveis ao público em local fixo incluem nas facturas dos clientes finais de comunicações electrónicas acessíveis ao público em local fixo, e de forma expressa, o valor da taxa a pagar.*

*4 - O Estado e as Regiões Autónomas não cobram às empresas que oferecem redes e serviços de comunicações electrónicas acessíveis ao público taxas ou quaisquer outros encargos pela implantação, passagem ou atravessamento de sistemas, equipamentos e demais recursos físicos necessários à sua actividade, à superfície ou no subsolo, dos domínios público e privado do Estado e das Regiões Autónomas.*

Como se constata do n.º 2 do normativo atrás referido, e também do estatuído no artº 24º da Lei 5/2004, a Taxa Municipal de Direitos de Passagem tem como contrapartida o direito de acesso e utilização do domínio público para a implementação, a passagem e o atravessamento necessários à instalação de sistemas, equipamentos e demais recursos das empresas que fornecem redes e serviços de comunicações electrónicas acessíveis ao público.

Por outro lado o facto gerador da Taxa de Ocupação da Via Pública liquidada é precisamente a ocupação da via pública com a instalação de a instalação de postos de transferência /cabines eléctricas e tubos e condutas para distribuição de TV por cabo (Vide, com referência ao facto gerador da taxa devida pela ocupação da via pública, o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 27.11.2009, recurso 670/09.), equipamentos esses que se incluem no conceito de «equipamentos e demais recursos das empresas que fornecem redes e serviços de comunicações electrónicas acessíveis ao público» adoptado no referido n.º 2 do artº 106º da Lei 5/2004.

Verifica-se assim a sobreposição de normas de incidência em causa poderá integrar uma situação de dupla tributação.

É certo que a dupla tributação não integra em si mesmo um vício do acto tributário.

Trata-se de situações em que legislativamente se pretendeu que o mesmo facto tributário fosse objecto de incidência de mais do que um tributo (cf. Código de Procedimento e Processo Tributário anotado de Jorge Lopes de Sousa, vol. II, pag.396).

Como sublinha o Prof. JOSÉ CASALTA NOVAIS, DIREITO FISCAL, 2ª edição, pág. 230/231 a dupla tributação “configura uma situação em que o mesmo facto tributário se integra na hipótese de incidência de duas normas tributárias diferentes, o que implica, de um lado, a identidade do facto tributário e, do outro, a pluralidade de normas tributárias”.

Porém, no caso subjudice estão em causa taxas.

Ora, em matéria de taxas devidas pela ocupação de bens de domínio público é de excluir a admissibilidade de dupla tributação, pois sendo aquelas a contrapartida do benefício obtido, não se pode justificar um duplo pagamento pelo mesmo benefício - cf. Acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 20.11.2010, recurso 513/10, in [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

Tendo em conta esta realidade e a possibilidade de sobreposição de normas de incidência que visam a tributação do mesmo facto e com idêntica finalidade, parece claro poder concluir-se, até com recurso ao elemento sistemático, que o legislador expressou intenção de obviar a que o acesso e utilização do domínio público para a implementação de redes e serviços de comunicações electrónicas acessíveis ao público fosse objecto de incidência de mais do que um tributo.

Isto mesmo foi sublinhado no DL 123/2009 de 21 de Maio, que define o regime jurídico da construção, do acesso e da instalação de redes e infra-estruturas de comunicações electrónicas, e em cujo artº 12º do refere expressamente que «pela utilização e aproveitamento dos bens do domínio público e privado municipal, que se traduza na construção ou instalação, por parte de empresas que ofereçam redes e serviços de comunicações electrónicas acessíveis ao público, de infra-estruturas aptas ao alojamento de comunicações electrónicas, é devida a taxa municipal de direitos de passagem, nos termos do artigo 106.º da Lei das Comunicações Electrónicas, aprovada pela Lei n.º 5/2004, de 10 de Fevereiro, não sendo permitida a cobrança de quaisquer outras taxas, encargos ou remunerações por aquela utilização e aproveitamento».

Sendo que tal intuito do legislador é também patente nos arts. 13º, n.º 4 e 34º do mesmo diploma legal e ainda o respectivo preâmbulo, onde expressamente se refere que «no que respeita às taxas devidas pelos direitos de passagem nos bens do domínio público e privado municipal, o presente decreto-lei remete para a Lei das Comunicações Electrónicas, aprovada pela Lei n.º 5/2004, de 10 de Fevereiro, a qual prevê a taxa municipal de direito de passagem (TMDP). Porém, e em cumprimento dos princípios constitucionais aplicáveis, é clarificado que neste âmbito não podem ser exigidas outras taxas, encargos ou remunerações pelos direitos de passagem, evitando-se, assim, a duplicação de taxas relativas ao mesmo facto».

Pese embora o referido diploma só tenha entrado em vigor em Maio de 2009, será pertinente invocá-lo na apreciação do caso subjudice pois que na análise dos preceitos legais aplicáveis forçoso é recorrer ao subsídio interpretativos do elementos sistemático e também à ratio legis, tendo sempre como presente que a captação do sentido de uma norma não pode fazer-se de uma forma isolada.

Acresce dizer que esta questão foi já objecto de jurisprudência consolidada deste secção do Supremo Tribunal Administrativo a qual vem decidindo, de forma unânime, que a partir da entrada em vigor da Lei das Comunicações Electrónicas, aprovada pela Lei n.º 5/2004, de 10 de Fevereiro, apenas se consente aos Municípios taxar as utilidades decorrentes da ocupação e utilização do domínio público municipal com a implementação e funcionamento de estruturas necessárias às redes de comunicações daquela natureza acessíveis ao público através da Taxa Municipal de Direitos de Passagem prevista naquela lei, não lhes sendo lícito taxá-las através de tributos ou encargos de outra espécie ou natureza (...).

Em suma, para além da TMDP não podem ser cobradas às empresas que oferecem redes e serviços de comunicações electrónicas acessíveis ao público quaisquer outras taxas pela instalação de sistemas,

equipamentos e demais recursos em terrenos do domínio público municipal e que tenham como contrapartida a utilização desses terrenos, sob pena de se estar a tributar duplamente a mesma realidade. Dupla tributação que é inadmissível em matéria de taxas, na medida em que elas constituem, por natureza, a contrapartida pela obtenção de um determinado benefício (relação de bilateralidade ou de sinalagmaticidade que caracteriza as taxas) e não se poder justificar um duplo pagamento pelo mesmo benefício.

Uma nota final para dizer que, ao contrário do que sustenta a Recorrente, a Taxa Municipal de Direitos de Passagem não reveste a natureza de imposto, pois como resulta, desde logo, do disposto no artigo 13.º da Directiva n.º 2002/20/CE, de 7 de Março de 2002 “Os Estados-Membros podem autorizar a autoridade competente a impor taxas sobre os (...) direitos de instalação de recursos em propriedade pública ou privada que reflectam a necessidade de garantir a utilização óptima desses recursos”, sendo esses os únicos tributos (taxas) que os Municípios se encontram habilitados a cobrar em contrapartida dos referidos direitos de instalação conforme decorre do considerando (3) da citada directiva autorização E tendo essa Taxa Municipal sido criada pela Lei das Comunicações Electrónicas em concretização das aludidas directivas comunitárias, não podia vingar outra interpretação da que foi adoptada pela sentença recorrida, sob pena de violação do artigo 8.º da Constituição da República Portuguesa e do princípio do primado do direito comunitário sobre o direito interno.

Aliás, o Dec.Lei n.º 123/2009, de 21 de Maio, que aprovou o regime jurídico da construção, do acesso e da instalação de redes e infra-estruturas de comunicações electrónicas também veio esclarecer no seu Preâmbulo que “nos termos da Lei das Comunicações Electrónicas, aprovada pela Lei n.º 5/2004, de 10 de Fevereiro, o direito de utilização do domínio público para a implantação, passagem ou atravessamento necessários à instalação de sistemas, equipamentos e demais recursos, através de procedimentos transparentes, céleres e não discriminatórios e adequadamente publicitados (...) No que respeita às taxas devidas pelos direitos de passagem nos bens do domínio público e privado municipal, o presente decreto-lei remete para a Lei das Comunicações Electrónicas, aprovada pela Lei n.º 5/2004, de 10 de Fevereiro, a qual prevê a taxa municipal de direito de passagem (TMDP). Porém, e em cumprimento dos princípios constitucionais aplicáveis, é clarificado que neste âmbito não podem ser exigidas outras taxas, encargos ou remunerações pelos direitos de passagem, evitando-se, assim, a duplicação de taxas relativas ao mesmo facto” (sublinhado nosso).

Tanto basta para que a liquidação padeça da ilegalidade que lhe é imputada, não merecendo, por isso, censura a decisão recorrida.

Muito embora estejamos, no nosso caso, a considerar um domínio público (o do espaço aéreo sobre as estradas que em si próprias também integram o domínio público –vide artº 84º n.º 1 alínea d) da CRP-) que é distinto do domínio público municipal a doutrina espelhada no trecho do acórdão citado continua válida.

Vejamos, ainda, mais pormenorizadamente a argumentação da recorrente.

Defende esta que a taxa pela ocupação do espaço aéreo é devida, de acordo com a interpretação conjunta dos artigos 6.º, n.º1, alínea a), com o art. 11.º, alínea c) do Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro, com a redacção dada pelos Decretos-Lei n.º 219/72, de 27 de Junho, n.º 25/2004, de 24 de Janeiro e n.º 175/2006, de 28 de Agosto. Porém, a nosso ver, faz uma incorrecta interpretação e aplicação da lei.

#### **Os antecedentes e a personalidade jurídica da exequente:**

Como se pode ler no Ac. Deste STA de 25/06/2009 tirado no recurso n.º 0244/09

*“- Em (...) 1927 foi criada a Junta Autónoma de Estradas, sendo a primeira instituição pública com funções de coordenação e integração da administração rodoviária. A Junta Autónoma de Estradas viria, em 1999, a evoluir para um modelo de organização assente na existência de três institutos, o Instituto das Estradas de Portugal, I. P. (IEP), o Instituto para a Construção Rodoviária, I. P. (ICOR), e o Instituto para a Conservação e Exploração da Rede Rodoviária, I. P. (ICERR). Já em 2002, as atribuições destes dois últimos institutos vieram a ser transferidas e consolidadas no IEP, modelo que se manteve estável até ao final de 2004. Com a publicação do Decreto-Lei n.º 239/2004, de 21 de Dezembro, deu-se um primeiro passo para conferir uma nova operacionalidade à administração rodoviária em Portugal. Com a conversão da administração rodoviária numa entidade de natureza empresarial, a EP - Estradas de Portugal, E. P. E. (EP, E. P. E.), visou-se o relançamento das suas actividades num novo quadro operacional que permitisse garantir melhores resultados e maior estabilidade dos seus recursos. As acentuadas transformações no âmbito do sector das infra-estruturas rodoviárias, registadas na última década, operaram quer ao nível da organização do Estado e do tipo de relacionamento contratual entre o Estado e os privados quer no plano da própria relação entre os utilizadores e a rede rodoviária. Impõe-se, agora, dar um novo impulso a este movimento de redefinição da intervenção do papel do Estado no sector das infra-estruturas rodoviárias, através da implementação de um novo modelo gestão que promova uma maior eficiência na afectação dos recursos e uma maior aproximação ao mercado por parte dos seus operadores. Com este novo modelo de gestão e financiamento do sector das infra-estruturas rodoviárias, cujos princípios gerais se encontram plasmados na Resolução do Conselho de Ministros n.º 89/2007, de 11 de Julho, pretende-*

*-se reforçar e consolidar os conceitos base da solidariedade intergeracional, da coesão territorial e, sobretudo, da transparência dos custos das funções do Estado e da auto-sustentabilidade do sector. Grande parte do sucesso da implementação do novo modelo encontra-se, assim, dependente da atribuição à EP, E. P. E., de uma maior agilidade e autonomia empresarial, sendo por isso necessária a sua transformação em sociedade anónima, com atribuição de objectivos de gestão mais amplos e operacionais. A EP - Estradas de Portugal, S. A. será, assim, dotada de uma estrutura societária mais compreensível pelo mercado financeiro nacional e internacional, vindo reforçado o princípio de que o Estado não garante ou avaliza, directa ou indirectamente, qualquer dívida ou obrigação desta sociedade, nem assume qualquer responsabilidade pelos seus passivos, seja qual for a sua natureza – cf. o preâmbulo do Decreto-Lei n.º 374/2007 de 7 de Novembro.*

*Pelo Decreto-Lei n.º 374/2007, de 7 de Novembro, a EPEstradas de Portugal, E.P.E. foi transformada em sociedade anónima de capitais públicos, com a denominação de EP-Estradas de Portugal, S.A.. Como previsto nesse diploma, foi assinado, em 23 de Novembro de 2007, o contrato de concessão entre o Estado Português e a EP-Estradas de Portugal, S.A., cujas bases foram aprovadas pelo Decreto-Lei n.º 380/2007, de 13 de Novembro, verificando-se, assim, uma alteração profunda na relação do Estado com a Administração Rodoviária, consubstanciada na atribuição à EP, S.A. da concessão do financiamento, concepção, projecto, construção, conservação, exploração, requalificação e alargamento da Rede Rodoviária Nacional (RRN) por 75 anos.*

*Em 2002, através do Decreto-Lei n.º 227/2002, de 30 de Outubro, o Instituto das Estradas de Portugal (IEP) integra, por fusão, o Instituto para a Construção Rodoviária (ICOR), e o Instituto para a Conservação e Exploração da Rede Rodoviária (ICERR), extinguindo-se estes dois últimos. Na base desta medida, está a constatação de que “as atribuições daqueles institutos se entrecruzam de forma muito directa, pelo que só uma acção concertada e única permitirá potenciar e dinamizar toda a sua actividade e conduzir a uma racionalização de meios e estruturas básicas”, passando as competências dos organismos extintos para o novo Instituto das Estradas de Portugal.*

*O IEP mantém a natureza e regime de instituto público, dotado de autonomia administrativa e financeira e património próprio, e está sujeito à tutela e superintendência do Ministro das Obras Públicas, Transportes e Habitação.*

*Segundo o n.º 1 do artigo 4.º (“Património”) do Decreto-Lei n.º 227/2002, de 30 de Outubro, «O património autónomo do IEP é constituído pela universalidade de bens e direitos que integravam o património privativo da Junta Autónoma de Estradas à data da sua extinção».*

*Sob a epígrafe “Equiparação ao Estado”, o artigo 6.º do mesmo Decreto-Lei n.º 227/2002, de 30 de Outubro, preceitua que «O IEP representa o Estado como autoridade nacional de estradas em relação às infraestruturas rodoviárias concessionadas e não concessionadas» [n.º 1]; que «Relativamente às infraestruturas rodoviárias nacionais não concessionadas, compete ao IEP zelar pela manutenção permanente de condições de infra-estruturação e conservação e de salvaguarda do estatuto da estrada que permitam a livre e segura circulação» [n.º 2].*

*E, para o exercício das suas atribuições – diz o n.º 3 do mesmo artigo 6.º – o IEP detém poderes, prerrogativas e obrigações conferidos ao Estado pelas disposições legais e regulamentares aplicáveis quanto, nomeadamente, «À liquidação e cobrança, voluntária ou coerciva, de taxas e rendimentos provenientes das suas actividades» [alínea c)]; e «À execução coerciva das demais decisões de autoridade» [alínea d)].*

*Entre as atribuições fundamentais do IEP estão consagradas as de «salvaguarda de valores patrimoniais e ambientais» e as de «assegurar a protecção das infraestruturas rodoviárias e a sua funcionalidade, nomeadamente no que se refere à ocupação das zonas envolventes»; e, para a prossecução das atribuições referidas, deve o IEP, além do mais, «promover a qualidade ambiental e a integração paisagística e territorial das estradas, nomeadamente o revestimento vegetal de taludes, a arborização e limpeza das bermas e o controlo do ruído» e «autorizar a ocupação das zonas de protecção da estrada, promovendo o seu ordenamento e regulamentação e concedendo, no âmbito da lei, as autorizações necessárias para a instalação de equipamentos e infra-estruturas» – cf. especialmente as alíneas b), j) e l) do n.º 1, e j) e n) do n.º 2 do artigo 4.º dos Estatutos do IEP, aprovados pelo Decreto-Lei n.º 237/99, de 25 de Junho.*

*Pelo Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro, foi instituída a área de jurisdição da Junta Autónoma das Estradas em relação às estradas nacionais. A área de jurisdição da Junta Autónoma das Estradas em relação às estradas nacionais ficou a abranger, para além da zona da estrada (englobando a faixa de rodagem, as bermas, as valetas, os passeios, as banquetas ou taludes, pontes e viadutos), a denominada zona de protecção à estrada (abrangendo a faixa com servidão non aedificandi e a faixa de respeito) – artigos 1.º a 3.º. No tocante a obras ou implantações na faixa de respeito, nomeadamente a aposição de tabuletas ou objectos de publicidade, ficaram dependentes de aprovação ou licença da Junta Autónoma das Estradas – artigo 10.º do dito Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro.*

*As taxas a pagar por cada autorização ou licença, assim como as obras delas isentas, encontram-se previstas no artigo 15.º do mesmo Decreto-Lei n.º 13/71.(...)-*

Ora o **artigo 15.º do mesmo Decreto-Lei n.º 13/71**, sucessivamente alterado pelos Decretos-Lei n.ºs 667/76, de 5 de Agosto; 235/82, de 19 de Junho; e 25/2004, de 24 de Janeiro – fixou, na alínea e) ao abrigo da qual foi liquidada a taxa impugnada que: “Pelos passadiços ou atravessamentos no espaço aéreo da estrada por cada metro quadrado: 100 escudos” (na versão originária).

E, no presente caso, a recorrente Estradas de Portugal SA entende existir norma especial não revogada pela LCE que lhe permite a liquidação da taxa em causa.

A questão a decidir é pois apenas a de saber se a isenção que consta no artigo 106.º, n.º 4 da LCE, se aplica ou não às infra-estruturas/equipamentos instalados no espaço aéreo da zona da estrada ou dito de outro modo saber se as **empresas que oferecem redes de serviços de comunicações electrónicas acessíveis ao público se encontram sujeitas ao pagamento da taxa prevista na alínea e) do n.º 1 do artigo 15.º do Decreto-Lei 13/71, de 23 de Janeiro.**

Preliminarmente, diremos que, o espaço aéreo é do domínio público Estadual. Não obstante o mesmo espaço aéreo conter as limitações da alínea b) do art.º 84.º da CRP, não restam dúvidas de que este constitui domínio público. Esta asserção encontra apoio no artigo 4.º, alínea f) do Decreto-Lei n.º 477/80, de 15 de Outubro, diploma ainda em vigor e no Decreto-lei 280/2007, de Julho de 2008.

E, segundo o art. 202º n.º 1 do Código Civil, uma coisa é tudo aquilo que pode ser objecto de relações jurídicas. Por sua vez, o n.º 2 do mesmo art. refere que se consideram fora do comércio todas as coisas que não podem ser objecto de direitos privados, tais como as que se encontram no domínio público e as que são, por sua natureza, insusceptíveis de apropriação individual.

Concluimos que o conjunto das coisas e direitos públicos pertencentes à Administração formam o domínio público, objectivamente considerado. Por isso as coisas públicas são também denominadas bens de domínio público. O domínio Público é estadual, municipal e das regiões autónomas.

Como resulta do já exposto, a LCE, no art.º 106.º, apenas permite que os Municípios possam cobrar uma Taxa Municipal de Direitos de Passagem (TMDP), as quais irão ser incluídas nas facturas finais dos clientes do serviço prestado, tal como transparece da jurisprudência do STA, de que após a entrada em vigor da LCE, o único tributo admissível para taxar as utilidades decorrentes da ocupação e utilização do domínio público municipal, é a TMDP.

A pretensão da recorrente Estradas de Portugal SA esbarra nos normativos acabados de destacar. Temos de considerar que a LCE operou a revogação tácita de quaisquer regimes especiais de tributação incidentes sobre as empresas fornecedoras de comunicações electrónicas por via dessa actividade.

Acresce referir que abstraindo da existência da LCE, nem sequer a letra da lei da referida alínea e) do n.º 1 do artº 15º do D.L. n.º 13/71 de 23 de Janeiro ao abrigo da qual foi efectuada a liquidação da taxa impugnada autoriza tal liquidação. É que ali se refere como unidade tributável **o metro quadrado** (negrito nosso) quando no caso em apreço estamos a considerar metros lineares de cabo utilizado no atravessamento do espaço aéreo da estrada.

Também o facto de a recorrida não carecer de licenciamento para executar as obras de instalação das vias que proporcionam as comunicações electrónicas milita como argumento a seu favor no sentido de que a taxa liquidada não é devida, pois que este STA já afirmou que as taxas previstas no artigo 15.º do Decreto-Lei n.º 13/71, apenas são devidas quando em causa estão obras sujeitas a autorização ou licença, e não já quando em causa estão obras sujeitas a simples aprovação do projecto. (vide Ac. do STA de 16/09/2009 tirado no recurso 0423/09).

Basta, para assim se concluir, atentar na letra do n.º 1 citado preceito legal, que, na sua redacção actual (resultante das alterações que lhe foram introduzidas pelos Decretos-Leis números 667/76, de 5 de Agosto, 235/82, de 19 de Junho e 25/2004, de 24 de Janeiro) dispõe:

#### Artigo 15.º

##### Taxas

1 – Sem prejuízo de legislação específica, as taxas a pagar por cada autorização ou licença são as seguintes: (sublinhados nossos).

Resulta, pois, do corpo a norma transcrita - norma de incidência objectiva das taxas devidas à então Junta Autónoma de Estradas - que apenas estão sujeitas às taxas previstas nas alíneas do n.º 1 do artigo 15.º as obras sujeitas a autorização ou licença, e não também as destes trâmites isentas ou sujeitas a mera aprovação de projecto, que estão assim excluídas do âmbito de incidência de tais taxas, ou seja, numa situação de não sujeição tributária ou de não tributação.

A letra da lei é clara no sentido de apenas prever a incidência de taxa nos casos de obras sujeitas a “autorização” ou “licença”.

E, o intérprete deve presumir que o legislador exprimiu o seu pensamento em termos adequados (artigo 9.º, n.º 3 do Código Civil). Daí que, numa primeira abordagem, e na falta de outros elementos interpretativos com suficiente relevo para infirmar tal presunção, deverá entender-se que a norma de incidência da taxa apenas abrange os casos de obras sujeitas a autorização ou licença da JAE (EP), e não outras. Sucede, também que os antecedentes legislativos, conjugados com o teor do preâmbulo do

Decreto-Lei n.º 13/71, apontam, exactamente, no sentido de que o legislador apenas visou, no n.º 1 do artigo 15.º do Decreto-Lei n.º 13/71, abranger só as obras sujeitas a autorização ou licença, por parte da JAE.

É que no âmbito do Estatuto das Estradas Nacionais, as taxas a cobrar pelos licenciamentos da JAE relativos a obras a efectuar na sua área de jurisdição vinham previstos na Tabela anexa respectiva.

A norma de incidência era geral, não havendo, na altura, distinção entre os casos de aprovação, autorização ou licenciamento.

Das Notas à referida tabela resultava, todavia, um complexo esquema de isenções de taxa.

Com o Decreto-Lei n.º 13/71, visou o legislador, como propósito essencial, de acordo com o respectivo preâmbulo, simplificar os serviços, sobretudo dos circuitos administrativos, no sentido de reduzir despesas e imprimir à Administração maior eficiência.

Uma das vertentes dessa simplificação foi, em termos de circuito administrativo, a eliminação da obrigatoriedade de licenciamento de obras por parte da JAE, sempre que as mesmas fossem da iniciativa do Estado ou de qualquer outra pessoa colectiva pública (artigo 13.º, n.º 1), não se efectuando qualquer distinção entre as autarquias locais e as pessoas colectivas públicas de outra natureza. Nesses casos, as obras ficaram sujeitas a mera aprovação do projecto por parte de tal entidade.

Outra das vertentes foi a não tributação da mera aprovação, por parte da JAE, desses projectos de obras, evitando as correspondentes despesas e a actividade burocrática com estas relacionada.

No caso dos autos, a obra determinante da liquidação de taxas é uma obra da iniciativa da A..... não sujeita a autorização ou licença, como vimos, estando por isso, como se demonstrou, excluída do âmbito de incidência das taxas previstas no n.º 1 do artigo 15.º do Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro.

Resta afirmar a nossa concordância com a decisão recorrida quando refere que o elemento de interpretação para o termo “superfície” empregue no art. 106º, n.º 4 da LCE deve procurar-se no sistema jurídico (cf. art. 9º, do CC), pelo que se afigura correcta a asserção da impugnante de que se deverá levar em conta para a interpretação daquela disposição o sentido que é dado ao termo superfície no art. 1344.º do CC, que define os limites materiais da propriedade, incluindo-se naquele conceito o respectivo espaço aéreo.

Por tudo o que ficou dito o recurso não merece provimento.

#### **4- Decisão -**

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

Custas a cargo da recorrente.

Lisboa, 6 de Março de 2013. — *Ascensão Lopes* (relator) — *Pedro Delgado* — *Casimiro Gonçalves*.

## **Acórdão de 6 de Março de 2013.**

### **Assunto:**

*Permuta. Imposto de selo.*

### **Sumário:**

*Constituindo a permuta uma cessão onerosa, ainda que simultânea, e sendo efectuada por escritura pública, datada de 6/11/1997, está sujeita a imposto de selo, no âmbito do Regulamento do Imposto de Selo (aprovado pelo Decreto-Lei n.º 12700, de 20/11/1926) e dos artigos 50.º e 167.º da respectiva Tabela.*

Processo n.º 746/12-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A.....

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

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

### **RELATÓRIO**

1.1. A Fazenda Pública recorre da sentença que, proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, julgou parcialmente procedente a impugnação judicial deduzida por A..... contra as liquidações de Sisa e de Imposto de Selo.

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

I) A douta sentença recorrida, no seu essencial, e no que respeita à liquidação do imposto de selo, entendeu que a permuta não é um contrato de compra e venda e não é uma cessão onerosa.

II) E por outro lado, entendeu que a cessão onerosa de bens imóveis é uma tradição de direitos sobre imóveis e não é a transferência de propriedade que caracteriza a permuta.

III) Extraindo-se a conclusão de que, assim sendo, o contrato de permuta não está previsto na norma de incidência que é o artigo 50º da Tabela Geral do Imposto de Selo.

IV) Todavia, se de facto a permuta não é um contrato de compra e venda, constata-se que, no caso dos autos, foram, com a permuta, transmitidos direitos sobre imóveis e, nomeadamente, verificou-se a transferência do direito de propriedade.

V) Essa transferência do direito de propriedade não foi, no caso dos autos, gratuita, devendo, nessa medida, contrariamente ao decidido na douta sentença recorrida, considerar-se que a cessão do imóvel transmitido foi onerosa.

VI) Aliás, tendo a douta sentença entendido que o negócio em causa estava sujeito a SISA, constata-se que a SISA, cf. art. 2º do CIMSISD, é imposto que incide sobre as transmissões a título oneroso do direito de propriedade (ou de figuras parcelares desse direito) sobre imóveis e nos termos art. 8º deste código explicita-se que está sujeita a SISA a troca, em virtude do disposto naquele artigo 2º (na redacção do DL 223/82 de 7 de Junho).

VII) Como referido no acórdão do Tribunal da Relação do Porto de 07/09/2009, processo 2813/08.6TBPRD-A.P1, consultável em [www.dpsi.pt](http://www.dpsi.pt), [o]: “contrato de permuta, também denominado de troca ou escambo (ou de barganha, termo este menos usado entre nós), [...] desde o Código Civil de 1966, não tem regulamentação específica, embora, ainda, exista uma alusão ao mesmo no artigo 480º do Código Comercial” e “(...) [É] um contrato atípico, permitido pelo princípio da liberdade contratual, vertido no artigo 405º do CC, ao qual são aplicáveis as disposições do contrato de compra e venda, devidamente adaptadas, por força da previsão constante do artigo 939º do CC. Este contrato atípico acaba por aglutinar os efeitos de dois recíprocos contratos de compra e venda em que o objecto mediato de um deles constitui, total ou parcialmente, a contrapartida económica em relação ao outro.”

VIII) Acrescentando ainda, de forma mais explícita: “a permuta, tal como a compra e venda, tem carácter bilateral, oneroso e determina a alienação ou oneração de bens, ou seja, também tem carácter real” (sublinhados nossos).

IX) Continuando o referido acórdão: “Exactamente nesse sentido, citando Galvão Telles, escreveram Pires de Lima e Antunes Varela, o seguinte: “As disposições sobre compra e venda (...), devem alargar-se, em princípio, aos outros contratos onerosos de alienação ou oneração de bens, como a troca, a dação em pagamento, a hipoteca, etc. (...)”, acrescentando que “...a compra e venda pela sua importância e riqueza de aspectos, foi tomada como modelo dos contratos onerosos alienatórios (...)” [...], razão pela qual, segundo aqueles mesmos autores, contratos como o de escambo ou troca deixaram de ser regulamentados, por ser inútil essa regulamentação, bastando, caso seja necessário, em função da sua específica natureza, adaptar as normas legais consignadas para a compra e venda. Tal como o contrato de compra e venda, o contrato de permuta é um contrato real quoad effectum, isto é, a transferência da propriedade ocorre por mero efeito do contrato, o que decorre expressamente dos artigos 408º, n.º 1, 879º, alínea a) e 939º do CC. [...] Assim, dada a bilateralidade do contrato, caso as recíprocas prestações envolvidas no contrato de permuta tenham carácter simultâneo e se reportem a coisa determinada, o efeito translativo da propriedade ocorre no momento da celebração do contrato (nº 1 do artigo 408º do CC.)” (Sublinhados nossos).

X) Não restando dúvidas quanto à natureza onerosa da cessão da propriedade a que os autos respeitam, e quanto ao facto de a permuta se caracterizar pela transmissão da propriedade, terá de se concluir que o entendimento vertido na douta sentença deverá ser afastado, por se encontrar o contrato de permuta também previsto no art. 50º da Tabela Geral do Imposto de Selo.

XI) A sentença recorrida, ao assim não entender, apresenta-se ilegal por desconformidade com os preceitos acima assinalados, não merecendo por isso ser confirmada.

Termina pedindo a procedência do recurso e que seja revogada a sentença recorrida.

1.3. Não foram apresentadas contra-alegações.

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

«A recorrente acima identificada vem sindicar a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, exarada a fls. 125/136, em 30 de Janeiro de 2012, no segmento em que anulou a liquidação do imposto de selo (IS).

A sentença recorrida julgou procedente a impugnação deduzida da liquidação de IS no âmbito de um contrato de permuta de imóveis, no entendimento de que o referido contrato não é uma cessão onerosa, pelo que não está previsto na norma de incidência do artigo 50º da TGIS, vigente à data do facto tributário.

A recorrente termina as suas alegações com as conclusões de fls. 157/162, que, como é sabido, delimitam o objecto do recurso, nos termos do estatuído nos artigos 684º/3 e 690º/1 do CPC, e que aqui se dão por inteiramente reproduzidas.

A recorrida não contra-alegou.

Pelas razões constantes das alegações da Fazenda Pública, que, no essencial, de subscrevem, entendemos que o recurso merece provimento.

O contrato de permuta é um contrato atípico, permitido pelo princípio da liberdade contratual, vertido no artigo 480º do Código Civil, sendo-lhe aplicáveis as disposições do contrato de compra e venda, com as necessárias adaptações, por força do estatuído no artigo 939º do Código Civil.

Como se refere no acórdão do Tribunal da Relação do Porto de 7 de Setembro de 2009, citado pela recorrente Fazenda Pública ((1) Proferido no recurso n.º 2813/08.6TBPRD-A.P1, disponível no sítio da Internet [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).) o contrato de permuta "...acaba por aglutinar os efeitos de dois recíprocos contratos de compra e venda em que o objecto mediato de um deles constitui, total ou parcialmente, a contrapartida económica em relação ao outro".

Como se diz no mesmo aresto "a permuta, tal como a compra e venda, tem carácter bilateral, oneroso e determina a alienação ou oneração de bens, ou seja, tem também carácter real".

Continuando a citar a acórdão referido "Exactamente nesse sentido, citando Galvão Telles, escreveram Pires de Lima e Antunes Varela, o seguinte «As disposições sobre compra e venda (...), devem alargara-se, em princípio, aos outros contratos onerosos de alienação ou oneração de bens, como a troca, a dação em pagamento, a hipoteca, etc. (...)» acrescentando que "...a compra e venda pela sua importância e riqueza de aspectos, foi tomada como modelo dos contratos onerosos alienatórios (...) razão pela qual, segundo aqueles mesmos autores, contratos como o de escambo ou troca deixaram de ser regulamentados, por ser inútil essa regulamentação, bastando, caso seja necessário, em função da sua específica natureza, adaptar as normas legais consignadas para a compra e venda. Tal como no contrato de compra e venda, o contrato de permuta é um contrato real *quoad effectum*, isto é, a transferência da propriedade ocorre por mero efeito do contrato, o que decorre expressamente dos artigos 408º, n.º 1, 879º, alínea a) e 939º do CC [...] Assim, dada a bilateralidade do contrato, caso as recíprocas prestações envolvidas no contrato de permuta tenham carácter simultâneo e se reportem a coisa determinada, o efeito translativo da propriedade ocorre no momento da celebração do contrato (n.º 1 do artigo 408º do CC).

Sendo o contrato de permuta em análise um contrato oneroso, por via do qual se operou a transmissão da propriedade dos imóveis está o mesmo previsto na norma de incidência do artigo 50º da TGIS, vigente à data do facto tributário.

Efectivamente, estamos perante uma cessão, ainda que simultânea, uma vez que a impugnante/recorrida cede o seu prédio urbano e recebe um outro prédio, cedido pela sociedade B....., LDA; trata-se, como se demonstrou, de uma cessão onerosa e a cessão foi efectuada por meio de escritura.

A sentença recorrida, a nosso ver, merece censura.

Termos em que deve ser dado provimento ao recurso, revogar-se a sentença recorrida na parte impugnada, mantendo-se na ordem na ordem jurídica a liquidação do Imposto de Selo.»

1.5. Corridos os vistos legais, cabe decidir.

#### **FUNDAMENTOS**

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

A) A Impugnante em 06/11/1997, outorgou escritura pública de permuta e empréstimo com hipoteca e fiança – cfr. fls. 26 a 37;

B) Da escritura referida em A, a Impugnante recebeu uma fracção autónoma, designada pela letra «C», segundo andar esquerdo do prédio urbano, em regime de propriedade horizontal, sito na zona ....., do Norte de Oeiras, na freguesia e Concelho de Oeiras, na Primeira Conservatória do Registo de Oeiras sob o n.º 3301 daquela freguesia, na altura omissa na respectiva matriz, mas pedida a sua inscrição, entregue pela Sociedade B....., Limitada a que foi atribuído o valor de 32.000.000\$00 – cfr. fls. 26 a 37;

C) Da escritura referida em A, a Impugnante deu em troca uma fracção designada pela letra «R», quinto andar esquerdo, do prédio urbano, em regime de propriedade horizontal, sito na Rua do ....., números ..... a ....., freguesia e Concelho de Oeiras, descrito na Primeira Conservatória do Registo de Oeiras sob o n.º 2520 daquela freguesia, e inscrito na respectiva matriz sob o artigo 2460, com o valor patrimonial correspondente à fracção, de 9.151.537\$00, mas tendo sido atribuído um valor de 18.000.000\$00 – cfr. fls. 26 a 37;

D) Da escritura referida em A, consta que para além da fracção letra «R», a Impugnante deu em dinheiro: 14.000.000\$00 - cfr. escritura de fls. 26 a 37;

E) Na escritura referida em A consta que a Impugnante "*confessa-se devedora ao BANCO, da importância de TRINTA E DOIS MILHÕES DE ESCUDOS, que neste acto dele recebem, a título de empréstimo, sendo a quantia de vinte e seis milhões de escudos, para aquisição de habitação própria*



*permanente, e a quantia de seis milhões de escudos, para a realização de obras na mesma habitação...*” – cfr. fls. 26 a 37;

F) A Impugnante pediu empréstimo bancário no valor de 32.000.000\$00, sendo 26.000.000\$00 para aquisição de habitação própria e 6.000.000\$00 para realização de obras – cfr. fls. 26 a 37;

G) Em 03/11/1997, a Impugnante declarou pretender pagar SISA pela *permuta* declarando o valor de 14.000.000\$00 – cfr. fls. 71 a 73;

H) Em 03/11/1997, a Impugnante solicitou o abatimento à SISA devida, da SISA paga pela aquisição do terreno aonde foi edificada a fracção «R», a que corresponde a permissão de 193, paga em 27/09/1995, através do conhecimento de SISA 533, na quantia total de 2.700.000\$00 – cfr. fls. 71;

I) A Comissão de Avaliação atribuiu, à fracção autónoma, designada pela letra «C», um valor de 27.828.000\$00 – cfr. fls. 75;

J) A Administração Fiscal considera em despacho de 18/10/2000 que: “*É do conhecimento deste Serviço de Finanças e é também do conhecimento comum, que no mercado de habitação da zona de Oeiras, designadamente nos locais onde se situam os imóveis permutados, os preços praticados por andares de quatro assoalhadas rondava os vinte e cinco milhões de escudos (para andares usados) e que pelas cinco assoalhadas, com arrecadação e garagem para três carros, eram pedidos pela firma B....., Limitada, mais de cinquenta milhões de escudos.*

*Assim, parece-nos que a quantia de vinte e seis milhões de escudos referida na escritura como destinada pela permutante para aquisição de habitação própria permanente é a que mais se aproxima da realidade.*

*Nos termos expostos, deve liquidar-se a sisa adicional tendo por base o valor de vinte e seis milhões de escudos indicados pela permutante como destinados à aquisição da habitação própria permanente*” – cfr. fls. 23 e 24;

K) Em 19/10/2000, a 1ª Repartição de Finanças do Concelho de Oeiras procedeu à liquidação adicional de SISA n.º 943, de 03/11/1997, da seguinte forma:

“*PERMUTA*

*Valor declarado: 14.000.000\$00*

*Valor segundo a avaliação: 26.000.000\$00*

*SISA ADICIONAL: 12.000.000\$00*

*26.000.000\$00 X 26% = 6.760.000\$00 – 4.749.000\$00 = 2.011.000\$00 = SISA devida*

*Art 39A: 2.700 000\$00 x 193%° = 521.100\$00 (total)*

*Se 27.828 000\$00 «=» 521.100\$00*

*26.000 000 «=» x*

*x= 486.869\$00*

*Sisa devida: 2.011.000\$00*

*Art. 39A: 486.869\$00*

*1.524.131\$00*

*IMPOSTO DE SELO*

*(ARTIGO 50° DA TABELA)*

*12.000.000\$00 x 8 = 96.000\$00*

*Total: 1.620.131\$00° - cfr. fls. 25;*

L) Em 04/12/2000, a Impugnante foi notificada da avaliação efectuada ao 2º andar Esquerdo, fracção autónoma designada pela letra «R», do prédio urbano sito Norte de Oeiras, Zona ....., lote ....., Oeiras, que adquiriu a «B....., Lda.» e ao qual foi atribuído pela competente Comissão de Avaliação o valor de 27.828.000\$00, e que deverá pagar SISA na quantia de 1.524.131\$00 e Imposto do Selo (artigo 50º da Tabela anexa ao Código de Imposto de Selo) na quantia de 96.000\$00 – cfr. fls. 93 a 95;

M) Em 28/03/2001, foram apresentados os presentes autos de impugnação – cfr. carimbo, a fls. 2.

3.1. Nos presentes autos foram impugnadas a liquidação da sisa n.º 943, de 3/11/1997, no montante de 1.524.131\$00 e a liquidação do Imposto de Selo de 96.000\$00.

A sentença recorrida julgou a impugnação improcedente na parte que respeita à liquidação da sisa e procedente na parte que respeita à liquidação do imposto de selo.

Para tanto, e quanto a esta última liquidação, a sentença considera o seguinte:

- A impugnante invocou a não incidência de Imposto de Selo, por não estar prevista a permuta, nos termos do art. 50º da Tabela do Imposto de Selo, no qual se dispõe que incide imposto de selo sobre a “*Compra e venda ou cessão onerosa de bens móveis ou imóveis, por auto ou termo judicial, por escrito particular ou por escritura ou instrumento notarial*”.

- A permuta não é um contrato de compra e venda e não é uma cessão onerosa (a permuta ou troca é um contrato no qual os contraentes trocam entre si coisas da sua propriedade, com equivalência de valores; e ocorrem ainda permutas quando para acerto de diferenças de valor, haja necessidade de compensação monetária). E a cessão onerosa de bens imóveis é uma transmissão de direitos sobre imóveis, mas não é a transferência de propriedade que caracteriza a permuta.

- Pelo que, o contrato de permuta não está previsto na norma de incidência que é o art. 50º da Tabela Geral do Imposto de Selo.

- E dado que as normas de incidência não permitem interpretação analógica ou extensiva, é ilegal a liquidação do imposto de selo, na permuta aqui em causa.

3.2. É do assim decidido que a Fazenda Pública discorda, sustentando que com a permuta foram transmitidos direitos sobre imóveis e, nomeadamente, verificou-se a transferência (não gratuita) do direito de propriedade devendo, nessa medida e contrariamente ao decidido na sentença, considerar-se que a cessão do imóvel transmitido foi onerosa. Aliás, a sentença também entendeu que o negócio em causa estava sujeito a sisa, e este é um imposto que incide sobre as transmissões a título oneroso do direito de propriedade (ou de figuras parcelares desse direito) sobre imóveis; e no art. 8º do CSisa explicita-se que a troca está sujeita a sisa, em virtude do disposto no art. 2º (na redacção do DL 223/82, de 7/6).

Não havendo dúvidas quanto à natureza onerosa da cessão da propriedade a que os autos respeitam, e quanto ao facto de a permuta se caracterizar pela transmissão da propriedade, terá de concluir-se que o entendimento vertido na sentença deverá ser afastado, por o contrato de permuta estar também previsto no art. 50º da Tabela Geral do Imposto de Selo.

A questão a decidir é, portanto, a de saber se sobre a invocada permuta incide o imposto de selo liquidado.

4.1. Relembre-se que estamos perante a outorga de uma escritura pública de permuta (e empréstimo com hipoteca e fiança), outorgada em 6/11/1997, ou seja, no âmbito da vigência do Regulamento do Imposto de Selo (aprovado pelo DL n.º 12700, de 20/11/1926) e da respectiva Tabela Geral.

Tendo a AT procedido à liquidação do imposto de selo, com fundamento no disposto no art. 50º dessa Tabela; de acordo com o qual (redacção do DL n.º 136/78, de 12/6) o imposto de selo incidia sobre a compra e venda ou cessão onerosa de bens móveis ou imóveis, por auto ou termo judicial, por escrito particular ou por escritura ou instrumento notarial, à taxa de 7,5ºº que, tratando-se de imóveis, incidirá sobre o valor calculado segundo as regras aplicáveis à liquidação da sisa.

E a sentença recorrida anulou tal liquidação, no entendimento de que o contrato de permuta não está previsto nessa norma de incidência que é o art. 50º da Tabela Geral do Imposto de Selo, sendo que as normas de incidência não permitem interpretação analógica ou extensiva.

Não corroboramos, porém, este entendimento da sentença.

4.2. Por um lado, embora as normas que definem os elementos essenciais dos impostos não possam ser objecto de aplicação analógica, por a tal se oporem os princípios constitucionais da tipicidade e legalidade tributária, podem ser objecto de interpretação extensiva, <sup>(1)</sup> sendo que, em termos de interpretação da lei, o próprio n.º 1 do art. 11º da LGT impõe que «*Na determinação do sentido das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam, são observadas as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis.*»

Por outro lado, o contrato de permuta, sem regulamentação específica na actual lei civil, é um contrato atípico permitido pelo princípio da liberdade contratual (art. 480º do CCivil), sendo-lhe aplicáveis as disposições do contrato de compra e venda, com as necessárias adaptações, por força do estatuído no art. 939º do mesmo CCivil. Trata-se, portanto, de um contrato que «*tal como a compra e venda, tem carácter bilateral, oneroso e determina a alienação ou oneração de bens, ou seja, tem também carácter real*», de um contrato que «*acaba por aglutinar os efeitos de dois recíprocos contratos de compra e venda em que o objecto mediato de um deles constitui, total ou parcialmente, a contrapartida económica em relação ao outro*».

E tratando-se de contrato oneroso (que cai na alçada do referido art. 939º do CCivil), fica sujeito ao regime jurídico de compra e venda se, na troca, alguma parte (preço) for dada em dinheiro (como no caso dos autos sucedeu).

Como, citando Galvão Teles, referem Pires de Lima e Antunes Varela <sup>(2)</sup> «*as disposições sobre compra e venda devem alargar-se, em princípio, aos outros contratos onerosos de alienação ou oneração de bens, como a troca, a dação em pagamento, a hipoteca, etc.*» sendo que «*... a compra e venda pela sua importância e riqueza de aspectos, foi tomada como modelo dos contratos onerosos alienatórios*» razão pela qual contratos como o de escambo ou troca deixaram de ser regulamentados, por ser inútil essa regulamentação, bastando, caso seja necessário, em função da sua específica natureza, adaptar as normas legais consignadas para a compra e venda, embora o seu efeito definidor consista na «*ausência de qualquer objecto monetário que no contrato desempenhe a função de meio de pagamento, isto é, na ausência de qualquer objecto que se possa qualificar como preço*». <sup>(3)</sup>

E tal como o contrato de compra e venda, o contrato de permuta é um contrato real quoad effectum: a transferência da propriedade ocorre por mero efeito do contrato (arts. 408º, n.º 1, 879º, alínea a) e 939º do CCivil; cfr. também o ac. do STJ, de 5/7/2007, rec. n.º 07B2009).

Assim, sendo o contrato de permuta em análise um contrato oneroso, por via do qual se operou a transmissão da propriedade dos imóveis, sempre seria de concluir que está previsto na norma de

incidência do art. 50º da TGIS, então vigente (na redacção do art. 33º da Lei n.º 52-C/96, de 27/12) e anexa ao Regulamento do Imposto do Selo. Efectivamente, como sustentam o MP e a recorrente, estamos perante uma cessão (ainda que simultânea, uma vez que a recorrida cede o seu prédio urbano e recebe um outro prédio - cedido pela sociedade B....., Lda.), onerosa, efectuada por meio de escritura pública e, portanto, sujeita a imposto de selo de acordo com a previsão do art. 50º da Tabela.

E com ou sem dinheiro para igualar os valores ou bens trocados, haverá sempre de liquidar-se imposto de selo, a não ser que sejam iguais os valores declarados e os da matriz, pois que, nesse caso, não haverá matéria colectável nem para o imposto de sisa nem para o imposto de selo. <sup>(4)</sup>

Como (embora relativamente ao Código de Seabra) apontava Vítor Faveiro, <sup>(5)</sup> apesar de a «*característica fundamental da compra e venda consistir no facto de a contraprestação ser constituída por um preço em dinheiro, nada impede que os contraentes estipulem a cessão definitiva de um para o outro, do direito sobre uma coisa, a troca de uma contraprestação constituída não em dinheiro mas sim em serviços, géneros, alfaias, ou outros valores por vezes susceptíveis de maior estima que o próprio dinheiro*» e em tais casos, «*há amplamente uma cessão de bens, cessão que é onerosa, visto lhe corresponder uma contrapartida em valores jurídicos. Consequentemente, a expressão “cessão onerosa de bens” abrange genericamente toda a espécie de cessão, incluindo a compra e venda e incluindo a cessão onerosa de créditos ou qualquer outra prevista especialmente na lei civil ou comercial.*»

Eis porque «*o alcance da tributação do artigo 50º da Tabela é maior do que inicialmente parece, pois incide sobre todo e qualquer acto em que haja cessão onerosa de bens mobiliários ou imobiliários (Não há que distinguir, como faz a tabela, entre bens e direitos pois nos termos dos artigos 375º e seguintes e designadamente do artigo 377º os direitos estão incluídos na designação legal de coisas ou de bens. Mas a distinção da tabela também é meramente gramatical) desde que se verifiquem as legais condições de forma.*»

Veja-se, aliás, que, relativamente ao actual Código do Imposto de Selo (aprovado pela Lei n.º 150/99, de 11/9) as permutas ou trocas de bens imóveis se configuram como aquisições onerosas, sujeitas, por conseguinte, ao selo da Verba n.º 1 da respectiva Tabela Geral e sendo a matéria colectável também determinada nos termos do CSisa (enquanto o mesmo esteve em vigor e por força do direito transitório constante do n.º 4 do art. 3º da citada Lei n.º 150/99). Ou seja, deixou de estar prevista, de forma especial, a tributação do contrato de permuta, remetendo-se apenas para a mencionada regra geral da Verba 1 da Tabela.

E acresce, ainda, como alega a recorrente, que uma vez a sentença recorrida concluiu que o negócio em questão estava sujeito a sisa (imposto que incide sobre as transmissões a título oneroso do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito – cfr. art. 2º do CSisa), também deveria, consequentemente, chegar à conclusão de que estamos em presença de um contrato de cessão de direitos sobre o imóvel, a título oneroso.

De todo o modo, além da norma geral de incidência (constante do art. 50º da Tabela), sempre a sujeição ao imposto decorrerá da própria norma especial constante do art. 167º da mesma Tabela, que contempla, igualmente, o cálculo do valor sobre que incide a respectiva taxa, aliás, de forma idêntica à que consta do referido art. 50º da Tabela, sendo que, no caso, a liquidação foi efectuada apenas com base na matéria tributável correspondente à diferença entre valores patrimoniais (que serviu de base à liquidação da sisa), como determinam quer o art. 50º, quer o art. 167º da Tabela.

Neste contexto, a sentença recorrida enferma, portanto, do erro de julgamento que lhe é imputado pela recorrente, impondo-se a sua revogação (na parte em que vem impugnada) e a consequente manutenção da questionada liquidação do Imposto de Selo na ordem jurídica.

#### **DECISÃO**

Nestes termos acorda-se em, dando provimento ao recurso, revogar a sentença, na parte em que vem recorrida e, consequentemente, julgar improcedente a impugnação da sindicada liquidação do imposto de selo.

Custas pela recorrida, apenas em 1ª instância, dado que não contra-alegou no recurso.

Lisboa, 6 de Março de 2013. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Ascensão Lopes* — *Fernanda Maçãs*.

<sup>(1)</sup> Cfr. Cardoso da Costa, Curso de Direito Fiscal, 2ª ed. actualizada, Almedina, 1972, p. 208; bem como o ac. do STA, de 15/12/93, rec. n.º 16105, Ap. DR, de 20/5/96, p. 4457.

<sup>(2)</sup> Código Civil Anotado, Vol. II, 4ª ed., Coimbra Editora, 1997, anotações ao art. 939º, pp. 235/236.

<sup>(3)</sup> Carlos Ferreira de Almeida, Contratos II, Conteúdo, Contratos de Troca, Almedina, Coimbra, 2007, p. 132.

<sup>(4)</sup> Cfr. Mouteira Guerreiro e Assis Ferreira, Imposto do Selo (Regulamento e Tabela), Atlântida Editora, Coimbra, 1973, 5ª ed., notas ao art. 167º da Tabela, p. 464.

<sup>(5)</sup> Manual do Imposto do Selo, Coimbra Editora, 1945, pp. 357 e 358.

**Acórdão de 6 de Março de 2013.****Assunto:**

*Juros indemnizatórios. Termo final.*

**Sumário:**

- I — O manifesto lapso que possa ocorrer na sentença é passível de rectificação, desde que esta seja solicitada ao tribunal que proferiu a decisão ou decorra de iniciativa desse tribunal, até ao momento da subida do recurso que dela venha a ser interposto. Nesta matéria, o tribunal de recurso apenas pode apreciar questão que lhe seja colocada sobre a posição assumida pelo tribunal recorrido quanto a rectificação anteriormente neste suscitada.*
- II — A exigência de fundamentação das decisões judiciais encontra previsão no artigo 158.º do Código de Processo Civil, constituindo, aliás, imperativo constitucional que decorre do n.º 1 do artigo 205.º da Constituição da República Portuguesa. Todavia, a nulidade da sentença por falta de fundamentação só ocorre quando se verifica falta absoluta de fundamentação, e não quando a fundamentação enunciada é insuficiente, medíocre, contraditória ou errada.*
- III — Para que a fundamentação de direito de um acto tributário se considere suficiente não é sempre necessária a indicação dos preceitos legais aplicáveis, bastando a referência aos princípios pertinentes, ao regime jurídico ou a um quadro legal bem determinado, devendo considerar-se o acto fundamentado de direito quando ele se insira num quadro jurídico-normativo perfeitamente cognoscível.*
- IV — Ao disciplinar, no artigo 96.º do CIRC, apenas a matéria referente ao termo inicial da contagem de juros indemnizatórios, o legislador pretendeu que o respectivo termo final ficasse na alçada do regime geral constante da legislação tributária e, por conseguinte, que lhe fosse aplicado o disposto na Lei Geral Tributária e na parte final do n.º 3 do art. 61º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.*

Processo n.º 828/12-30.

Recorrente: Ministério das Finanças.

Recorrido: A....., SA.

Relatora: Exm<sup>a</sup>. Sr<sup>a</sup>. Cons<sup>a</sup>. Dr<sup>a</sup>. Dulce Neto.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

**1.** O MINISTÉRIO DAS FINANÇAS interpôs o presente recurso jurisdicional da decisão proferida pelo Tribunal Tributário de Lisboa, de parcial procedência da acção para reconhecimento do direito ao pagamento de juros indemnizatórios, no montante de € 62.498,84, instaurada por A....., S.A., restringindo o recurso ao segmento decisório que fixou o termo final do prazo de contagem de juros indemnizatórios na data de emissão do cheque de reembolso do imposto.

Terminou a sua alegação enunciando as seguintes conclusões:

A) Decidiu-se no douto aresto que o termo final do prazo de contagem dos juros indemnizatórios é o dia da emissão do cheque.

B) Determinou-se, em consequência, que cumpria à Administração proceder ao pagamento de juros indemnizatórios “desde o dia 05/03/2004 (como vimos o dia da emissão da nota de crédito) ao dia de emissão do cheque através do qual foi efectuado o reembolso de IRC” (parêntesis nosso).

C) O presente recurso jurisdicional tem por objecto a douta sentença nessa parte em que decidiui serem devidos juros indemnizatórios até à data da emissão do cheque de reembolso do imposto.

D) O douto aresto padece de nulidade, nos termos da alínea b) do nº1 do artigo 668º do CPC, por não especificação dos fundamentos de direito que justificam a decisão.

E) Isso porque a douta sentença recorrida não refere qual o fundamento legal para decidir que o termo final do prazo de contagem dos juros indemnizatórios é o dia da emissão do cheque.

F) Desconhecendo, assim, a Administração qual a norma que serve de base legal à escolha do dia da emissão do cheque como data elegível para este efeito.

G) A douta sentença padece, também, de erro em matéria de direito.

H) O artigo 43º da LGT indica as situações em que são devidos juros indemnizatórios, aí se incluindo a situação em que não é “cumprido o prazo legal de restituição oficiosa dos tributos”.

I) O artigo 61º do CPPT, por seu turno, determina a forma como os juros indemnizatórios se devem contabilizar.

J) No caso de ser devido reembolso do IRC por “excesso” dos pagamentos por conta, o termo inicial da contagem dos juros indemnizatórios por atraso na restituição oficiosa do imposto tinha de ser encontrado por conjugação do disposto nos números 3 e 6 do artigo 96º do Código do IRC (fim do terceiro mês imediato ao da apresentação da declaração), com os números 1 e 3 do artigo 61º do CPPT.

K) Já o termo final da contagem dos juros indemnizatórios é — apenas e só — regulado na 2ª parte do n.º 3 do artigo 61º do CPPT, que o define como sendo o da emissão da nota de crédito.

L) Ora, por determinação do n.º 1 da mesma norma, esta aplica-se quer às situações em que há uma decisão (da Administração ou do Tribunal) da qual decorre o direito a juros, quer àquelas em que esse direito resulta de ter sido ultrapassado o termo do prazo legal de restituição oficiosa do tributo.

M) Assim sendo, a definição do termo final da contagem de juros efectuada na 2ª parte do n.º 3 do artigo 61º do CPPT tem de ser considerada para todos os juros regulados na norma.

N) Pelo que os juros indemnizatórios ora em causa são devidos até à emissão da nota de crédito.

O) E, com todo o respeito por opinião diversa, não se pode entender de outro modo, pois a ratio legis deste regime legal encontra-se no facto de ser na nota de crédito que se fixa o montante a pagar ao contribuinte (de seguida, apenas têm lugar procedimentos de execução daquela nota de crédito, designadamente as diligências de emissão (informática/automática) do cheque e do respectivo envio pelo correio).

P) Ao assim não entender, a douta sentença recorrida apresenta-se ilegal, por desconforme aos preceitos acima referenciados e, em consequência, não merece ser confirmada.

Termos em que, com o mui douto suprimimento de V. Ex.ªs. deverá ser considerado procedente o recurso e, em consequência, deverá ser revogada a douta sentença na parte recorrida, ou seja, na parte em que decidiu serem devidos juros indemnizatórios até à data da emissão do cheque de reembolso do imposto. Assim será feita por V. Ex.ªs. a costumada Justiça.

**1.2.** A Recorrida apresentou contra-alegações, que concluiu da seguinte forma:

A. No Tribunal a quo discutia-se o direito da então Impugnante receber juros indemnizatórios por a Administração fiscal ter excedido por 18 dias o prazo legal de restituição oficiosa do IRC relativo ao exercício de 2002.

B. Na fundamentação de direito da sentença, o Tribunal a quo reconheceu o direito a juros indemnizatórios por atraso na restituição oficiosa do tributo, “desde o termo do prazo para o reembolso, até à expedição do cheque para reembolso”.

C. No dispositivo da sentença recorrida, a Mmª Juiz a quo reconhece o direito a juros indemnizatórios, não desde o termo do prazo para reembolso - dia 29 de Fevereiro de 2004 - mas desde o dia 5 de Março de 2004 (data em que alegadamente foi emitida a nota de crédito) até ao dia da emissão do cheque através do qual foi efectuada o reembolso.

D. Trata-se de um manifesto lapsus que deve ser relevado, pois é facilmente perceptível da fundamentação da sentença que a Mmª Juiz a quo queria referir-se não à data de 5 de Março de 2004, mas sim à data de 29 de Fevereiro de 2004, data do termo do prazo para reembolso.

E. A Administração Tributária e Aduaneira insurge-se no presente recurso contra o dies ad quem de contagem dos juros indemnizatórios por entender que esse dia termina não na data da emissão do cheque, como decidiu a sentença recorrida, mas na data da emissão da nota de crédito, por aplicação do disposto no artigo 61º, n.º 3, do CPPT (na numeração em vigor à data dos factos).

F. Daí a Administração fiscal entender que a sentença recorrida deve ser anulada por erro em matéria de direito por ter interpretado erradamente o disposto na norma supra referida e por nulidade uma vez que não especifica os fundamentos de direito que justificaram a decisão de considerar o termo do prazo de cômputo dos juros indemnizatórios o dia da emissão do cheque de reembolso do imposto.

G. O artigo 61º, n.º 3, do CPPT (actualmente inserido com o mesmo conteúdo no número 5) dispunha que “Os juros serão contados desde a data do pagamento do imposto indevido até à data da emissão da respectiva nota de crédito”.

H. Ora, in claris non fit interpretation. Esta norma que regula sobre o dies a quo e o dies ad quem da contagem dos juros aplica-se aos casos de pagamento indevido de imposto.

I. Os casos de pagamentos por conta e retenções na fonte superiores à responsabilidade final devida — que são os casos que dão lugar à restituição oficiosa dos impostos sobre o rendimento — não vêm regulados no artigo 61º, n.º 3, do CPPT, uma vez que esses pagamentos e retenções são legalmente devidos.

J. De outra forma, i.e. se se considerasse que os casos de restituição oficiosa dos tributos vinham também regulados no artigo 61º, n.º 3, do CPPT, então o dies a quo de contagem dos juros seria o dia em que foi efectuada um pagamento por conta ou uma retenção na fonte na qual foi ultrapassada a responsabilidade final de imposto do contribuinte.

K. Para os casos de restituição oficiosa dos tributos existe norma expressa, nomeadamente o artigo 96º do CIRC (104º na numeração actual) que versa directamente sobre o assunto e estabelece que caso o reembolso do imposto não seja efectuado até ao fim do 3º mês seguinte ao da autoliquidação, acrescem juros indemnizatórios, pelo que é essa norma aplicável na determinação do dies a quo de contagem dos juros.

L. Todavia, nenhuma regra vem consagrada na legislação fiscal para a determinação do dies ad quem de contagem dos juros nestas situações, como bem apontou a Mmª Juiz a quo (e ao contrário do que sucedia na vigência da legislação anterior — cfr. artigo 24º, n.º 3, do CPT).

M. Pelo que andou bem a Mmª Juiz a quo quando fundamentou que “é certo que o n.º 3 do artigo supra citado refere expressamente a emissão da nota de crédito, conforme defende a entidade demandada, porém, da letra daquele texto normativo se retira que o âmbito de aplicação objectiva da norma não é o de falta de restituição oficiosa do tributo, mas sim o pagamento do imposto indevido. Ora, se esta disposição fosse interpretada no sentido de se aplicar à falta de restituição oficiosa de tributos, então ter-se-ia também de retirar a consequência quanto ao momento inicial, que ainda assim seria desde a data do pagamento do imposto indevido”. (p. 5 da sentença)

N. E conclui: “tanto basta, para afastar a aplicação do n.º 3 do artigo 61.º do CPPT, ao caso dos autos”.

O. Pelo que fica assim afastado o erro de direito apontado pela Recorrente à sentença recorrida,

P. E demonstrado o acerto da decisão recorrida que na ausência de uma norma legal criou uma norma para o caso concreto.

Q. Com efeito, sendo o direito a juros indemnizatórios uma emanação do direito à indemnização por responsabilidade civil extracontratual do Estado consagrado no artigo 22º da Constituição que é unanimemente considerado pela doutrina e pela jurisprudência como um direito análogo aos «direitos, liberdades e garantias», na ausência de norma expressa, o juiz criou a norma do caso, como lhe é expressamente permitido pela aplicação dos artigos 17º e 18º, n.º 1, da Constituição, normas de aplicação directa e imediata aos direitos análogos aos «direitos, liberdades e garantias».

R. Norma do caso concreto essa que se alicerçou no fundamento jurídico dos juros indemnizatórios, i.e. o direito a ser indemnizado pela indisponibilidade do tributo até à data em que cessou essa indisponibilidade (e não meramente até à data da emissão de uma suposta nota de crédito interna que nem sequer é notificada ao contribuinte).

S. Aliás, nos termos da Lei e do Direito (cfr. nomeadamente os artigos 13º da CRP, 5º e 40º, n.º 4, da LGT, 262º, n.º 2, do CPPT e 785º do CC), a existir erro da decisão recorrida foi apenas em não ter reconhecido que o montante que foi officiosamente restituído com 18 dias de atraso deveria ter sido imputado primeiramente aos juros indemnizatórios legalmente devidos e que, sobre o remanescente de imposto ainda não restituído, continuariam a vencer-se juros até efectivo e integral pagamento.

Nestes termos e nos melhores de direito que V. Exas. por certo suprirão não pode deixar de ser negado provimento aos fundamentos de recurso apresentados pela Recorrente, pois só assim se fará a costumada e sempre reclamada Justiça!

**1.3.** O Exmo. Procurador-Geral-Adjunto emitiu douto parecer no sentido de que devia ser concedido provimento ao recurso, advogando que, embora não padeça de nulidade por falta de fundamentação de direito, a sentença recorrida deve ser revogada na parte que se refere ao período de contagem de juros indemnizatórios e substituída por acórdão que declare serem tais juros devidos desde o termo do prazo para reembolso (29/02/2004) até à data da emissão da nota de crédito (5/03/2004), argumentando que a tese acolhida na sentença não pode ser sufragada pelo seguinte:

«a) *recusa sem argumentação convincente do regime geral constante do art. 61º n.º 3 CPPT, aplicável ao caso de incumprimento do prazo legal de restituição oficiosa dos tributos, segundo doutrina qualificada (Jorge Lopes de Sousa Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado 5ª edição 2006 Vol. I p. 83).*

b) *é de difícil execução prática, na medida em que não supera o obstáculo da inevitável dilação temporal (medida em dias) entre a data da emissão da nota de crédito e a data do envio do cheque ou da transferência para a conta bancária do beneficiário, operações materiais realizadas por serviços distintos da administração tributária.»*

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

**2.** Na sentença recorrida julgou-se como provada a seguinte matéria de facto:

a) A 28/11/2003 foi entregue declaração de substituição Modelo 22, de IRC, da ora impugnante, relativa ao exercício de 2002 (cfr. comprovativo de entrega de Declaração Modelo 22 de IRC, documento n.º 3 junto pelo impugnante, a fls. 35 dos autos);

b) A 18/12/2003 foi efectuada a liquidação n.º 26103866900, resultando num total a reembolsar de € 31.683.440,24 (cfr. cópia de nota de liquidação, a fls. 37 dos autos);

c) A 05/03/2004 foi decidido o reembolso € 31.683.440,24 a favor da autora (cfr. documento, página 3 do Processo Administrativo Tributário, e informação constante da invólucro-mensagem, através da qual foi enviado cheque, documento n.º 1 junto pelo impugnante, a fls. 33 dos autos);

d) Entre o dia 10 e dia 20 foi emitido o cheque n.º 6617155204, no valor de € 31.683.440,24 a favor da autora (cfr. cópia cheque, documento n.º 1 junto pelo impugnante, a fls. 33 dos autos);

e) A 18/03/2004 foi recebido, pela impugnante, o cheque n.º 6617155204, do Tesouro, com o valor € 31.683.440,24 (cfr. cópia cheque, documento n.º 1 junto pelo impugnante, a fls. 33 dos autos);

f) A 07/04/2009 foi promovida a liquidação manual de juros indemnizatórios, referentes ao período de 29/02/2004 a 05/03/2004, sobre a quantia € 31.683.440,24 (cfr. ofício enviado por fax, a 07/05/2009, do Contencioso de IR, para a Direcção de Serviços Jurídicos e do Contencioso de DGCI, a fls. não numeradas do PAT);

g) A 09/05/2009 os juros indemnizatórios, a que se refere a alínea anterior, no valor de € 20.832,95, foram aplicados, na compensação de dívida em cobrança coerciva, pelo processo de execução fiscal n.º 3247200901014072 (cfr. ofício enviado por fax, a 20/05/2009, do Contencioso de IR, para a Direcção de Serviços Jurídicos e do Contencioso de DGCI, a fls. não numeradas do PAT);

**3.** A presente acção para o reconhecimento do direito ao pagamento de juros indemnizatórios e moratórios foi instaurada pela sociedade A....., S.A., com fundamento em atraso da Administração Tributária na devolução do IRC que pagou em excesso face aos termos da declaração de substituição relativa à consolidação de contas do exercício de 2002, que entregou em 28/11/2003, acção onde solicitou que lhe fosse reconhecido o direito a juros indemnizatórios contados desde **29/2/2004** (art. 96º do CIRC) até **18/3/2004** (data da devolução do imposto), no montante de € 62.498,84, bem como o direito a juros moratórios, vencidos e vincendos, contados sobre a referida quantia e até efectivo pagamento, desta forma se insurgindo contra o facto de a Administração só lhe ter pago juros indemnizatórios referentes ao período de **29/02/2004 a 05/03/2004**.

A sentença recorrida julgou a acção parcialmente procedente, reconhecendo o direito da Autora a ser paga dos peticionados juros indemnizatórios, contados desde 5/03/2004 até à data da expedição do cheque referente ao reembolso.

Todavia, a Recorrida dá conta, nos pontos A., B., C. e D., das conclusões das suas contra-alegações, de que a sentença recorrida, na sua parte dispositiva, terá incorrido em manifesto lapso ao determinar que os juros indemnizatórios em causa são devidos desde 5/3/2004 e não, como decorre da respectiva fundamentação, desde 29/2/2004, instando para que tal lapso seja corrigido e relevado por este Tribunal de recurso.

Determina o art. 666º do CPC, no seu n.º 1, que, «*Proferida a sentença, fica imediatamente esgotado o poder jurisdicional do juiz quanto à matéria da causa*», estabelecendo o seu n.º 2 que, «*É lícito, porém, ao juiz rectificar erros materiais, suprir nulidades, esclarecer dúvidas existentes na sentença e reformá-la nos termos dos artigos seguintes*». Assim, sob a epígrafe «*Rectificação de erros materiais*», o art. 667º do CPC prevê, no seu n.º 1, que «*Se a sentença omitir o nome das partes, for omissa quanto a custas, ou contiver erros de escrita ou de cálculo ou quaisquer inexactidões devidas a outra omissão ou lapso manifesto, pode ser corrigida por simples despacho, a requerimento de qualquer das partes ou por iniciativa do juiz*», disciplinando, no seu n.º 2, que «*Em caso de recurso, a rectificação só pode ter lugar antes de ele subir, podendo as partes alegar perante o tribunal superior o que entendam de seu direito no tocante à rectificação*».

Significa isto que o eventual erro material da sentença é passível de rectificação, desde que esta seja solicitada ao tribunal que proferiu essa decisão, ou decorra de iniciativa desse tribunal, até ao momento da subida do recurso que dela venha a ser interposto <sup>(1)</sup> E o tribunal de recurso apenas pode apreciar questão que lhe seja colocada sobre a posição assumida pelo tribunal recorrido quanto a rectificação que neste tenha sido suscitada.

No caso vertente, a Recorrida invoca nas contra-alegações de recurso a existência de um lapso/erro de escrita na parte dispositiva da sentença, sem que haja, contudo, pedido a sua rectificação ao tribunal recorrido antes da subida do recurso.

Ora, não se podendo embora rectificar a sentença nos termos do art. 667º, n.º 2, do CPC, nada obstará a que este tribunal de recurso “relevasse”, conforme peticionado, o dito lapso caso este configurasse erro ostensivo, nos termos do art. 249º do Código Civil. <sup>(2)</sup>

Não se vê, todavia, que ocorra tal lapso na sentença recorrida.

Isto porque a Administração já pagou à Autora os juros indemnizatórios referentes ao período de **29/02/2004 a 05/03/2004** [quantia liquidado em 7/4/2009, conforme alínea f) do probatório, e objecto de compensação operada em 9/5/2009, conforme alínea g) do probatório], subsistindo em litígio apenas os juros que seriam devidos a partir de 5/03/2005. Razão por que, na decisão de procedência da acção só havia que determinar o pagamento de juros desde 5/3/2004, e não desde 29/2/2004.

Como se deixou dito na sentença, «*Dúvidas assim não restam, em conformidade com a posição assumida por ambas as partes, que a AT tinha até ao dia 29/02/2004 para efectuar a respectiva res-*

tuição de imposto, atenta a data de envio da declaração [aliena a) dos factos assentes], sendo que não o fazendo passava desde esse momento a ser devedora de juros indemnizatórios, até ao efectivo reembolso», concluindo-se que, «Pelo exposto, cumpre reconhecer o direito da autora ao pagamento de juros indemnizatórios, à taxa legal em vigor no período em questão, 4% de acordo com a Portaria n.º 91/2003, ex vi artigo 43º, n.º 4, e artigo 35º, n.º 10, ambos da LGT, desde o termo do prazo de reembolso até ao dia de emissão do cheque que o efectivou.

Sendo que, resulta provado, os juros indemnizatórios contados desde o termo do prazo para o reembolso, até ao dia 05/03/2004, foram já reconhecidos pela Entidade Demandada, que os aplicou na compensação de uma dívida em execução fiscal, reconhece-se o direito da autora ao pagamento de juros indemnizatórios, até ao dia da emissão do cheque através do qual foi efectuado o reembolso devido.». Daí que, na parte dispositiva da sentença, se reconheça «(...) o direito da autora ao pagamento de juros indemnizatórios desde o dia 05/03/2004(...)».

Termos em que não pode proceder a questão suscitada pela Recorrida.

**3.1.** Vem o presente recurso interposto do segmento da sentença que fixou o termo final do prazo de contagem de juros indemnizatórios na data da emissão do cheque para devolução do montante de imposto entregue em excesso, reconhecendo o direito da A. a receber esses juros com referência ao período compreendido entre as datas das emissões da nota de crédito e do respectivo cheque, respectivamente em 5/3/2004 e em 18/3/2004. E as questões que nele se colocam são as de saber se a sentença é nula por vício de falta de fundamentação em matéria de direito no que se refere ao termo do prazo de contagem dos juros, por não indicar a norma legal que sustenta a decisão, e se padece de erro de julgamento de direito, por incorrecta interpretação do artigo 61º, n.º 3, do CIRC, ao decidir que esta disposição legal é inaplicável *in casu*.

### **3.2. DA NULIDADE DA SENTENÇA.**

No entender do Recorrente a sentença recorrida, não indicando a norma legal que permite radicar o termo final do prazo da contagem de juros indemnizatórios na data da emissão do cheque referente à devolução do montante de imposto entregue em excesso, carece de fundamentação de direito, padecendo, por conseguinte, da nulidade a que se refere o art. 668º, n.º 1, alínea b), do CPC.

Vejamos.

A exigência de fundamentação das decisões judiciais encontra previsão no artigo 158º do Código de Processo Civil, constituindo, aliás, imperativo constitucional que decorre do n.º 1 do art. 205º da Constituição da República Portuguesa, nos termos do qual «*As decisões dos tribunais que não sejam de mero expediente são fundamentadas na forma prevista na lei*». É, aliás, nesse contexto, que o artigo 125º do CPPT e o análogo artigo 668º, n.º 1, alínea b), do CPC, estipulam que é nula a sentença quando falte a especificação dos fundamentos de facto e de direito da decisão, preceitos que são aplicáveis a quaisquer outras decisões judiciais por força do estipulado no n.º 3 do art. 666º, do CPC.

Esta especificação dos fundamentos da decisão judicial refere-se à sua motivação ou fundamentação no plano factual e jurídico, cumprindo, uma dupla função: por um lado, impõe necessariamente ao juiz um momento de controlo crítico da lógica e da bondade da decisão; por outro, permite, pela via do recurso, o reexame da decisão por ele tomada.

Todavia, como vem entendendo uniformemente a doutrina<sup>(3)</sup> e a jurisprudência<sup>(4)</sup>, a nulidade prevista art. 668º, n.º 1, alínea b), do CPC, só ocorre quando se verifica falta absoluta de fundamentação, e não quando a fundamentação enunciada é insuficiente, medíocre, contraditória ou errada.

De resto, em relação à fundamentação de direito, a jurisprudência deste Supremo Tribunal<sup>(5)</sup> tem decidido que, para que a mesma se considere suficiente, não é sempre necessária a indicação dos preceitos legais aplicáveis, bastando a referência aos princípios pertinentes, ao regime jurídico ou a um quadro legal bem determinado, devendo considerar-se o acto fundamentado de direito quando ele se insira num quadro jurídico-normativo perfeitamente cognoscível.

Ora, na sentença recorrida explicita-se que, «(...) estando em causa uma indemnização, aquela corresponderá ao período em que ocorreu o dano, a ilicitude e a culpa, isto é, entre o período desde o fim do prazo para o reembolso, até à data em que aquela falta de reembolso já não seja culposa por parte da Administração Tributária» e, entendendo, pelos motivos que expõe, que o art. 61º, n.º 3, do CPPT não é aplicável em caso de restituição oficiosa de imposto, conclui, em clara aplicação dos princípios gerais da responsabilidade civil, que «(...) os juros indemnizatórios são devidos (...) desde o termo do prazo para o reembolso, até à expedição do cheque para reembolso, ou até à data de extinção da obrigação (...)».

Neste enquadramento, a sentença contém claramente a motivação que levou o julgador a proferir a decisão. Se, eventualmente, essa motivação é desacertada, estar-se-á perante erro de julgamento e não ante nulidade da sentença por falta de fundamentação.

Razão por que não se verifica a invocada nulidade.

### **3.3. DO ERRO DE JULGAMENTO**

Propugnando a aplicação do disposto no artigo 61º, n.º 3, do CPPT na fixação do termo final do prazo de contagem de juros indemnizatórios, ou seja, na data da emissão da nota de crédito



referente ao imposto entregue em excesso, o Recorrente imputa à sentença o vício de erro de julgamento de direito, pondo, assim, em crise o segmento da sentença que, afastando a aplicação do referido preceito legal, fixou tal termo na data da emissão do cheque para devolução do montante do dito imposto.

Segundo o entendimento vertido na sentença, «*Os juros indemnizatórios são devidos em virtude de estar em causa o instituto da responsabilidade civil extracontratual (facto ilícito, culpa, dano, e nexa de causalidade entre o facto e o dano), sendo que, no caso, se encontra preenchido o pressuposto da conduta ilícita e culposa, com o incumprimento do prazo para reembolso, e se presume o nexa de causalidade e o dano - os juros - uma vez que está em causa uma obrigação pecuniária.*

*Assim sendo, e estando em causa uma indemnização, aquela corresponderá ao período em que ocorreu o dano, a ilicitude e a culpa, isto é, entre o período desde o fim do prazo para o reembolso, até à data em que aquela falta de reembolso já não seja culposa por parte da Administração Tributária.*

*É certo que o n.º 3 do artigo supra citado refere expressamente a emissão da nota de crédito, conforme defende a Entidade Demandada, porém, da letra daquele texto normativo retira-se que o âmbito de aplicação objectiva da norma não é o de falta de restituição oficiosa do tributo, mas sim o pagamento do imposto indevido. Ora, se esta disposição fosse interpretada no sentido de se aplicar à falta de restituição oficiosa de tributos, então ter-se-ia também de retirar a consequência quanto ao momento inicial, que assim seria desde a data do pagamento do imposto indevido.*

*Tanto basta, para afastar a aplicação do n.º 3 do artigo 61º do CPPT, ao caso dos autos.»*

Atentos os termos em que se configura o dissídio, importa, então, apurar da aplicabilidade do art. 61º, n.º 3, *in fine*, do CPPT ao caso dos juros indemnizatórios devidos por atraso na devolução oficiosa de imposto.

Vejamos.

Sobre a obrigação de pagamento de juros indemnizatórios, escreve JORGE LOPES DE SOUSA, *in* “Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado”, 5ª ed., vol. I, anotação 2 ao art. 61º, pág. 470: «*Os juros indemnizatórios vencem-se a favor do contribuinte, destinando-se a compensá-lo do prejuízo provocado por um pagamento indevido de uma prestação tributária art. - 43º da LGT).*

*Neste mesmo artigo prevê-se que sejam pagos juros indemnizatórios nos seguintes casos:*

- quando, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, se determine que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento de tributo em montante superior ao legalmente devido;
- quando não seja cumprido o caso legal de restituição oficiosa de tributos;
- em caso de anulação de acto tributário por iniciativa da Administração Tributária, a partir do 30º dia posterior à decisão, sem que tenha sido processada nota de crédito;
- quando a revisão do acto tributário por iniciativa do contribuinte se efectuar mais de um ano após o pedido, se o atraso for imputável à Administração Tributária.»

Com efeito, o art. 43º da LGT, sob a epígrafe «*Pagamento indevido da prestação tributária*», determina o seguinte:

*«1. São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.*

*2. Considera-se também haver erro imputável aos serviços nos casos em que, apesar de a liquidação ser efectuada com base na declaração do contribuinte, este ter seguido, no seu preenchimento, as orientações genéricas da administração tributária, devidamente publicadas.*

*3. São também devidos juros indemnizatórios nas seguintes circunstâncias:*

- a) Quando não seja cumprido o prazo legal de restituição oficiosa dos tributos;
- b) Em caso de anulação do acto tributário por iniciativa da administração tributária, a partir do 30º dia posterior à decisão, sem que tenha sido processada a nota de crédito;
- c) Quando a revisão do acto tributário por iniciativa do contribuinte se efectuar mais de um ano após o pedido deste, salvo se o atraso não for imputável à administração tributária.

*4. A taxa de juros indemnizatórios é igual à taxa dos juros compensatórios.».*

Já o art. 61º do CPPT fixa o modo de cálculo dos juros indemnizatórios, prescrevendo o seguinte:

1- Os juros indemnizatórios serão liquidados e pagos no prazo de 90 dias contados a partir da decisão que reconheceu o respectivo direito ou do dia seguinte ao termo do prazo legal de restituição oficiosa do tributo.

2- Se a decisão que reconheceu o direito a juros indemnizatórios for judicial, o prazo de pagamento conta-se a partir do início do prazo da sua execução espontânea.

3- Os juros serão contados desde a data do pagamento do imposto indevido até à data da emissão da respectiva nota de crédito.

4- Os juros indemnizatórios poderão ser reclamados ou impugnados autonomamente caso o pagamento do tributo seja efectuado após o termo dos prazos gerais de reclamação ou impugnação.».

No caso vertente, a divergência que deu causa ao recurso decorre da interpretação do n.º 3 do art. 61º do CPPT, no que tange ao termo final da contagem dos juros indemnizatórios devidos à Autora por força do que dispõe, genericamente, o art. 43º, n.º 3, alínea a), da LGT e, especificamente, o art. 96º, n.ºs 3 e 6, do CIRC (na versão introduzida pelo Dec.Lei n.º 198/2001, de 3 de Julho), tendo-se entendido na sentença que aquele preceito legal do CPPT é inaplicável *in casu*, por não se tratar aqui da devolução de um imposto indevidamente liquidado, mas antes da restituição oficiosa de imposto pago nos termos do art. 96º do CIRC, e, por conseguinte, de imposto que à data do seu pagamento se mostrava devido. Em defesa da sua teoria, aduz ainda o argumento de que da aplicação daquele regime resultaria que o termo inicial da contagem dos juros haveria, então de se situar na data do pagamento do imposto indevido.

O mencionado art.º 96º do CIRC disciplina as regras de pagamento e de reembolso do IRC tendo havido pagamentos por conta. Ora, a imposição dos pagamentos por conta enquadra-se no *jus imperii* do Estado, que, na prossecução do interesse público, visa assegurar o pagamento dos impostos, na suposição de que o contribuinte irá obter rendimentos tributáveis semelhantes àqueles que obteve em exercício anterior – como decorre da sua forma de cálculo, ínsita no art. 97º do CIRC -, não obedecendo, por conseguinte, a uma mera lógica civilística.

De resto, o art. 96º do CIRC não trata do imposto em si mesmo, mas tão-só da sua forma de pagamento e de reembolso - como se retira, aliás, na sua epígrafe – nas situações de pagamento por conta do imposto que, a final, vier a ser efectivamente liquidado em face do real rendimento tributável anual, pelo que o eventual excesso só é determinável, e consequentemente, reembolsável, após a entrega da declaração periódica de rendimentos, como resulta do que dispõem os seus n.ºs 2 e 3.

Assim, o n.º 3 da citada disposição legal determina que «*O reembolso é efectuado, quando a declaração periódica de rendimentos for enviada ou apresentada no prazo legal e desde que a mesma não contenha erros de preenchimento, até ao fim do 3º mês imediato ao da sua apresentação ou envio*» e o n.º 6 prescreve que a falta de reembolso neste prazo dá lugar a pagamento de juros indemnizatórios.

Por esta razão, não colhe o argumento de que a aplicação do art. 61º, n.º 3, do CPPT, implicaria que o termo inicial de contagem desses juros fosse diverso daquele que é consagrado na sentença recorrida.

Com efeito, ainda que fosse discutível, em teoria, que, no caso em apreço, os juros indemnizatórios se pudessem contar a partir da data do pagamento por conta, atento o que vem disposto no art. 61º, n.º 3, do CPPT, a verdade é que, em face da expressa determinação da regra específica contida no art. 96º, n.º 6, do CIRC, que se sobrepõe à regra geral da norma do CPPT, é fora de dúvida que, no que toca ao termo inicial da contagem de juros indemnizatórios, haverá que atender ao que dispõe o art. 96º do CIRC, ou seja, que os juros indemnizatórios se contam a partir do final do 3º mês imediato ao da apresentação ou envio da declaração periódica de rendimentos.

Daqui não se pode concluir, porém, que a mencionada disposição legal do CPPT não seja aplicável quanto ao termo final de contagem desses juros, e, por conseguinte, não podemos concordar com a argumentação expendida pelo julgador no sentido de que, tendo o legislador, no art. 96º, do CIRC, disposto quanto ao termo inicial dos juros, pretendeu que nestes casos fosse aplicado um regime globalmente diverso do vertido no art. 61º do CPPT, e que, na ausência de regra específica quanto ao termo final desses juros, fossem aplicadas as regras gerais da responsabilidade civil.

Como se sabe, o artigo 9º, n.º 3, do Código Civil diz que «*Na fixação do sentido e alcance da lei, o intérprete presumirá que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados.*». Ora, o que se conclui da leitura e análise das mencionadas disposições contidas no art. 96º do CIRC é que o legislador quis apenas estabelecer uma regra especial nesta específica matéria – o termo inicial da contagem dos juros – o que bem se compreende, atenta a especial forma de pagamento prevista nesta norma, que mal se coadunaria com a previsão da primeira parte do n.º 3, do art. 61º do CPPT, a qual permitiria extrair conclusões semelhantes àquela que transparece na sentença recorrida, de que o início da contagem dos juros indemnizatórios teria de radicar na data do pagamento do imposto.

Foi certamente para evitar a controvérsia que esse tipo de argumento poderia gerar que no n.º 6 do art. 96º do CIRC veio estabelecer, sem margem para dúvidas, que os juros indemnizatórios são devidos a partir do incumprimento do prazo fixado no seu n.º 3. Com efeito, o art. 96º, n.º 6, do CIRC apenas tende a acautelar, nos termos expostos, a fixação do termo inicial da contagem de juros indemnizatórios, dada a especificidade do pagamento deste imposto, sem contudo, definir, por desne-

cessidade quanto ao demais, contornos diversos daqueles que resultam das regras contidas na Lei Geral Tributária e no art. 61º do CPPT.

Isto é, ao disciplinar no art. 96º do CIRC apenas a matéria referente ao *termo inicial* da contagem destes juros indemnizatórios, o legislador pretendeu que o respectivo *termo final* continuasse na alçada do regime contido na regra geral em sede de legislação tributária e, por conseguinte, que lhe fosse aplicado o que vem disposto na parte final do n.º 3 do art. 61º do CPPT.

Como refere JORGE LOPES DE SOUSA, ob. cit., nota 10 ao art. 61º, pág. 483, «(...) *No caso de não cumprimento do prazo de restituição oficiosa dos impostos [situação prevista na alínea a) do n.º 3 do artigo 43º], devendo estes juros, pela sua natureza indemnizatória, corresponder ao período em que o sujeito passivo esteja privado de quantias que deveriam estar em seu poder se não se verificasse uma situação ilegal, eles são devidos desde o termo do prazo legal para a restituição até ao momento em que seja elaborada a nota de crédito. (...)*».

Por outro lado, a obrigação de pagamento de juros indemnizatórios que decorre do art. 43º da LGT e é regulada nos termos do art. 61º do CPPT, não se prende, primacial ou exclusivamente, com a legalidade da liquidação do imposto, mas sim com o excesso do imposto liquidado. Aliás, “*indevido*” não é sinónimo de “*ilegal*”.

Com efeito, nem o art. 43º, n.º 3, alínea a), da LGT, referindo-se à restituição oficiosa de tributos, nem o art. 61º, n.º 1, do CPPT, referindo-se ao prazo de liquidação e pagamento na restituição oficiosa do tributo, fazem qualquer distinção entre tributos legal ou ilegalmente liquidados, e nem o n.º 3 deste último preceito legal, que fixa o período de contagem dos juros indemnizatórios na sequência do que vem dito no n.º 1, pode ser lido e interpretado à margem do normativo em que se insere.

Assim sendo, o n.º 3 do art. 61º do CPPT é aplicável à situação de falta de restituição oficiosa de tributos, expressamente contemplada no seu n.º 1.

Acresce que, não há restituições oficiosas (ou outras) de imposto devido, e, por conseguinte, não é possível operar a distinção referida na sentença recorrida entre as restituições no pagamento devido e indevido do imposto. É que, nas restituições do imposto pago por conta, também há, necessariamente, um pagamento indevido.

Na verdade, enquanto na generalidade dos impostos, o pagamento incide sobre matéria colectável já determinada, e, neste caso, pode, por erro, ocorrer pagamento indevido, no pagamento do imposto por conta previsto no CIRC, sendo a matéria colectável (rendimento anual) determinada, necessariamente, após aquele pagamento, havendo excesso de imposto há também um pagamento indevido que, contudo, não se deve a qualquer erro, mas antes a “um encontro de contas”. Em ambos os casos existe um pagamento que se mostra indevido, *ab initio* ou *a posteriori*.

O quadro legal em análise, *maxime* o art. 61º, n.º 3, do CPPT, refere-se, simplesmente, ao pagamento indevido, e, por conseguinte, não pode deixar de abarcar as duas situações referidas. E, nesta circunstância, não se pode concordar com a tese expandida na sentença recorrida de que a situação fáctica dos autos, em que se trata de imposto devido à data do pagamento, não é subsumível ao regime jurídico contido no art. 61º, n.º 3, do CPPT.

Ao contrário, o que decorre da letra e do espírito da lei é que aquela disposição legal tem plena aplicação no caso em apreço, pelo que o atraso na restituição oficiosa de tributos confere ao contribuinte o direito de receber juros indemnizatórios contados a partir do final do 3º mês imediato ao da apresentação ou envio da declaração periódica de rendimentos até à data da emissão da nota de crédito referente ao imposto entregue em excesso.

Torna-se, assim, claro que, no caso vertente, o termo final de contagem dos juros indemnizatórios ocorre na data da emissão da nota de crédito referente ao imposto a restituir, e, por conseguinte, a sentença que assim não decidiu não pode manter-se, impondo-se a sua revogação nesta parte.

5. Termos em que, face ao exposto, acordam os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso e revogar a sentença recorrida na parte em que reconheceu à Autora direito a juros indemnizatórios contados até à data da emissão do correspondente cheque, em tal medida se julgando improcedente a acção.

Custas a cargo da Recorrida.

Lisboa, 6 de Março de 2013. — Dulce Manuel Neto (relatora) — Isabel Marques da Silva — Lino Ribeiro.

(1) Cfr., neste sentido, ALBERTO DOS REIS, in Código de Processo Civil Anotado, vol. V, pág. 134

(2) Cfr., neste sentido, o acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 23/9/2008, no proc. n.º 07B2469.

(3) Cfr. ALBERTO DOS REIS, in Código de Processo Civil Anotado, volume V, página 140.

(4) Cfr., entre muitos outros, os acórdãos proferidos pelo STA em 10-10-90, no proc. n.º 11946, em 31-1-90, no proc. n.º 11921, em 29-5-91, no proc. n.º 24722, em 22-2-1995, no proc. n.º 18494, em 5-2-1997, no proc. n.º 21024, em 12-7-2000, no proc. n.º 25056, em 21-1-2003, no proc. n.º 633/02, em 14-7-2008, no proc. n.º 510/08, e em 3-12-2008, no proc. n.º 540/08.

(5) Entre tantos outros, os acórdãos proferidos pela 1ª Secção do STA em 27/02/1997, em 17/05/1998, e em 28/02/2002, nos processos n.º 36.197, 32.694 e 48071, respectivamente.

**Acórdão de 6 de Março de 2013.****Assunto:**

*Impugnação judicial. Nulidade processual. Falta de notificação do parecer do Ministério Público. Nulidade da Sentença. Omissão de pronúncia.*

**Sumário:**

- I — O n.º 2 do artigo 121.º do CPPT apenas obriga à notificação do parecer do Ministério Público para que, querendo, o impugnante e o representante da Fazenda Pública sobre ele se pronunciem, no caso de o Ministério Público suscitar questão que obste ao conhecimento do pedido, o que se não verifica no caso dos autos.*
- II — É nula, por omissão de pronúncia, a sentença que deixe de apreciar questão que deva conhecer e que não esteja prejudicada pela solução dada a outra (artigos 125.º, n.º 1 do CPPT e 668.º, n.º 1, alínea d) e 660.º n.º 2 do CPC).*

Processo n.º 842/12-30.

Recorrente: A.....

Recorrido: Fazenda Pública.

Relatora: Ex.<sup>ma</sup> Sr.<sup>a</sup> Cons.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Isabel Marques da Silva.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- Relatório -

1 – A....., com os sinais dos autos, recorre para este Supremo Tribunal da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé, de 29 de Abril de 2012, que julgou *improcedente* a impugnação por si deduzida contra o “Despacho do Director de Finanças de Faro, de 16/12/2009, que tornou definitivo o projecto de despacho proferido em 30/11/2009 e indeferiu a Reclamação Graciosa n.º 129/2009 do Serviço de Finanças de Lagoa (Algarve)”, apresentando as seguintes conclusões:

A) A douta sentença do Tribunal “a quo” ao não se pronunciar sobre o vício invocado da violação do direito ao contraditório e não fundamentar, nem de facto nem de direito a decisão de não verificação dos vícios da preterição das formalidades essenciais de audição prévia e fundamentação da decisão da administração fiscal, enferma de nulidade nos termos e para os efeitos do art. 125.º CPPT.

B) O Tribunal “a quo” julga erradamente, cometendo erro de julgamento de direito, ao decidir que «os vícios de preterição de formalidade de audição prévia e de falta de fundamentação», com o devido respeito e salvo melhor opinião, geram apenas anulabilidade.

C) A violação da preterição da audição prévia gera a nulidade da decisão?

*A violação ou incorrecta realização do direito de audiência prévia traduz-se na violação de uma formalidade essencial que, em princípio, determina a ilegalidade do próprio acto, com a cominação de nulidade.*

D) A recorrente ao ser notificada de um projecto de decisão e sua fundamentação, e aquando da decisão final, o órgão da AT ao confirmar o sentido provável (indeferimento) do projecto de decisão, com diferentes factos e diferentes fundamentos, não permitiu que o SP se pronunciasse sobre os novos factos e fundamentos, omitindo o exercício do direito de audiência prévia, que era essencial para que a decisão fosse diferente.

E) A preterição da formalidade essencial do art. 60.º da LGT e art. 100.º CPA, é geradora de nulidade, nos termos do art. 133.º, n.º 1 do CPA e art. 267.º n.º 5 CRP

F) A falta de fundamentação da decisão acarreta a sua nulidade?

*A douta sentença do tribunal “a quo” decide erradamente ao afirmar que o vício de falta de fundamentação gera a anulabilidade de actos da Administração, no entanto, o direito à fundamentação dos actos tem natureza de direito fundamental (268, n.º 3 da CRP) e, nestes termos, terá de forçosamente levar à nulidade da decisão impugnada, nos termos do art. 133.º, n.º 1 do CPA e do art. 133.º n.º 2 alínea d) do CPA.*

G) E violação do princípio do contraditório?

*A administração Fiscal ao notificar a ora recorrente de um projecto de decisão (com o sentido provável desta e os aspectos relevantes para a decisão nas matérias de facto e de direito) e decidir com outros novos fundamentos de facto e de direito dispares do “projecto” de decisão notificado violou peremptoriamente o princípio do contraditório.*

H) O princípio do contraditório é uma exigência do Estado de Direito Democrático (art. 2º da CRP) e a AF ao proceder como procedeu, em violação do princípio do contraditório, o mesmo impediu que o recorrente pudesse exercer os seus direitos, de defesa e de resposta, e por isso, a decisão impugnada

é manifestamente NULA, ao abrigo do disposto no art. 133.º e seguintes do CPA, especificamente o art. 133.º, n.º 1 e 2, alínea d), violando as disposições do art. 60.º LGT, 8.º e 100.º e ss. CPA, e 45.º, n.º 1 CPPT.

2 - Mais invocou a recorrente, por requerimento de fls. 96 e 97 dirigido ao tribunal “a quo”, verificar-se nulidade processual por violação do princípio do contraditório, resultante do facto de o juiz “a quo” a não ter notificado do parecer do Ministério Público, dando-lhe oportunamente possibilidade de sobre ele se pronunciar, o que, no seu entender, configura nulidade processual *atípica ou inominada*, que inquinava todo o processado posterior e de que só teve conhecimento com a notificação da sentença.

3 - Não foram apresentadas contra-alegações.

4 - O Excelentíssimo Procurador-Geral adjunto junto deste Tribunal não emitiu parecer sobre o mérito do recurso.

- Fundamentação -

5 – Questões a decidir

Importa, a título prévio, e em face do requerimento de fls. 96 e 97 dos autos, decidir se a falta de notificação do parecer do Ministério Público proferido em 1.ª instância, conduz, como arguido pela recorrente, a nulidade processual inquinante de todo o processado posterior, incluindo a sentença. É que, embora tal questão não tenha sido suscitada nas alegações de recurso, antes tendo sido colocada ao próprio tribunal “a quo” já depois de proferida a sentença – pois que a recorrente *apenas e só obteve conhecimento da síntese do parecer da Digna Procuradora da República dos Serviços do Ministério Público aquando da notificação da dita Sentença* (cfr. requerimento de fls. 96 dos autos) -, o tribunal “a quo” não conheceu da *arguida nulidade*, justificando esse não conhecimento em razão do disposto no n.º 1 do artigo 666.º do Código de Processo Civil, aplicável *ex vi* do artigo 2.º alínea e) do CPPT (*Proferida a sentença, fica imediatamente esgotado o poder jurisdicional do juiz quanto à matéria da causa*) – cfr. despacho de fls. 121 dos autos.

Improcedendo a arguição de nulidade processual, importa julgar da alegada nulidade da sentença recorrida por omissão de pronúncia quanto à violação à Administração tributária do direito ao contraditório e por falta de fundamentação de facto e de direito da decisão de não verificação dos vícios de preterição de formalidades essenciais de audição prévia e fundamentação da decisão da administração fiscal (cfr. conclusão A) das alegações de recurso).

Improcedendo a arguição de nulidades da sentença recorrida, haverá então que conhecer do alegado erro de julgamento que a recorrente lhe imputa, por ter decidido que os vícios invocados (violação de audição prévia, falta de fundamentação da decisão e violação do princípio do contraditório) eram geradores de anulabilidade da decisão e não de nulidade desta, daí que tivessem de ser arguidos no prazo estabelecido no n.º 2 do artigo 102.º do CPPT, sob pena de caducidade do direito de deduzir impugnação.

6 – Matéria de facto

Constam do probatório fixado na sentença recorrida os seguintes factos:

A) Por requerimento recebido na Direcção de Finanças de Faro, em 28/09/2009, a Impugnante reclamou graciosamente contra a liquidação de IRC n.º 2009 2010374898 de 2009-07-20, referente ao exercício do ano 2008, cfr. fls. 1 da reclamação graciosa em apenso.

B) Em 30/11/2009, foi proferido o projecto de despacho de fls. 128 e 129 da reclamação graciosa, que aqui se dá por integralmente reproduzido e donde resulta com interesse para a decisão: (reproduzido a fls. 52 a 54 dos autos).

C) A impugnante exerceu o seu direito de audição pelo requerimento apresentado em 14/12/2009, que constitui fls. 136 a 140, que aqui se dá por integralmente reproduzido.

D) Em 16/12/2009, foi indeferida a reclamação graciosa por despacho que constitui fls. 149 e 150 do apenso, donde resulta com interesse para a decisão: (reproduzido a fls. 54 e 55 dos autos).

E) O despacho a que se refere a alínea anterior foi notificado à Impugnante em 18/12/2009, cfr. fls. 153 do apenso.

F) Em 19/02/2010, a impugnante apresentou recurso hierárquico, cfr. processo administrativo apenso.

G) O recurso hierárquico a que se refere a alínea anterior foi indeferido por intempetividade, por despacho de 21/09/2010, cfr. processo administrativo apenso.

H) A petição inicial foi apresentada em 28/10/2010, cfr. carimbo apostado a fls. 5.

7 – Apreciando

7.1 Questão prévia: da arguida nulidade processual por falta de notificação do parecer do Ministério Público

Arguiu a ora recorrente perante o tribunal “a quo” nulidade processual que classifica de *atípica ou inominada*, por não ter sido notificada do parecer do Ministério Público proferido em 1.ª instância, em alegada violação do disposto no artigo 113.º n.º 2 e 121.º, n.º 2 do CPPT, a conjugar com o disposto no art. 3.º n.º 3 do Código de Processo Civil (CPC), aplicável “*ex vi*” do art. 2.º alínea e) do CPPT (cfr. fls. 96 e 97 dos autos).

De facto, a então impugnante não foi notificada do parecer do Ministério Público em 1.<sup>a</sup> instância, mas não tinha de o ser, pois que neste parecer, ao contrário do alegado, não foi *suscitada questão que obste ao conhecimento do pedido*.

Como decorre do teor do parecer de fls. 42 a 45 dos autos, o parecer do Ministério Público em 1.<sup>a</sup> instância pronuncia-se, isso sim, pelo conhecimento do pedido e pela procedência da impugnação.

Ora, o n.º 2 do artigo 121.º do CPPT apenas obriga à notificação do parecer do Ministério Público para que, querendo, o impugnante e o representante da Fazenda Pública sobre ele se pronunciem, no caso de o *Ministério Público suscitar questão que obste ao conhecimento do pedido*, o que se não verifica no caso dos autos.

Quem suscitou a questão da intempestividade da impugnação foi o Representante da Fazenda Pública, na sua contestação, de fls. 35 a 37, tendo esta sido notificada ao mandatário da impugnante (fls. 39), que sobre ela não se pronunciou.

Ora, se tivesse sido omitida a notificação da contestação, haveria claramente violação do disposto no n.º 2 do artigo 113.º do CPPT, geradora de nulidade processual sujeita ao regime dos artigos 201.º, 203.º e 205.º do CPC, pois que constituiria *a omissão de um acto exigido por lei susceptível de influir no exame ou na decisão da causa*.

Sucede, contudo, que não foi omitida a notificação da peça processual (contestação) no qual se suscitou a questão da intempestividade da impugnação, sendo que o parecer do Ministério Público, que não foi notificado, não tinha que o ser, pois não suscitou questão que obstasse ao conhecimento do pedido.

Improcede, pois, a arguição de nulidade processual, que deve classificar-se de secundária e sujeita ao regime dos artigos 201.º, 203.º e 205.º do CPC (neste sentido, o Acórdão deste Supremo Tribunal de 8 de Fevereiro de 2012, rec. n.º 684/11).

#### 7.2 Da alegada nulidade da sentença recorrida por omissão de pronúncia e por falta de fundamentação

Na conclusão A) das suas alegações de recurso, a recorrente imputa à decisão recorrida o vício de nulidade, por omissão de pronúncia, *ao não se pronunciar sobre o vício invocado da violação do direito ao contraditório*, e por falta de fundamentação da *decisão de não verificação dos vícios da preterição das formalidades essenciais de audição prévia e fundamentação da decisão da administração fiscal*.

Vejamos.

No que à nulidade por falta de fundamentação respeita, é manifesto, em face do teor da sentença (cfr. a respectiva fundamentação, a fls. 55 a 58 dos autos), que tal nulidade se não verifica, pois que esta se encontra fundamentada na medida do necessário para o não conhecimento da acção.

É que limitando-se a sentença a conhecer, em face da excepção de intempestividade da acção invocada pela Fazenda Pública, se *a falta de fundamentação da decisão impugnada e a preterição da formalidade de audição prévia acarretam a sua invalidade, na forma de nulidade* – caso em que a impugnação seria ainda tempestiva – ou se, ao invés, eram geradoras de mera anulabilidade – caso em que a impugnação seria manifestamente intempestiva -, a sentença recorrida, fundamentando o decidido na jurisprudência *reiterada e uniforme* deste STA e citando vários acórdãos nesse sentido, concluiu, com acerto, que a tais omissões geram mera anulabilidade da decisão recorrida e consequentemente que a impugnação seria intempestiva para delas conhecer, abstendo-se, pois, de conhecer, se, no caso dos autos, houve ou não efectiva violação de “audição prévia” e “falta de fundamentação” da decisão, pois que a acção não foi proposta em tempo de conhecer de tais vícios, geradores de anulabilidade do acto.

Nada diz, porém, a sentença recorrida, directamente ou por remissão para a jurisprudência aí citada, quanto ao também expressamente alegado na petição de impugnação (artigos 19.º a 25.º, a fls. 14 e 15 dos autos) *vício de violação do princípio do contraditório*, expressamente consagrado no n.º 1 do artigo 45.º do CPPT e de que os artigos 60.º da LGT e 100.º do CPA alegadamente constituem uma manifestação, vício este consubstanciado, no caso dos autos, no facto de *decisor ter notificado a ora recorrente de um projecto de decisão (com o sentido provável desta e os aspectos relevantes para a decisão nas matérias de facto e de direito) e decidir com outros novos fundamentos de facto e de direito dispares do “projecto” de decisão notificada* (cfr. o art. 21.º da petição inicial, a fls. 14 dos autos), sem previamente o ouvir sobre os novos fundamentos.

Ora, podendo constituir fundamento de impugnação qualquer ilegalidade (cfr. o artigo 99.º do CPPT), impunha-se ao tribunal “a quo” o conhecimento também desta questão para aferir da tempestividade da impugnação, pois, nos termos do n.º 2 do artigo 660.º do CPC (aplicável *ex vi* da alínea e) do artigo 2.º do CPPT), *o juiz deve resolver todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, exceptuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras* e bem podia concluir, que, ao contrário do decidido quanto à falta de fundamentação e de audição prévia, a violação do princípio do contraditório pela Administração fiscal era vício gerador de nulidade da decisão, pelo que se impunha o conhecimento do mérito da impugnação quanto ao vício invocado.

Tendo, porém, omitido pronúncia sobre questão que devia conhecer e que não estava prejudicada pela solução dada às demais (art. 125.º, n.º 1 do CPPT e 668.º, n.º 1, alínea d) e 660.º n.º 2 do CPC), está ferida de nulidade a sentença recorrida, impondo-se a sua anulação e a baixa dos autos à 1.ª instância para se proceder à reforma da sentença, em cumprimento do disposto no n.º 2 do artigo 731.º do CPC.

Prejudicadas ficam as demais questões suscitadas no recurso.

O recurso merece provimento.

- Decisão -

8 - Termos em que, face ao exposto, acordam os juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, em conceder provimento ao recurso, anulando a sentença recorrida e ordenando a baixa do processo ao tribunal “a quo” para reforma da sentença, ficando prejudicado o conhecimento das demais questões suscitadas neste recurso.

Sem custas.

Lisboa, 6 de Março de 2013. — *Isabel Marques da Silva* (relatora) — *Lino Ribeiro* — *Dulce Neto*.

## Acórdão de 6 de Março de 2013.

### Assunto:

*Sisa. Reserva de propriedade.*

### Sumário:

- I — Para efeitos do n.º 16 do artigo 8.º do CIMSISD, a resolução, invalidade ou extinção do contrato por acordo das partes (distrato) só é considerado facto tributário sujeito a sisa quando tiver por efeito uma transmissão onerosa do direito de propriedade;*
- II — O distrato do contrato de compra e de venda com reserva de propriedade não se subsume no disposto no artigo 8.º, n.º 16 do CIMSISD, pois, como a reserva da propriedade difere a transmissão do direito de propriedade, o distrato não pode ter como consequência o efeito translativo da propriedade.*

Processo n.º 980/12-30.

Recorrente: A....., L.<sup>da</sup>

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons.º Dr. Lino Ribeiro.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1.1. A....., Lda, com os demais sinais dos autos, interpõe recurso jurisdicional da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, de 26 de Maio de 2011, que julgou improcedente a impugnação judicial da liquidação de sisa, no valor de €12.697,50.

Nas respectivas alegações de recurso formulou as seguintes conclusões:

1. Em 03/02/2003 a Recorrente celebrou, por escritura pública, um contrato de compra e venda de dois imóveis, com reserva de propriedade, até integral pagamento da totalidade do preço por parte dos adquirentes.

2. Não tendo os adquirentes pago o preço acordado as Partes, em 23/12/2003, distratam o referido contrato de compra e venda.

3. A Sentença recorrida, à semelhança da Administração Fiscal, entende que o supra mencionado Distrato consiste numa extinção do contrato de compra e venda e como tal sujeito a imposto municipal de SISA, nos termos do disposto no artigo 8º, n.º 16, do CIMSISD.

4. Sucede, que a interpretação e aplicação do disposto no supra referido preceito legal ao caso em apreço é manifestamente incorrecta. Senão vejamos.

5. O disposto no artigo 8º, n.º 16 do CIMSISD procura tributar as situações em que ocorre a extinção de um contrato de compra e venda por força do qual a propriedade foi transmitida, jurídica ou economicamente, para o adquirente.

6. Pois, havendo uma transmissão da propriedade do bem para o adquirente em resultado do contrato de compra e venda, a sua extinção irá naturalmente operar uma segunda transmissão, desta vez do adquirente para o alienante.

7. O que não sucedeu no caso em apreço.

8. Com efeito, tendo o contrato de compra e venda sido celebrado com reserva de propriedade, esta não foi de imediato transmitida para os adquirentes. A propriedade só seria transmitida, se, e quando os adquirentes pagassem o preço.

9. À reserva de propriedade, prevista nos artigos 409º e 934º do C. Civil, consiste numa cláusula pela qual as partes, num contrato de compra e venda estipulam que a propriedade do bem não se transmite com a celebração do contrato, mas sim após a verificação de um evento futuro e incerto (que no caso concreto se traduz no pagamento integral do preço).

10. A propriedade dos imóveis aqui em causa não se transmitiu para os adquirentes no momento da celebração do contrato, nem posteriormente, porque a condição de que dependia a realização dessa transmissão – pagamento integral do preço – não se verificou.

11. Ou seja, no caso em apreço, os adquirentes nunca chegaram adquirir a propriedade dos imóveis, que sempre permaneceu na titularidade da Recorrente.

12. Saliente-se que isto é verdade quer do ponto de vista jurídico, quer ainda do ponto de vista económico.

13. Pois, ainda que tenha havido posse dos imóveis por parte dos adquirentes, essa posse não é relevante para efeitos de tributação em sede de imposto da SISA, porquanto não se trata de uma posse em nome próprio, mas sim uma posse em nome alheio.

14. Ora, porque de facto, nestas situações, não existe transmissão da propriedade dos imóveis, o artigo 47º, § único do CIMSISDD, prevê a possibilidade dos adquirentes solicitarem o reembolso do imposto municipal da SISA, pago aquando da celebração do contrato.

15. De facto, embora em regra a liquidação do imposto municipal da SISA seja um acto definitivo e executório, nas situações previstas no artigo 47º do CIMSISDD, ou seja, nas situações de contratos de compra e venda com reserva de propriedade, a liquidação tem carácter condicional e provisório, ficando sem efeito se o acto ou facto translativo não se realizar.

16. Assim, não tendo a propriedade sido transmitida para os adquirentes, extinção do respectivo contrato de compra e venda, naturalmente não opera um “retransmissão” da propriedade para a Recorrente.

17. Pois, os adquirentes nunca poderiam transmitir um direito que nunca o tiveram, quer jurídica, quer economicamente.

18. Ou seja, a extinção do contrato de compra e venda, com reserva de propriedade, não operou qualquer transmissão, económica ou jurídica, da propriedade dos imóveis para a Recorrente, porquanto esta nunca deixou de a ter.

19. “Da mesma maneira, o alienante que autorizou o adquirente a tomar posse do imóvel e que, por força do não cumprimento da condição vier a ser restituído da posse do bem, não está sujeito a IMT, dado que nunca deixou de ser o titular do direito de propriedade por força da reserva estipulada” (cfr. CIMT anot. e coment. J. Silvério Mateus e L. Corvelo de Feitas, *EngiFisco*, 1º ed, 2005, a propósito do disposto no artigo 22º, que corresponde com algumas alterações ao art. 47º do CIMSISDD).

20. “Deve, pois, considerar-se que a configuração jurídica do contrato sob condição suspensiva se sobrepõe ao conceito de transmissão fiscal, na parte que tem a ver com a resolução do contrato e os seus efeitos” (cfr. obra supra citada).

21. Assim e face ao supra exposto podemos devemos concluir que o Distrate do contrato de compra e de venda com reserva de propriedade, aqui em causa, não se subsume no disposto no artigo 8º, n.º 16 do CIMSISDD.

22. Pois, apesar de estarmos perante uma forma de extinção de um contrato de compra e venda de imóveis, o Distrate não tem o efeito de “retransmissão” da propriedade à aqui Recorrente.

23. E isto porque, em resultado da reserva da propriedade, a Recorrente nunca transmitiu aos adquirentes o Direito de propriedade, quer do ponto de vista jurídico, quer do ponto de vista económico.

24. A situação em apreço deve antes ser integrada no disposto no artigo 47º do CIMSISDD, que expressamente estabelece que não se verificando a condição suspensiva – no caso concreto o pagamento integral do preço – a transmissão jurídica e económica da propriedade não se efectiva para o adquirente.

25. Ora, não sendo os adquirentes titulares do direito de propriedade (jurídica e economicamente), os mesmos jamais a poderia transmitir para a Recorrente.

26. Assim, ao contrário do decidido na Sentença Recorrida, os actos de liquidação de SISA são de facto ilegais, devendo os mesmos ser anulados, com as legais consequências designadamente ao nível do reembolso do imposto indevidamente pago, acrescido dos respectivos juros indemnizatórios.

27. Com efeito, do exposto resulta claro que as liquidações foram emitidas por erro da Administração Fiscal, na interpretação e aplicação das normas legais relevantes *in casu*, pelo que tendo a Recorrente procedido ao pagamento das liquidações do imposto municipal de SISA, a mesma tem direito ao seu reembolso, bem como aos correspondentes juros indemnizatórios, nos termos do disposto no artigo 61º do CPPT.



28. Deste modo, podemos e devemos concluir que a Sentença recorrida fez uma incorrecta interpretação e aplicação das normas legais relevantes *in casu*, designadamente do disposto nos artigos 8º, n.º 16 e 47º do CIMSISDD, e ainda do disposto no artigo 61º do CPPT, devendo a mesma ser anulada e/ou revogada.

1.2. Não houve contra-alegações.

1.3. O Ministério Público junto deste Tribunal emitiu parecer no sentido do provimento do recurso, porque «o distrate de um contrato de compra e venda com estas características não está sujeito à incidência de sisa, pela decisiva razão de que a nova transmissão para o proprietário dos poderes parcelares anteriormente alienados não foi onerosa, na medida em que dela não resultou qualquer acréscimo de rendimento ou património, apenas restituição do preço pago pelos compradores, em cumprimento do acordado no contrato de compra e venda».

2. A sentença deu como provados os seguintes factos:

1 - Em 22 de Dezembro de 2003, a impugnante procedeu ao pagamento da sisa, na importância de €4.875,00 e de €8.092,50, respeitante aos prédios inscritos sob os artºs 854 e 853, nos termos constantes de fls. 48 e 50 destes autos e que aqui se dão por reproduzidas.

2 - Contra os actos de liquidação identificados em 1), a impugnante deduziu reclamação graciosa, cfr. fls. 27 a 35 destes autos e que aqui se dão por reproduzidas.

3 - A reclamação graciosa referida em 2) foi objecto de despacho de indeferimento, cfr. fls. 23 a 25 destes autos e que aqui se dão por reproduzidas.

4 - Por escritura celebrada em 03.02.2003 a impugnante alienou dois prédios, a B..... e mulher, cfr. fls. 38 a 41 destes autos e que aqui se dão por reproduzidas.

5 - A alienação dos referidos prédios foi efectuada com reserva de propriedade a favor da impugnante até integral pagamento do preço acordado, cfr. fls. 40 destes autos.

6 - Por escritura celebrada em 23.12.2003 a impugnante e os adquirentes outorgaram o distrate do contrato de compra e venda identificado em 4), cfr. 43 a 46 destes autos e que aqui se dão por reproduzidas.

3.1. A recorrente impugnou o imposto de sisa que foi liquidado em consequência da celebração de uma escritura pública do distrate de um contrato de compra e venda de dois imóveis que havia outorgado com reserva de propriedade.

A sentença recorrida, invocando o n.º 16 do artigo 8º do CIMSISDD, vigente na data da escritura, julgou improcedente a impugnação com o argumento de que, naquela norma «*o legislador quis tributar não só as transmissões de bens ocorridas aquando da celebração do contrato de compra e venda, mas igualmente aquelas outras, que se operam quando esse contrato é extinto por vontade das partes. E isso porque, muito embora se considere que o segundo contrato restabelece a situação existente à data da compra e venda, entende-se que cada uma dessas transmissões é autónoma e resulta da celebração de contratos indiferenciados e que, sendo assim, cada uma dela faz nascer de per si, o facto tributário gerador da obrigação de imposto*».

A recorrente discorda desse julgamento por entender que o distrate do contrato de compra e venda com reserva de propriedade não se subsume no disposto no artigo 8º, n.º 16 do CIMSISDD, uma vez que, em resultado da reserva da propriedade, nunca transmitiu aos adquirentes o direito de propriedade, quer do ponto de vista jurídico, quer do ponto de vista económico.

A disposição convocada à resolução da controvérsia diz o seguinte: «*Em virtude do disposto no artigo 2.º são sujeitas a sisa, nomeadamente; (...) 16. A resolução, invalidade ou extinção, por mútuo consenso, do contrato de compra e venda ou troca de bens imóveis, e as do respectivo contrato-promessa, quando, neste último caso, ocorrerem depois de passados 10 anos sobre a tradição ou posse*». E referido artigo 2º estabelece que «*a sisa incide sobre as transmissões, a título oneroso, do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito, sobre bens imóveis*».

Da conjugação das duas normas resulta que a resolução, invalidade ou extinção do contrato por acordo das partes (*distrato*) só é considerado facto tributário sujeito a sisa porque representa uma transmissão onerosa do direito de propriedade. Na verdade, quando no corpo da norma se refere «*em virtude do disposto do artigo 2º*», o sentido só pode ser o de se considerar o distrate como facto tributário nas situações em que ele produz o *efeito translativo* da propriedade.

Ora, esse efeito de transmissão da propriedade só pode verificar-se se no momento do distrate o comprador ou o promitente-comprador já é um adquirente «*a domino*». Como se sabe, para haver transmissão de direitos é preciso que o direito exista na esfera jurídica do transmitente, pois *nemo plus juris in alium transferre potest quam ipse habet*. Significa isto que o contrato de compra e venda e o contrato-promessa em que se funda ou filia o direito do comprador já produziram efeitos reais quando ocorre o “mútuo acordo” que os faz cessar. Sem a produção do efeito translativo da propriedade na esfera jurídica do comprador não se poderia falar de (re) transmissão do direito anteriormente adquirido.

No contrato de compra e venda, a transmissão da propriedade dá-se por mero efeito do contrato, não dependendo nem da *traditio* nem da posse simbólica nem de quaisquer outras formalidades externas (cfr. arts. 408º, 874º e 979º, alínea a) do CCv). Já no contrato-promessa, mesmo que tenha eficácia real,

o direito de propriedade só se transmite com a celebração definitiva do contrato prometido ou com a sentença que determine a execução específica e que, por esse efeito, o prédio passe para o domínio do comprador (cfr. arts. 413º e 830º do CCv).

Na hipótese de contrato-promessa não cumprido, e por conseguinte, sem que o efeito translativo ainda se tenha produzido, a norma acima transcrita arvora em facto tributário a rescisão, invalidade ou extinção por acordo dos contratantes, o que a primeira vista poderia parecer que, para efeitos fiscais, poderia haver «transmissão de propriedade» sem que o transmitente fosse dono do prédio. Todavia, a lei só considera existir facto tributário se tais factos extintivos ocorrem após 10 anos de posse.

Para efeito de sisa, as promessas de compra e venda ou troca de imóveis, acompanhada da tradição do imóvel, constituem *transmissão do direito de propriedade* (art. 2º § 1, n.º 2 do CIMSISDD), pois, se assim não fosse, poderia conseguir-se a transferência de propriedade através das regras da usucapião, fugindo-se ao pagamento do imposto. Mas, uma vez que está sujeito a sisa, o distrate do contrato promessa só pode produzir o efeito translativo se o promissário tiver adquirido o direito de propriedade apesar do contrato-promessa não ter sido cumprido. Ora, isso só ocorre através da usucapião, que é uma aquisição originária derivada da posse traduzida na prática de actos correspondentes ao direito de propriedade durante um determinado número de anos. É por isso que o n.º 16 do artigo 8º do CIMSISDD apenas sujeita a sisa o distrate do contrato promessa após 10 anos de posse, que é o prazo para usucapir, com título de aquisição e de boa fé (cfr. arts. 1294º, 1295º do CCv).

Se dúvidas houvessem, de que o distrate também deve produzir o efeito translativo da propriedade para que possa servir de pressuposto objectivo da sisa, elas ficam dissipadas com a exigência da posse por 10 anos por parte do promitente comprador, pois através desse modo de aquisição extingue-se o direito do proprietário anterior, adquirindo o usucapiente um direito novo da mesma natureza e conteúdo, tornado assim possível a transmissão para o anterior proprietário.

Ora, a exigência de que o distrate deve produzir o efeito translativo da propriedade para que seja passível de tributação afasta do alcance da norma o contrato de compra e venda com reserva de propriedade, na medida em que esta cláusula suspende a transferência do domínio. E nem a equiparação desta figura jurídica ao regime do distrate do contrato promessa se poderia fazer, porque na venda com reserva de propriedade o comprador não pode, em caso algum, adquirir por usucapião, tendo em conta o disposto no artigo 317º n.º 3 do Ccv.

A *reserva de propriedade* é um conceito que no direito fiscal mantém rigorosamente o mesmo significado que tem no direito privado. O CIMSISDD faz-lhe referência, como acontece no artigo 47º, mas não lhe dá um sentido específico, que o afaste expressamente da regulamentação jurídico-privada. E por isso mesmo, em aplicação do n.º 2 do artigo 11º da LGT, é preciso determinar a natureza jurídica da reserva de propriedade no contrato de compra e venda, para se saber se tal cláusula implica ou não a transferência do domínio para o comprador.

Várias são as teses que a doutrina portuguesa tem avançado para explicar a figura da reserva de propriedade, cuja opção se reflecte nas posições jurídicas subjectivas do vendedor e do comprador no negócio celebrado com essa cláusula:

(i) uns, advogam a tese da *condição resolutiva*, segundo a qual a propriedade transmite-se para o comprador com a conclusão do contrato, mas o seu direito está resolutivamente condicionado ao pagamento do preço (cfr. Cunha Gonçalves, *Da Compra e Venda no direito comercial português*, Coimbra Editora, 1925 e Tratado de Direito Civil, Vol. III, pág. 349);

(ii) outros, defendem que a venda com reserva de propriedade é uma alienação sujeita a *condição suspensiva*, segunda a qual os efeitos do negócio produzem-se integralmente, ficando apenas suspenso o efeito translativo (Pires de Lima e Antunes Varela, *Código Civil Anotado*, Vol. I, pág. 334, Galvão Teles, *Das Obrigações*, 7ª ed. pág. 83 e 471, Almeida Costa, *Direito das Obrigações*, 7ª ed. pág. 250);

(iii) outros, consideram a reserva de propriedade como um *direito real de garantia*, tese segundo a qual o vendedor não tem quaisquer faculdades de gozo, apenas podendo obter a restituição da coisa depois de resolvido o contrato, funcionando a propriedade como uma garantia do pagamento do crédito do preço em caso de incumprimento e o comprador é o titular do direito de propriedade desde o momento da conclusão do contrato (cfr. Lima Pinheiro, *A cláusula de reserva de propriedade*, Estudos de direito civil, direito comercial e direito comercial internacional, Coimbra, Almedina, 2006., pág. 65 e Pinto Duarte, *Curso de Direito Reais*, Lisboa, Principia, 2002, pág. 250 e 25);

(iv) e outros ainda, defendem que se trata de uma *venda com efeito translativo diferido*, em que o comprador, na pendência do contrato, é titular de uma expectativa jurídica de natureza real, qualificada como direito real de aquisição (cfr. Ana Maria Peralta, *A posição do comprador na compra e venda com reserva de propriedade*, Almedina, 1990, pág. 152; e Menezes Leitão, *Garantia das Obrigações*, Almedina, 2006, pág. 267).

Independentemente da posição que se tome sobre a natureza jurídica da reserva de propriedade uma coisa é certa: no nosso direito, o vendedor permanece proprietário da coisa até ao final do contrato, mais correctamente, até ao pagamento integral do preço ou à verificação do evento de que depende a transferência da propriedade. O artigo 409º do Código Civil prescreve que «*nos contratos de alienação*

*é lícito ao alienante reservar para si a propriedade da coisa até ao cumprimento total ou parcial das obrigações de outra parte ou até à verificação de qualquer outro evento».*

Portanto, ainda que se admita que a posição jurídica do vendedor não seja de propriedade plena, estando o seus poderes limitados ou “reduzidos” a uma função de garantia, e que a posição jurídica do comprador se traduz numa expectativa real de aquisição, o comprador nunca pode ser considerado *dominus*, uma vez que a coisa alienada faz parte do património do vendedor até ao pagamento do preço.

Ora, se é certo que do artigo 409º do CCv resulta que o comprador não adquire a plena propriedade da coisa no momento da conclusão do contrato, então não se pode concluir que o distrate do contrato tenha como consequência o efeito translativo da propriedade. Por efeito do distrate, o que eventualmente poderá cessar, seguindo uma das posições doutrinárias acima referidas, é a expectativa jurídica com eficácia real do comprador e a garantia que representa para o vendedor a propriedade reservada. O que o distrate produz é a cessação do efeito translativo que foi diferido para um momento diverso do da celebração do contrato, como forma de garantir o vendedor no que respeita ao pagamento do preço, e não a constituição de um novo efeito translativo, pois a expectativa jurídica do comprador não corresponde a titularidade de um *ius in re* que permitisse criar esse efeito.

Conclui-se, pois, que o distrate do contrato de compra e venda com reserva de propriedade não constitui um facto translativo de bens que possa ser incluído no âmbito do n.º 16 do artigo 8º do CIM-SISSD, o que conduz ao provimento do recurso.

3.2. A recorrente peticionou juros indemnizatórios derivados de erro na liquidação da sisa, que deve ser imputado aos serviços.

A sentença recorrida, tendo julgado improcedente a impugnação, naturalmente que também julgou improcedente o pedido de juros indemnizatórios.

Mas, sendo o recurso favorável ao sujeito passivo, em consequência da anulação do acto impugnado, não só se impõe a imediata e plena reconstituição da situação objecto do litígio, que passa pela restituição do imposto ilegalmente liquidado, como o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso (cfr. art. 100º da LGT).

Ora, a exigência ilegal da sisa apenas ocorreu por «erro imputável aos serviços», até porque a proposta de decisão do pedido efectuado pela recorrente estava suficientemente fundamentada no sentido de se anular a liquidação da sisa, por inexistência de facto tributário. Há um vício substancial do acto impugnado, que é imputável à “culpa funcional” do pessoal dos serviços tributários, e que originou prejuízos à impugnante que devem ser reparados através do pagamento de juros indemnizatórios, nos termos dos artigos 43º da LGT e 61º do CPPT.

Justifica-se, pois, a condenação da Administração Tributária no pagamento de juros indemnizatórios, à taxa legal desde 22 de Dezembro de 2003, data em que a recorrente pagou as liquidações anuladas, até à data em que vier a ser emitida a nota de crédito a seu favor.

4. Pelo exposto, acordam os juízes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso jurisdicional, revogar a sentença recorrida, julgar procedente a impugnação, anular o acto impugnado e ordenar a restituição das quantias liquidadas, acrescidas de juros indemnizatórios, à taxa legal, desde 22 de Dezembro de 2003 até à data em que vier a ser emitida nota de crédito a favor da recorrente.

Custas pela Fazenda Pública, na 1ª instância.

Lisboa, 6 de Março de 2013. – *Lino Ribeiro* (relator) — *Dulce Neto* — *Isabel Marques da Silva*.

## **Acórdão de 6 de Março de 2013.**

### **Assunto:**

*Impugnação judicial. Tempestividade da impugnação. Indeferimento de reclamação graciosa. artigo 102.º n.º 2 do CPPT.*

### **Sumário:**

- I — O prazo para dedução de impugnação judicial do indeferimento de reclamação graciosa tendo por objecto liquidação de IRS é de 15 dias, contados da notificação da decisão (n.º 2 do artigo 102.º do CPPT);*
- II — A tal não obsta a pendência de recurso hierárquico com o mesmo objecto, deduzida em momento anterior ao da impugnação.*

Processo n.º 983/12-30.

Recorrente: A.....

Recorrido: Fazenda Pública.

Relatora: Ex.<sup>ma</sup> Sr.<sup>a</sup> Cons.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Isabel Marques da Silva.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- Relatório -

1 – A....., com os sinais dos autos, recorre para este Supremo Tribunal da decisão do Tribunal Tributário de Lisboa, de 17 de Janeiro de 2011, que, na impugnação por si deduzida contra o indeferimento de reclamação graciosa tendo por objecto liquidação adicional de IRS do ano de 2003, no valor de € 67.203,94, julgou verificada e excepção peremptória da caducidade do direito de acção, absolvendo a Fazenda Pública do pedido.

O recorrente termina as suas alegações de recurso apresentando as seguintes conclusões:

1.º O Tribunal “Ad quo” decidiu que a impugnação apresentada em 12 de Fevereiro de 2009 da decisão da Reclamação Graciosa é intempestiva e decidiu que se verificava a excepção peremptória da caducidade do direito de acção e absolveu a Fazenda Pública do pedido.

2.º Com o devido respeito mas o ora Recorrente entende que pode ser impugnado, no prazo de 90 dias, o acto expresso ou tácito que indefere o recurso hierárquico interposto da decisão de reclamação hierárquica mesmo que o Recurso hierárquico não ser necessário, que é o caso destes autos.

*Termos em que, nos melhores de Direito e com o suprimento de Vossas Excelências, deve o presente Recurso ser provido e, conseqüentemente ser revogada a sentença a quo, vindo a ser retomada a tramitação processual adequada, assim se fazendo a vossa costumada Justiça!*

2 - Não foram apresentadas contra-alegações.

3 - O Excelentíssimo Procurador-Geral adjunto junto deste Tribunal emitiu o parecer de fls. 88 e 89 dos autos, no qual conclui que *deve ser negado provimento ao recurso jurisdicional, mantendo-se a sentença recorrida na ordem jurídica*, pois que a impugnação é manifestamente intempestiva.

Notificadas as partes do parecer do Ministério Público (fls. 90 a 92 dos autos), nada vieram dizer. Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

- Fundamentação -

4 – Questão a decidir

É a de saber se, como decidido, é intempestiva a impugnação judicial deduzida pelo ora recorrente tendo por objecto liquidação de IRS do ano de 2003.

5 – Matéria de facto

Constam do probatório fixado na decisão recorrida os seguintes factos:

1. Em 07/03/2003, o impugnante alienou a fracção autónoma designada por letra “F” do prédio urbano inscrito na matriz sob o art.º 697 da freguesia de Alvalade, pelo preço de €350.000,00;

2. Em 07/07/2004 fez entrega da declaração de rendimentos mod. 3, não inscrevendo quaisquer rendimentos, o que originou a liquidação n.º 4914327603, de 03/12/2004;

3. Em 07/02/2007, apresentou declaração de substituição, com anexo G, inscrevendo no campo 401 do quadro 4 do referido anexo as quantias de €350.000,00 (valor de realização em Março/2003) e € 20.000,00 (valor de aquisição em Novembro/1998);

4. A declaração de substituição deu origem à liquidação n.º 5532269432, de 04/07/2007, com valor a pagar de € 60.488,85 (“print” automático, a fls. 6 do apenso de recurso hierárquico);

5. Em sequência, foi emitida a nota de cobrança n.º 2007 775940, com importância a pagar de € 67.203,94;

6. Em 26/09/2007, o impugnante deduziu reclamação graciosa da liquidação adicional (carimbo de entrada apostado a fls. 3 do respectivo apenso);

7. Foi notificado do despacho de indeferimento da reclamação graciosa, por carta registada com aviso de recepção, em 27/11/2008 (fls. 41 e 42 do apenso);

8. Em 22/12/2008 interpôs recurso hierárquico para o Sr. Ministro das Finanças (carimbo apostado a fls. 2 do atinente apenso);

9. A presente impugnação deu entrada no Serviço de Finanças de Lisboa – 12 em 12/02/2009, conforme carimbo apostado na petição inicial, a fls. 3.

6 – Apreciando

6.1 Da intempestividade da impugnação

A decisão recorrida, a fls. 61 a 66 dos autos, julgou procedente a excepção de caducidade do direito de impugnar - invocada pela Fazenda Pública na sua contestação e bem assim no parecer do Ministério Público em 1.ª instância -, absolvendo a Fazenda Pública do pedido, atento o disposto no n.º 2 do artigo 102.º do CPPT – nos termos do qual *em caso de indeferimento de reclamação graciosa, o prazo de impugnação será de 15 dias após a notificação* -, e os factos constantes dos números 7 e 9 do probatório fixado – ou seja, de que o impugnante foi notificado do despacho de indeferimento da reclamação graciosa (...), em 27/11/2008 e que a impugnação deu entrada no Serviço de Finanças de Lisboa-12 em 12/02/2009 (...) -, perante os quais concluiu que *a impugnação apresentada em 12/02/2009*

*da decisão da reclamação graciosa notificada em 27/11/2008, é manifestamente intempestiva* (cfr. sentença recorrida, a fls. 64/65 dos autos).

Mais considerou a decisão recorrida que *a pendência de recurso hierárquico apresentado no seguimento da decisão de indeferimento da reclamação graciosa do acto impugnado, não contende com tal entendimento* citando em abono desta conclusão o comentário de JORGE LOPES DE SOUSA ao artigo 76.º do CPPT, na 4.ª edição do *Código de Procedimento e de Processo Tributário: Anotado e Comentado* (cfr. sentença recorrida, a fls. 65 dos autos).

Alega, porém, o recorrente, na tentativa de fundamentar a tempestividade da sua impugnação, que *pode ser impugnado, no prazo de 90 dias, o acto expresso ou tácito que indefere o recurso hierárquico interposto da decisão de reclamação hierárquica mesmo que o Recurso hierárquico não ser necessário, que é o caso destes autos* (cfr. conclusão 2.º das sua alegações de recurso).

Vejamos.

O decidido quanto à intempestividade da impugnação deduzida do indeferimento da reclamação graciosa interposta contra a liquidação de IRS sindicada nos presentes autos, mostra-se inteiramente conforme à lei e não merece qualquer censura.

Como bem decidido, o n.º 2 do artigo 102.º do CPPT estabelece que: “Em caso de indeferimento da reclamação graciosa, o prazo de impugnação será de 15 dias após a notificação”, prazo este manifestamente excedido no caso dos autos, em que a notificação do indeferimento da reclamação foi efectuada em 27 de Novembro de 2008 (cfr. o n.º 7 do probatório fixado) e a impugnação foi apresentada em 12 de Fevereiro de 2009 (cfr. o n.º 9 do probatório fixado).

Ora, é ao indeferimento da reclamação graciosa, e não ao indeferimento do recurso hierárquico que o ora recorrente reage através da impugnação e subsequente recurso, daí que a alegação de que *o pode ser impugnado, no prazo de 90 dias, o acto expresso ou tácito que indefere o recurso hierárquico interposto da decisão de reclamação hierárquica mesmo que o Recurso hierárquico não ser necessário, que é o caso destes autos* careça de sentido para fundamentar o presente recurso, que não tem por objecto imediato a decisão de indeferimento, expresso ou tácito, do recurso hierárquico.

Acresce que, muito provavelmente, nenhuma decisão de indeferimento expresso do recurso hierárquico será tomada, pois que do mesmo acto – indeferimento da reclamação graciosa tendo por objecto o acto de liquidação de IRS sindicado – foi também deduzida impugnação judicial, e, embora esta o tenha sido em data posterior à dedução do recurso hierárquico (cfr. os números 8 e 9 do probatório fixado) – pois que se o fosse em data anterior o recurso hierárquico não seria admissível (cfr. o n.º 2 do artigo 76.º do CPPT), entende-se que estando o mesmo objecto a ser apreciado por via judicial, deve este juízo prevalecer, daí que, nestas circunstâncias, o conhecimento do objecto do recurso hierárquico careça de sentido.

Pelo exposto, manifesto é que o recurso não merece provimento.

- Decisão -

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

Lisboa, 6 de Março de 2013. — *Isabel Marques da Silva* (relatora) — *Lino Ribeiro* — *Dulce Neto*.

## Acórdão de 6 de Março de 2013.

### Assunto:

*Recurso extraordinário de revisão. Legitimidade. Responsáveis subsidiários pelo pagamento da coima.*

### Sumário:

- I — *Sendo o recurso de revisão da decisão de aplicação da coima um recurso extraordinário, apenas tem legitimidade para requerer a revisão o arguido, a autoridade administrativa e o Ministério Público (cfr. o n.º 2 do artigo 81.º do RGCO, aplicável “ex vi” do disposto na alínea b) do artigo 3.º do RGIT), sendo que, no caso do arguido, não poderá existir legitimidade para interposição do recurso de revisão quando ela não existia para interposição de recurso ordinário.*
- II — *Assim, apenas no caso em que em oposição à execução os responsáveis subsidiários pelo pagamento de coimas tenham sindicado a legalidade destas se deve admitir a sua legitimidade para interpor recurso extraordinário de revisão.*

Processo n.º 1080/12-30.

Recorrente: A..... e Outro.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relatora: Ex.<sup>ma</sup> Sr.<sup>a</sup> Cons.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Isabel Marques da Silva.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- Relatório -

1 – A..... e B....., com os sinais dos autos, interpuseram junto do Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada *recurso de revisão* das decisões administrativas de aplicação de coimas proferidas nos processos de contra-ordenação n.ºs 2160-02/600985.9 e 2160-03/601200.0, contra eles revertidas ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 8.º do Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT), apresentando as seguintes conclusões:

I. A Sociedade C..... foi condenada em dois Processos de Contra-Ordenação, Processos n.ºs 2160-02/600985.9 e 2160-03/601200.0 pela não entrega das Declarações Periódicas de IVA referentes ao 2.º a 4.º Trimestres de 2000 num processo e os quatro trimestres do exercício de 2001 noutro processo.

II. Ora, tais Decisões tiveram como pressuposto que a sociedade C..... ainda se encontrava em actividade e que, dessa forma, ainda se encontrava obrigada a apresentar as declarações Periódicas de IVA mencionadas na alínea c) do número 1 do artigo 29.º do C.I.V.A.

III. Não obstante, através das Sentenças das Impugnações n.ºs 871/06.7BEALM e 872/06.5BEALM, Processos propostos pelos Sócios da Sociedade C....., A..... e B....., a 2.ª Unidade Orgânica do Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada veio julgar provado que a Sociedade C..... foi dissolvida a 26 de Agosto de 1999 e que desde essa data cessou actividade.

IV. Situação que, salvo melhor opinião, desonerava a Sociedade C..... de apresentar as Declarações Periódicas de IVA, pois

V. Da conjugação da alínea c) do número 1 do artigo 29.º do CIVA (considerando a renumeração que resultou do Decreto-Lei n.º 202/08) com a alínea a) do número 1 do artigo 2.º do mesmo Diploma, resulta que as Pessoas Singulares ou Colectivas que exerçam uma actividade é que estão obrigadas à apresentação da Declaração Periódica de IVA.

VI. Motivo pelo qual se deverá entender que a Sociedade C....., desde a sua dissolução, deixou de estar obrigada a apresentar a Declaração Periódica de IVA.

VII. Por outro lado, os Recorrentes, por terem sido responsabilizados pelo Serviço de Finanças do Barreiro como devedores subsidiários da sociedade C....., nos termos do artigo 8.º do RGIT, gozam dos direitos de defesa dos arguidos compatíveis com a defesa dos seus interesses (Cf. artigo 49.º do RGIT),

VIII. Devendo, pois, ser-lhes permitido o exercício do direito de requerer o Recurso de Revisão, previsto no artigo 85.º do RGIT.

IX. Ou, ainda que assim não se entendesse, a exercer esse direito em nome da Arguida, a Sociedade dissolvida C....., nos termos da 2.ª parte do número 2 do artigo 164.º do C.S.C.

X. Fundamentando-se o presente pedido de Revisão na alínea c) do número 1 do artigo 449.º do CPP, aplicável ex vi alínea b) do artigo 3.º do RGIT e do número 1 do artigo 80.º do RGCO.

XI. Uma vez que os factos dados como provados nos presentes Processos de Contra-ordenação são inconciliáveis com aqueles dados como provados nos Processos de Impugnação Judicial, a saber, a cessação de Actividade da sociedade C..... desde 26-08-1999, data da sua dissolução;

XII. Assim, deve ser aceite o presente Recurso de Revisão e

XIII. Deverão ser revogadas as Decisões de Condenação no âmbito dos Processos de Condenação “supra” mencionados.

*Nestes Termos,*

*E nos mais de Direito aplicáveis, requer-se a V. Ex.<sup>a</sup> que aceite o presente Recurso de Revisão e, julgado o mesmo procedente por provado, revogue as Decisões Condenatórias dos processos de Contra-Ordenação aqui impugnados uma vez que os factos que lhes serviram de base terem sido contrariados pelas Sentenças dos processos de Impugnação n.º 871/06.7BEALM e 872/06.5BEALM, do Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada, assim se fazendo a acostumada JUSTIÇA!!!*

2 - O Ministério Público em 1.ª instância apresentou CONTRA-MOTIVAÇÃO, a fls. 67 a 71 dos autos, concluindo que:

- *por se ter verificado a caducidade do direito ao recurso de revisão, porquanto estão decorridos mais de 5 anos sobre a data das decisões definitivas proferidas pela autoridade administrativa nos processos de contra-ordenação n.º 2160-02/600985.9 e n.º 2160- 032/601200.0, não deverá ser admitido o presente recurso de revisão.*

- *caso assim, não se entenda, deverá admitir-se o recurso de revisão porquanto os factos que serviram de condenação naquelas decisões judiciais e da oposição resultam graves dúvidas sobre a justiça da condenação.*

3 – Pela juíza do TAF de Almada foi elaborada *informação sobre o mérito do pedido* nos termos do art. 454.º do Código de Processo Penal, constante de fls. 77 a 85 dos autos, na qual propugna pela inadmissibilidade do recurso de revisão em razão da os recorrentes não terem reagido pelo meio próprio – a oposição à execução fiscal, dada a sua ilegitimidade para interporem recurso da decisão de aplicação da coima – contra as decisões administrativas de aplicação de coima, razão pela qual conclui que não tendo reagido (ordinariamente) pelo meio próprio de que dispunham, *também não poderiam agora reagir através de um meio reconhecidamente excepcional, enquanto recurso extraordinário.*

4 – O Excelentíssimo Procurador Geral Adjunto junto deste Supremo Tribunal remeteu para a contra-motivação da representação do MP no TAF de Almada (fls. 88 dos autos).

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir

- Fundamentação –

5 – Da inadmissibilidade do recurso extraordinário de revisão por ilegitimidade dos recorrentes

Constitui jurisprudência pacífica deste Supremo Tribunal Administrativo que os responsáveis subsidiários pelo pagamento de coimas não têm legitimidade para interpor recurso da decisão administrativa que as aplique, pois que não são arguidos no processo de contra-ordenação (cfr. o n.º 2 do artigo 59.º do RGCO, aplicável “ex vi” do disposto no 3.º alínea b) do RGIT), como é igualmente pacífico que desta decisão sancionatória não cabe impugnação judicial, pois que o meio processual adequado para a sindicar é o recurso da decisão de aplicação da coima (cfr. o artigo 80.º do RGIT).

Daí que se venha admitindo na jurisprudência deste STA (cfr. os Acórdãos de 14 de Abril de 2010, rec. n.º 64/10, de 8 de Setembro de 2010, rec. n.º 186/10, de 26 de Setembro de 2012, rec. n.º 312/12, entre outros) a possibilidade de em oposição à execução fiscal os responsáveis subsidiários por coimas poderem sindicar a própria decisão de aplicação da coima, sob pena de indefesa tida como constitucionalmente vedada.

Ora, sendo o recurso de revisão da coima um recurso extraordinário – cfr. a epígrafe do título II do Código de Processo Penal, no qual se incluem (no seu Capítulo II) as disposições relativas a este recurso, subsidiariamente aplicáveis ao recurso de revisão de contra-ordenação tributária (ex vi do artigo 80.º, n.º 1 do RGCO, aplicável ex vi da alínea b) do artigo 3.º do RGIT – apenas tem legitimidade para requerer a revisão o arguido, a autoridade administrativa e o Ministério Público (cfr. o n.º 2 do artigo 81.º do RGCO, aplicável “ex vi” do disposto na alínea b) do artigo 3.º do RGIT), sendo que, no caso do arguido, entendem SIMAS SANTOS e JORGE LOPES DE SOUSA (*Contra-Ordenações: anotações ao Regime Geral*, 6.ª ed., Lisboa, Áreas Editora, 2011, p. 608 – nota 3 ao art. 81.º do RGCO), em posição que subscrevemos, que *não poderá existir legitimidade para interposição do recurso de revisão quando ela não existia para interposição de recurso ordinário.*

Assim sendo, apenas no caso em que em oposição à execução os responsáveis subsidiários pelo pagamento de coimas tenham sindicado a legalidade destas se deve admitir a sua legitimidade para interporem recurso extraordinário de revisão.

No caso dos autos, os responsáveis subsidiários ora recorrentes deduziram impugnação judicial tendo por objecto liquidações de IVA e coimas por falta de entrega das respectivas declarações, sendo que tais impugnações apenas foram conhecidas no que às liquidações de imposto respeita, por inadequação do meio para sindicar as próprias decisões de aplicação das coimas (cfr. as sentenças proferidas nos processos de impugnação a fls. 16 a 47 dos autos).

Carecem, pois, os recorrentes de legitimidade para interporem o presente recurso de revisão, que não será, pois, admitido.

As normas legais invocadas pelos recorrentes para sustentarem a sua legitimidade para requererem a revisão não infirmam este entendimento.

Fundamentam os recorrentes a sua legitimidade no disposto no artigo 49.º do RGIT, disposição aplicável apenas ao processo penal tributário (cfr. a epígrafe do capítulo II, da parte II do RGIT em que está incluída), e não também ao de contra-ordenação tributário, por isso que se refira apenas e só aos *responsáveis civis pelo pagamento de multas, nos termos do artigo 8.º*, e não também aos responsáveis civis pelo pagamento de coimas. E subsidiariamente, no disposto na *segunda parte do número 2 do artigo 164.º do Código das Sociedades Comerciais*, disposição relativa às acções para cobrança de créditos da sociedade em caso de *activo superveniente* à liquidação e extinção da sociedade, o que não é manifestamente o caso dos autos.

Assim, por falta de legitimidade dos recorrentes, indefere-se o pedido de revisão.

- Decisão -

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

Custas pelos recorrentes.

Lisboa, 6 de Março de 2013. — Isabel Marques da Silva (relatora) — Lino Ribeiro — Dulce Neto.

**Acórdão de 6 de Março de 2013.****Assunto:**

*Recurso de revista excepcional. Requisitos.*

**Sumário:**

*O recurso de revista previsto no artigo 150.º do CPTA, como excepcional que é, tem pressupostos ou requisitos de admissibilidade próprios, específicos e exigentes, que não se confundem com os dos demais recursos do CPC e do CPPT, requisitos que não concorrem no caso de o acórdão recorrido ter acolhido e sufragado a orientação jurisprudencial que se encontra consolidada no STA, julgando que o n.º 4 do art. 886.º-A do CPC é subsidiariamente aplicável ao processo de execução fiscal e que a omissão da notificação, ao credor com garantia real, da autorização de venda por negociação particular por um valor inferior ao que fora fixado e anunciado como valor mínimo de venda pelo órgão da execução fiscal, constitui nulidade processual que justifica a anulação da venda nos termos dos artigos 201.º, n.º 1, e 909.º, n.º 1, alínea c), do CPC.*

Processo n.º: 1091/12-30.

Recorrente: A.....

Recorrido: Fazenda Pública.

Relatora: Ex.<sup>ma</sup> Sr.<sup>a</sup>. Cons.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Dulce Neto.

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

1. A....., com os demais sinais dos autos, interpõe recurso de revista excepcional, ao abrigo do disposto no artigo 150.º do CPTA, do acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Norte que concedeu provimento ao recurso jurisdicional interposto pelo B....., S.A., na qualidade de credor reclamante, revogando a sentença que havia julgado improcedente o pedido de anulação de venda de imóvel efectuada em processo de execução fiscal e no qual foi adquirente o ora Recorrente, e que, em consequência, anulou todos os actos processuais subsequentes à recepção da proposta para a venda desse imóvel.

1.1. Rematou as alegações de recurso com as seguintes conclusões:

1. Vêm as presentes alegações do Acórdão que julgou o recurso do aqui recorrido B..... procedente, e como tal deferiu o requerimento de anulação da venda, anulando igualmente todos os actos processuais subsequentes posteriores à recepção da proposta para a venda que foi efectuada.

2. Decidiu o Tribunal de primeira instância que: “O invocado art.º 253º alínea a) do CPPT é apenas aplicável na situação de adjudicação do bem vendido mediante propostas por carta fechada. Tendo o Requerente sido notificado que, por falta de propostas por carta fechada, se iria proceder à venda por negociação particular, resulta claro que aquele normativo não é aplicável ao caso em apreço”.

3. Seguindo o raciocínio lógico, tendo havido venda por negociação particular, aplicável será o artigo 249º do Código de procedimento e de processo tributário.

4. Nos presentes autos, desde logo pela matéria dada como provada, não se pode alegar não ter sido o recorrido notificado da venda, da modalidade, e do preço base. Sucede que, não houve propostas, recorrendo-se assim à venda por negociação particular, modalidade essa que foi igualmente notificada ao recorrido.

5. Por outro lado, a notificação da venda particular e as suas especificidades foi feita por éditos e pela internet, que o recorrido só não consultou por inércia.

6. O Supremo Tribunal Administrativo <sup>(1)</sup> seguiu a posição defendida pelo recorrente, orientando a jurisprudência no sentido segundo o qual: “I - Em processo tributário, a notificação da venda executiva ao credor com garantia real é feita «mediante editais, anúncios e divulgação através da internet», de acordo com o disposto no n.º 1 do 249º do Código de Procedimento e de Processo Tributário - não havendo aplicação subsidiária dos preceitos do Código de Processo Civil, por inexistir lacuna de previsão legal em tal matéria.

7. O Recorrido sempre se mostrou desinteressado no decorrer do processo de execução fiscal, e apenas em fase posterior à venda, alegou existir irregularidade susceptível de influir no resultado da venda, advogando a aplicação do artigo 886º-A do CPC.



8. No entanto, o Código de Procedimento e de Processo Tributário constitui “lex specialis”, que regula especialmente e contém regras relativas à venda por proposta em carta fechada aplicáveis ao processo de execução fiscal, pelo que inexistem lacunas que permitem o recurso às regras subsidiárias do Código de Processo Civil.

9. Nos termos de Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 04/11/2009 “Em processo de execução fiscal, a notificação do dia da venda é feita ao credor com garantia real pelo modo por que é feita a todos demais eventuais interessados – isto é, pelo modo previsto no artigo 249.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.”

10. Ora, mesmo que o recorrido não fosse citado, o que não sucedeu, pois foi notificado da modalidade da venda, do preço e da alteração da modalidade da venda por falta de propostas, tal não invalidaria a venda já efectuada, uma vez que se cumpriram os requisitos estipulados no artigo 249º do Código de Processo e Procedimento Tributário.

11. Nesta sequência podemos citar Acórdão desde Tribunal datado de 28/03/2007: “(...) No caso de negociação particular, o legislador fiscal, ao contrário do ordinário, não exigiu que o executado e demais credores aceitassem o comprador ou o preço acordado — artigo 904.º alínea a), do CPC — antes se bastou com a publicação na internet, nos termos definidos pela Portaria n.º 352/2002, de 3 de Abril, do nome ou firma do executado, do órgão onde corre o processo, da identificação sumária dos bens, do local, prazo e horas em que estes podem ser examinados, do valor base do venda e do nome ou firma do negociador, bem como da residência ou sede deste – artigo 252º n.º 3, do CPPT.” Foi essa a opção do legislador, o que se entende desde logo pelas características de celeridade que reveste o processo de execução fiscal.

12. Mesmo assim não se entendendo, aplicando-se subsidiariamente as regras de publicidade do processo executivo previstas no código de processo civil, ter-se-ia que atender necessariamente ao número 11 do artigo 864º do Código de processo civil, que mormente, pretende acautelar a estabilidade das relações jurídicas, impedindo assim que uma venda, efectuada anos atrás como no presente caso, venha a ser anulada por falta de citação de algum dos interessados.

13. Quanto ao valor da venda do imóvel, trata-se este, em caso de negociação particular de competência do chefe de finanças, que atendendo à falta de propostas e ao cariz célere do processo, tendo em conta a discricionariedade que lhe é permitida, considerou ser o melhor valor possível visando os interesses em causa.

14. Cumpre ainda destacar, por último que, tendo todas as decisões decorrentes no processo cingindo-se à anulação ou não da venda, nenhuma se pronunciou acerca das benfeitorias realizadas pelo recorrente, sendo a anulação de uma venda feita há 8 anos manifesta uma clara violação ao princípio constitucionalmente consagrado da certeza jurídica (artigo 2.º da Constituição da República Portuguesa).

15. Motivo pelo qual, deve proceder o presente Recurso de Revista e como tal ser negado o provimento ao pedido de anulação da venda e actos subsequentes.

**1.2.** Não foram apresentadas contra-alegações.

**1.3.** O Exmo. Procurador-Geral-Adjunto junto do Supremo Tribunal Administrativo emitiu parecer no sentido de que o recurso de revista não devia ser admitido, por não se verificarem os respectivos pressupostos, face à posição jurisprudencial que actualmente se encontra consolidada sobre a matéria em discussão neste recurso.

**1.4.** Colhidos que foram os vistos dos Exm<sup>os</sup> Juizes Conselheiros Adjuntos, cumpre decidir em conferência, tendo em conta que constitui jurisprudência actualmente pacífica nesta Secção de Contencioso Tributário que o recurso de revista excepcional, previsto no artigo 150.º CPTA, é admissível no âmbito do contencioso tributário.

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

Tal preceito prevê, assim, a possibilidade recurso de revista excepcional para o STA quando esteja em causa a *apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito*. Razão por que a jurisprudência tem reiteradamente sublinhado a excepcionalidade deste recurso, referindo que ele só pode ser admitido nos estritos limites fixados no preceito. Trata-se, efectivamente, não de um recurso ordinário de revista, mas antes, como o legislador deixou sublinhado na Exposição de Motivos das Propostas de Lei n.º 92/VIII e n.º 93/VIII, de uma “*válvula de segurança do sistema*”, que só deve ser accionada nos estritos limites do preceito, sob pena de se desvirtuarem os fins tidos em vista pelo legislador.

Por conseguinte, este recurso só é admissível se for *claramente necessário para uma melhor aplicação do direito* ou se estivermos perante uma questão que, pela sua *relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental*, sendo que esta importância fundamental tem de ser detectada não perante o interesse teórico da questão, mas perante o seu interesse prático e objectivo, medido pela utilidade da revista em face da capacidade de expansão da controvérsia ou da sua vocação para ultrapassar os limites da situação singular.

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

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

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

Vejamos se tais requisitos se verificam no caso vertente.

A questão colocada no presente recurso consiste em saber se o acórdão recorrido fez correcto julgamento ao considerar que o órgão de execução fiscal não podia ter autorizado a venda por negociação particular do imóvel por um valor inferior ao que havia fixado e que anunciara como valor mínimo para essa venda, sem disso dar prévio conhecimento ao credor reclamante que detém garantia real sobre o imóvel; e que essa omissão integra uma nulidade processual susceptível de provocar a anulação dessa venda.

Com efeito, o acórdão recorrido julgou procedente o incidente de anulação da venda suscitado pelo credor com garantia real com apoio na orientação jurisprudencial do STA vertida no acórdão proferido em 22/06/2011, no recurso n.º 0353/11, que citou e transcreveu, segundo a qual o n.º 6 do art. 886º-A do CPC é subsidiariamente aplicável ao processo de execução fiscal e a omissão da notificação aí prevista é susceptível de determinar a anulação da venda nos termos do art. 201º do CPC, já que esta anulação depende da ocorrência, relativamente ao acto de venda ou aos actos preparatórios a ela respeitantes, de qualquer omissão de acto ou formalidade prescrita na lei e de a irregularidade cometida poder ter influência na venda.

Foi nesse enquadramento legal que se julgou que *«nos presentes autos o valor base da venda por negociação particular havia sido fixado em 135.000,00 €, um valor muito próximo daquele que havia sido reclamado pelo ora recorrente (136.200,78 €), tendo, contudo, o imóvel sido vendido por um valor muito inferior, 83.150,00 €, sem que disso tivesse sido dado conhecimento ao recorrente como se impunha por força do disposto naquele art. 886º-A, n.º 4 (hoje n.º 6) do CPC.*

*Face aos contornos que delimitam a presente situação concreta, em que o recorrente era credor reclamante e em que o seu crédito sobre o executado teria preferência sobre todos os restantes, o que desde logo resultava da análise superficial de todos os créditos em confronto e que em devido tempo haviam sido reclamados, resulta evidente que a venda do imóvel só a si poderia beneficiar ou prejudicar de forma directa ou imediata, por ser ele quem haveria de ser pago em primeiro lugar pelo respectivo produto.*

*Tendo-lhe sido anunciado que o valor base da venda era praticamente idêntico ao valor do seu crédito, naturalmente que o recorrente confiou que não veria extinta a garantia de que dispunha sem que se desse pagamento ao seu crédito pelo valor (ou valor próximo) daquele que lhe havia sido anunciado.*

*No dizer do acórdão anteriormente citado, a falta de notificação do valor real pelo qual o imóvel veio a ser vendido comprometeu o conhecimento regular da causa e, portanto, o julgamento dela: devia ter sido assegurada, e não o foi, a participação da reclamante credora na fase da venda, de modo a proteger os seus interesses, proporcionando-lhe quer o acompanhamento do desenvolvimento processual normal, quer a realização de diligências no sentido de alcançar a melhor proposta possível de*

*venda e evitar ou minimizar a degradação do respectivo preço, garantindo que a venda se realize pelo preço mais alto possível. Não fora a referida omissão e a venda poderia ter sido efectuada a diferente pessoa, por valor superior.*

*Na verdade, não faz qualquer sentido a venda do imóvel por um valor inferior em cerca de 50.000,00€ relativamente ao valor base fixado, uma vez que o produto da venda seria aplicado praticamente em exclusivo no pagamento do crédito do recorrente, e por essa razão é que este mesmo recorrente deveria ter sido ouvido quanto ao concreto valor, para que melhor pudesse acautelar o seu crédito.»*

Ora, salvo o devido respeito, não se antevê qualquer necessidade de intervenção deste Supremo Tribunal para uma melhor aplicação do direito no sentido objectivo que acima se assinalou, já que a jurisprudência que recentemente se consolidou neste Tribunal – sobretudo após o acórdão do Tribunal Constitucional de 28 de Abril de 2010, proferido no processo n.º 1666/2010, publicado no D.R. II série, n.º 104, de 28/5/2010, pp. 29660 a 29664 <sup>(2)</sup> - é precisamente a que se mostra acolhida e sufragada pela decisão recorrida – cfr., entre outros, os acórdãos de 30/04/2008, no proc. n.º 117/08; de 14/07/2008, no proc. n.º 222/08; de 2/04/2009, no proc. n.º 805/08; de 22/04/2009, no proc. n.º 146/09; de 3/11/2010, no proc. n.º 244/10; de 7/07/2010, no proc. n.º 188/10; de 23/01/2013, no proc. n.º 667A/12.

Pelo que a admissão da presente revista não é *claramente necessária para uma melhor aplicação do direito*, ficando, assim, afastada a necessidade de este Tribunal intervir nesse quadro.

E daí, também, a irrelevância jurídica e social da questão que de novo se pretende equacionar e discutir neste recurso, já que a mesma não reveste, face à supracitada jurisprudência consolidada no STA, a necessária relevância jurídica e social *fundamental*.

Assim sendo, e sem necessidade de maiores considerações, torna-se evidente que não se verificam os requisitos de admissão do recurso excepcional de revista expressos no artigo 150.º, n.º 1, do CPTA.

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

Custas pelo Recorrente.

Lisboa, 6 de Março de 2013. — *Dulce Neto* (relatora) — *Alfredo Madureira* — *João Valente Torrão*.

<sup>(1)</sup> Acórdão de 04/11/2009, processo 0686/09, in [http://www.taxfile.pt/file\\_bank/news4709\\_3\\_1.pdf](http://www.taxfile.pt/file_bank/news4709_3_1.pdf).

<sup>(2)</sup> Tal acórdão do Tribunal Constitucional julgou inconstitucional, por violação do disposto no art. 2º da CRP (princípio do Estado de direito), a norma que resulta das disposições conjugadas da alínea e) do n.º 1 do art. 2º e n.º 3 do art. 252º do CPPT e dos arts. 201º, 904º e alínea c), do n.º 1 do art. 909º do CPC, quando interpretada “no sentido de dispensar a audição dos credores providos com garantia real nas fases de venda ordenada pelos Serviços de Finanças e, fundamentalmente, quando é ordenada a venda por negociação particular e feita a adjudicação consequente” (cfr. acórdão n.º 166/2010 do TConstitucional, de 28/4/2010).

## Acórdão de 6 de Março de 2013.

### Assunto:

*Recurso de revista excepcional. Requisitos.*

### Sumário:

- I — *O recurso de revista excepcional previsto no artigo 150.º do CPTA só é admissível se for claramente necessário para uma melhor aplicação do direito ou se estivermos perante uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental, sendo que esta importância fundamental tem de ser detectada não perante o interesse teórico da questão, mas perante o seu interesse prático e objectivo, medido pela utilidade da revista em face da capacidade de expansão da controvérsia ou da sua vocação para ultrapassar os limites da situação singular.*
- II — *Não se justifica, à luz da apontada disposição legal, a admissão de revista para apreciação da questão de saber se a instauração de impugnação judicial deduzida contra acto de liquidação de tributo que veio a ser julgada procedente e a determinar a anulação do acto, tem a virtualidade de interromper o prazo da prescrição da dívida que emerge do novo acto de liquidação efectuado pela Administração Tributária após a anulação da 1ª liquidação e que tenha por objecto o mesmo facto tributário.*

Processo n.º 1131/12-30.  
 Recorrente: Fazenda Pública.  
 Recorrido: A.....e outros.  
 Relatora: Ex.<sup>ma</sup> Sr.<sup>a</sup> Cons.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Dulce Neto.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. A FAZENDA PÚBLICA interpõe recurso de revista excepcional, ao abrigo do disposto no artigo 150.º do CPTA, do acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul que concedeu provimento ao recurso interposto da sentença que, por sua vez, julgara improcedente a oposição que A....., B....., C....., D..... e E..... deduziram contra as execuções fiscais n.ºs 1384200801018230, 1384200801018248, 1384200801018221, 1384200801018256 e 1884200801018213, instauradas para cobrança de dívidas provenientes de liquidação de imposto sucessório.

1.1 Terminou as alegações do recurso com o seguinte quadro conclusivo:

A) Quanto à questão de determinar se a impugnação judicial constitui, ou não, um facto interruptivo da prescrição, quando essa impugnação leva a uma liquidação correctiva da inicial e é pelo não pagamento desta que é instaurado processo de execução fiscal onde se invoca a prescrição da dívida e a questão de determinar se os factos interruptivos da prescrição previstos no art. 49º da LGT estão relacionados com a liquidação ou com o facto tributário, verificam-se os requisitos que permitem a interposição de recurso de revista para o STA, nos termos do art. 150º do CPTA.

B) Uma vez que, tal questão assume relevância jurídica ou social, aferida em termos da utilidade jurídica, com capacidade de expansão da controvérsia que ultrapasse os limites da situação singular, decorrendo, da interposição do presente recurso a possibilidade da melhor aplicação do direito, tendo como escopo a uniformização do direito, dado que tal questão tem capacidade para se repetir num número indeterminado de casos futuros.

C) Isto tendo em conta a pertinência da questão jurídica centrada numa causa que a lei, art. 49º da LGT, prevê como interruptiva da prescrição, mas à qual foi retirado esse efeito pelo Tribunal “a quo” por se considerar que o que estava em causa para efeitos de prescrição era a dívida tributária e não o facto tributário de que deriva a dívida, pelo que, não tendo a liquidação que originou a dívida sido objecto de impugnação judicial, não foi considerada como facto interruptivo da prescrição a impugnação interposta contra a liquidação inicial, como sendo questão susceptível de requerer uma apreciação por parte do STA, tendo em vista a necessidade de uma melhor aplicação do direito, neste e em outros casos concretos.

D) Deve, pois, ser admitido o presente recurso de revista, uma vez que o mesmo versa sobre matéria – prescrição e causas de interrupção/suspensão da prescrição – acerca da qual é necessário clarificar o quadro legal aplicável a estes casos, sendo cedo que a resposta a dar a essa questão pode interessar a um leque alargado de interessados e eventuais casos futuros, pelo que, o presente recurso servirá para uma melhor e, a partir da pronúncia do STA, uniforme aplicação do direito.

E) Quanto ao mérito do presente recurso, o Acórdão ora recorrido fez, salvo o devido respeito, uma errada interpretação e aplicação dos arts 48º n.º 1 e 49º n.º 1 da LGT, aos factos, pelo que não se deve manter.

F) Não existindo qualquer dúvida que a impugnação judicial é uma causa interruptiva da prescrição, nos termos do art. 49º da LGT, o facto de existir uma liquidação correctiva da inicial, não altera a circunstância de se estar sempre perante o mesmo facto tributário.

G) Assim sendo, como se diz, e bem, no voto de vencido lavrado no Acórdão recorrido, o efeito interruptivo decorrente da instauração de impugnação interposta contra a liquidação inicial não é destrutível/eliminável pela eventual anulação dessa liquidação.

H) É que, nos termos do actual art. 48º da LGT, sendo certo que o que prescreve são as dívidas, a contagem do mesmo prazo é feita, nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o tacto tributário e, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu, excepto no imposto sobre o valor acrescentado e nos impostos sobre o rendimento quando a tributação sela efectuada por retenção na fonte a título definitivo, caso em que aquele prazo se conta a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou, respectivamente, a exigibilidade do imposto ou o facto tributário.

I) Pelo que, atendendo ao princípio da unicidade do facto tributário, o que releva, para efeitos de contagem do prazo de prescrição, não é a liquidação, mas sim, o facto tributário.

J) E, deste modo, julgamos que as causas de interrupção da prescrição relevantes serão todas aquelas que ocorrem no decurso desse prazo prescricional, contado a partir do facto tributário.

K) Assim, no caso, sendo certo que foi apresentada uma impugnação judicial no decurso da contagem do prazo prescricional, a mesma há-de relevar como causa de interrupção ou de suspensão da prescrição.

L) A isso não obsta o facto de ter existido uma liquidação correctiva, que suporta o processo de execução fiscal e relativamente a esta não ter sido deduzida impugnação, dado que, efectivamente existiu uma impugnação judicial que sempre foi deduzida quanto ao mesmo facto tributário.

M) Por outro lado, acresce dizer que a lei não faz qualquer distinção quando se reporta às causas de interrupção e suspensão da prescrição, relativamente ao objecto da reclamação, recurso hierárquico, impugnação e pedido de revisão oficiosa aí previstas, cfr. n.º 1 do art. 49º da LGT, em confronto com os restantes números deste mesmo artigo.

N) E isto por ter partido da consideração da unicidade do facto tributário, como marco/início da contagem do prazo prescricional e daí se dever ter em conta os potenciais factos interruptivos/suspensivos, sem distinção, que ocorrem durante o decurso desse prazo, contado a partir da verificação do facto tributário.

Termos pelos quais e, com o duto suprimento de V. Exas., deve ser admitido o presente recurso de revista e, analisado o mérito do recurso, deve ser dado provimento ao mesmo, revogando-se o Acórdão recorrido, com todas as legais consequências.

1.2. Os RECORRIDOS apresentaram contra-alegações para defender que o recurso não deveria ser admitido, por falta de verificação dos pressupostos contidos no art. 150.º do CPTA, e para o caso de assim não se entender, sustentaram que o recurso não deveria obter provimento.

1.3. O Exm.º Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido de que, atentos os pressupostos contidos no art. 150º, n.º 1, do CPTA, «*Parece duvidoso que a questão tenha “importância fundamental”, propendendo para que se entenda não ser de admitir o recurso interposto.*», concluindo que «*No entanto, sendo a competência para proceder à apreciação preliminar do recurso da formação a que alude o art. 150. n.º 5 do C.P.T.A., parece ser de submeter o recurso à mesma para que, antes de mais, proceda a essa apreciação.*».

1.4. Colhidos que foram os vistos dos Exmºs Juízes Conselheiros Adjuntos, cumpre decidir em conferência, tendo em conta que constitui jurisprudência actualmente pacífica nesta Secção de Contencioso Tributário que o recurso de revista excepcional, previsto no artigo 150.º CPTA, é admissível no âmbito do contencioso tributário.

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

Isto é, o preceito prevê *excepcionalmente* recurso de revista para o STA quando esteja em causa a *apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental* ou quando a *admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito*. Razão por que a jurisprudência tem reiteradamente sublinhado a excepcionalidade deste recurso, frisando que ele constitui uma “*válvula de segurança do sistema*” que só deve ser accionada nesses estritos e precisos termos.

Por conseguinte, este recurso só é admissível se estivermos perante uma questão que, pela sua *relevância jurídica ou social*, se revista de *importância fundamental*, ou se a admissão deste recurso seja *claramente necessária para uma melhor aplicação do direito*.

E, como tem sido repetidamente explicado nos inúmeros acórdãos proferidos sobre a matéria, o preenchimento do conceito indeterminado de *relevância jurídica fundamental* verificar-se-á, designadamente, quando a questão a apreciar seja de elevada complexidade ou, pelo menos, de complexidade jurídica superior ao comum, seja por força da dificuldade das operações exegéticas a efectuar, de um enquadramento normativo especialmente intrincado ou da necessidade de concatenação de diversos regimes legais e institutos jurídicos, ou quando o tratamento da matéria tem suscitado dúvidas sérias quer ao nível da jurisprudência quer ao nível da doutrina.

Já *relevância social fundamental* verificar-se-á quando a situação apresente contornos indiciadores de que a solução pode ser um paradigma ou orientação para se apreciarem outros casos, ou quando esteja em causa questão que revele especial capacidade de repercussão social, em que a utilidade da decisão extravasa os limites do caso concreto das partes envolvidas no litígio.

Finalmente, a *clara necessidade* da admissão da revista para *melhor aplicação do direito* há-de resultar da possibilidade de repetição num número indeterminado de casos futuros e consequente necessidade de garantir a uniformização do direito em matérias importantes tratadas pelas instâncias de forma pouco consistente ou contraditória - nomeadamente por se verificar a divisão de correntes jurisprudenciais ou doutrinárias e se ter gerado incerteza e instabilidade na sua resolução a impor a intervenção do órgão de cúpula da justiça administrativa e tributária como condição para dissipar dúvidas – ou por as instâncias terem tratado a matéria de forma ostensivamente errada ou juridicamente insustentável, sendo objectivamente útil a intervenção do STA na qualidade de órgão de regulação do sistema.

Vejam os requisitos se verificam no caso vertente.

A questão que a Recorrente pretende ver (re)apreciada neste recurso consiste em saber se a impugnação judicial deduzida contra determinado acto de liquidação de imposto, que foi julgada procedente e que originou a anulação integral desse acto, tem a virtualidade de interromper o prazo de prescrição quanto à dívida tributária que emerge de novo acto de liquidação posteriormente efectuado pela Administração Tributária e que tem, ainda, por objecto o mesmo facto tributário.

O acórdão recorrido, proferido pelo TCAS, revogou a decisão proferida em 1ª instância, sustentando que «*Como resulta do n.º 1 do art. 49º da LGT, o que interrompe a prescrição das dívidas tributárias é a impugnação da liquidação do tributo, pelo que, não visando a impugnação deduzida em 12.2.2002 a liquidação do tributo efectuada após a decisão final de tal impugnação e que originou as dívidas a que se referem as execuções referidas na alínea D) do probatório, tal impugnação não constitui, pois, acto interruptivo da prescrição das dívidas em questão e em cobrança coerciva referidas na alínea D) do probatório.*

*As dívidas em execução não resultam da liquidação objecto da impugnação deduzida em 12.2.2002, mas de outra liquidação, sendo certo que a liquidação objecto da impugnação foi anulada como resulta do probatório. O que está em causa para efeitos de prescrição é a dívida tributária e não o facto tributário de que deriva a dívida. Assim, não tendo sido objecto de impugnação a liquidação da dívida de imposto sucessório que originou as execuções referidas em D) do probatório, a impugnação deduzida em 12.2.2002 porque referente a outra liquidação que acabou por ser aí anulada, embora decorrente do mesmo facto tributário, não constitui acto interruptivo da prescrição das dívidas em execução.»*

Em tal acórdão não é possível surpreender qualquer erro grosseiro, sendo que a tese nele explanada é uma das soluções juridicamente plausíveis, situando-se na zona de discussão possível sobre a questão. Aliás, o dissídio situa-se mais a nível da interpretação da natureza dos concretos actos de liquidação do que propriamente quanto ao enquadramento jurídico da prescrição da dívida tributária: enquanto a Recorrente entende que a 2ª liquidação configura uma «*liquidação correctiva da inicial*», no acórdão recorrido considera-se que ocorreram dois actos de liquidação, distintos e autónomos, com referência ao mesmo facto tributário, e que a anulação do 1.º acto de liquidação eliminou todos os efeitos jurídicos que dele, directa ou indirectamente, pudessem emanar.

Ora, não estando a decisão recorrida ostensivamente errada nem se podendo afirmar que é juridicamente insustentável a tese que nela foi sufragada, a admissão desta revista não se pode ancorar numa hipotética necessidade de intervenção do órgão de cúpula da justiça como condição para dissipar dúvidas. Dito de outro modo, não se visiona na apreciação feita pelo tribunal recorrido qualquer erro grosseiro ou decisão descabidamente ilógica e infundada que imponha a admissão da revista como «*claramente necessária para uma melhor aplicação do direito*».

Por outro lado, tendo presente o decidido no acórdão recorrido, temos que a questão em análise não se apresenta como particularmente difícil ou confusa do ponto de vista jurídico, não demandando a sua resolução a realização de operações exegéticas de especial dificuldade jurídica, reconduzindo-se a uma tarefa de interpretação da norma contida no n.º 1 do artigo 49.º da LGT, com a redacção introduzida pela Lei n.º 100/99, de 26/6, que não revela especial complexidade. O que tudo nos leva a concluir no sentido de que tal questão não reveste uma «*relevância jurídica fundamental*» face à definição que acima deixámos explicitada.

Acresce que não se trata de uma questão de particular *relevância social*, na medida em que os interesses em jogo não ultrapassam significativamente os limites do caso concreto.

É, assim, de concluir que não se verificam os pressupostos de admissão do recurso de revista.

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

Custas pela Recorrente.

Lisboa, 6 de Março de 2013. — Dulce Manuel Neto (relatora) — Alfredo Madureira — João Valente Torrão.

### Acórdão de 6 de Março de 2013.

Processo n.º 1168/12-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A.....

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

Acordam, em conferência, nesta Secção de Contencioso Tributário do Supremo:

## RECTIFICAÇÃO OFICIOSA DE ERRO MATERIAL

Tribunal Administrativo

### 1 - RELATÓRIO

A....., com o NIF ....., veio impugnar judicialmente as liquidações de Imposto do Selo no valor de € 1.285,29 e de juros compensatórios no valor de € 121,83.

Por sentença de 13 de Junho de 2011, o TAF de Loulé julgou a impugnação procedente, anulando as liquidações impugnadas. Reagiu a Fazenda Pública, interpondo recurso, para este STA.

Por acórdão de 06/02/2013 foi concedido provimento ao recurso da Fazenda Pública e julgada improcedente a impugnação.

A Fundamentação constante do acórdão é a seguinte:

### “2- FUNDAMENTAÇÃO

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

A) Em 20/11/2000, entre o B..... (Propriedades) S.A., pessoa colectiva ....., na qualidade de promitente-vendedora e o Impugnante na qualidade de promitente comprador foi celebrado o contrato-promessa de fls. 35 e segs..

B) Nos termos da clausula primeira a promitente-vendedora prometeu vender e o promitente-comprador prometeu comprar a moradia geminada tipo T2A, com piscina privativa, com o n.º 4, cfr. fls. 37.

C) Em 05/02/2005, entre o Impugnante e o B..... Club, Actividades Hoteleiras, S.A. pessoa colectiva n.º ....., foi celebrado o contrato-promessa de exploração turística da fracção Imobiliária a que se refere a alínea B).

D) O ora impugnante adquiriu, por escritura pública datada de 14 de Dezembro de 2006, a fracção D do prédio urbano inscrito na matriz predial sob o artigo 11086, da freguesia de ....., no concelho de Loulé, cfr. fls. 28 e segs..

E) A fracção acima referida insere-se no aldeamento turístico «B..... Club», moradia 4, respectiva matriz predial sob o artigo 11086 (MORADIA 140), da freguesia de ..... e concelho de Loulé cfr. fls. 30.

F) Por despacho do Secretário de Estado do Turismo de 25 de Agosto de 2006, publicado na 2.ª série do Diário da República em 10 de Outubro do mesmo ano

— cfr. cópia do Aviso n.º 3000216660, da Comissão de Utilidade Turística, foi reconhecida a utilidade turística, atribuída a título prévio ao Aldeamento Turístico B..... Club, cfr. fls. 34.

G) A Administração Fiscal procedeu a uma acção inspectiva à Impugnante e elaborou o relatório de fls. 49 e segs do apenso, que aqui se dá por integralmente reproduzido e donde resulta com interesse para a decisão:

«(...)

#### I. CONCLUSÕES DA ACÇÃO DE INSPECÇÃO

I—1. *Resumo das correcções resultantes da acção de inspecção*

*Vide mapa resumo na página 1.*

I—2. *Descrição sucinta das conclusões da acção de inspecção*

*O sujeito passivo, A..... adquiriu a fracção D, do prédio urbano inscrito na respectiva matriz predial sob o artigo 11086 (MORADIA 4), da freguesia de ..... e concelho de Loulé, beneficiando indevidamente da isenção de IMT, bem como da redução a um quinto do imposto de selo, ao abrigo do art.º 20.º do DL 423/83, do 5 de Dezembro.*

*Face ao exposto, e conforme se encontra demonstrado no capítulo III, da presente acção resultaram as seguintes correcções:*

Matéria Colectável	249.398,95
IMT	16.210,93
Imposto de Selo	1.285,29

#### II. OBJECTIVOS, ÂMBITO E EXTENSÃO DA ACÇÃO INSPECTIVA

II—1. *Ordem de serviço e período em que decorreu a acção*

*A presente acção inspectiva é efectuada em cumprimento da ordem de serviço n.º OI200701737, de 05/11/2007*

II 2. *Motivo, âmbito e incidência temporal*

*Motivo: Código PNAIT 311.16 — Diversos (Determinado por despacho do Director de Finanças)*

*—Despacho do Sr. Director de Finanças de 06/11/2007*

*Âmbito: Parcial (IMT e Imposto de Selo) Incidência temporal: Exercício de 2006*

### II— 3. Outras situações

Sendo do conhecimento desta Divisão de Inspeção Tributária (DIT III) que o contribuinte A....., NIF ....., em 14-12-2006, celebrou no Cartório Notarial da Lic. ...., a escritura de compra e venda da fracção autónoma designada pela letra D, do prédio urbano inscrito na matriz predial sob o artigo 11086 (MORADIA 4), sito no aldeamento B..... CLUB — ....., freguesia de ..... e concelho de Loulé, para a qual foi reconhecida, indevidamente, pelo notário, a isenção de Imposto Municipal sobre Transmissões Onerosas (IMT), ao abrigo do art.º 20.º do DL 423183 de 5 de Dezembro (Utilidade Turística), foi o mesmo notificado para proceder ao respectivo pagamento voluntário de IMT

Sem que, até ao momento, tivesse vindo a regularizar a situação tributária, foi emitida a presente ordem de serviço, tendo em vista a respectiva tributação em sede de IMT e Imposto de Selo.

### III. DESCRIÇÃO DOS FACTOS E FUNDAMENTOS DAS CORRECÇÕES MERAMENTE ARITMÉTICAS À MATÉRIA TRIBUTÁVEL

1. No decurso da presente acção verificou-se que o contribuinte A....., NIF ....., em 14-12-2006, por escritura pública de compra e venda (Esc.º n.º 7099 (1)) celebrada no Cartório Notarial da Lic. ...., adquiriu a já referida fracção (Moradia 4), à empresa B..... Propriedades, SA, NIPC .....

2. O promotor imobiliário do referido aldeamento foi a sociedade B..... Propriedades, SA NIPC .....

3. Foi publicado no Diário da República, 2 série — n.º 195 — 10 de Outubro de 2006, o Aviso da Comissão de Utilidade Turística, com o seguinte teor: “Por despacho do Secretário de Estado do Turismo de 25 de Agosto de 2006, foi confirmada a utilidade turística, atribuída a título prévio, ao aldeamento turístico B..... Club, com a classificação de 4 estrelas, sito na ....., lote AL 10, ....., concelho de Loulé, distrito de Faro, de que é requerente B..... (propriedades), SA..

A referida utilidade turística é concedida nos termos do disposto nos artigos 2º, n.ºs 1 e 2, 3. n.º 1 alínea a) (com a redacção dada pelo artigo 1.º Decreto-Lei n.º 38/94, de 8 de Fevereiro,), 5º, n.º 1, alínea a), 7º, aº 1 e 3, e 11º, n.º 1, do Decreto-lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, valendo pelo prazo de sete anos contado a partir da data da emissão da licença de utilização pela Câmara Municipal em 21 de Novembro de 2005..” (ANEXO 1).

4. Nos termos do n.º 1 do art. 11.º do DL 423/83 de 5 de Dezembro, a utilidade turística valerá pelo prazo e nos termos fixados no respectivo despacho de atribuição.

5. Como se pode verificar no despacho de atribuição de utilidade turística ao Aldeamento Turístico B..... Club, nada consta referente à isenção de Imposto Municipal sobre Transmissões Onerosas (IMT).

6. A isenção de IMT concedida pelo notário, baseou-se no estabelecido no n.º 1 do art.º 20.º do DL 423/83 de 5 de Dezembro, o qual refere que: “São isentas de sisa e do imposto sobre sucessões e doações, sendo o imposto de selo reduzido a um quinto, as aquisições de prédios ou de fracções autónomas com destino à instalação de empreendimentos qualificados de utilidade turística, ainda que tal qualificação, seja atribuída a título prévio..”

7. Da leitura desse dispositivo legal excluem-se os empreendimentos qualificados de utilidade turística já instalados que não sejam objecto de remodelação ou ampliação. A intenção em isentar de IMT estas aquisições visam, tão somente, o fomento e melhoria qualitativa de novos empreendimentos.

8. Ora, pelo já mencionado, a isenção de IMT, bem como a redução a um quinto do imposto selo, foi reconhecida indevidamente pelo notário, pelo seguinte:

i) O despacho de atribuição de utilidade turística nada refere quanto à isenção de IMT;

ii) A aquisição da fracção por parte do adquirente não se destinou à instalação do referido empreendimento.

9. Assim, o reconhecimento indevido desta situação resultou na falta de entrega de IMT e Imposto de Selo, como se demonstra:

Descrição	Fundamentação	Valor
Valor de Aquisição .....		249398,95
Data de Aquisição .....		14-12-2006
Valor Patrimonial .....		184.920,00
Matéria Colectável .....	Art.º 12º do CIMT	249.398,95
IMT .....	Art.º 17º do CIMT	16.210,93 a)
Imposto de Selo .....	Art.º 9º do CIS (Verba 1.1)	1.285,29 b)

a) €249.398,95, 00x8,5%

b) €249.398,95 x 0,6% - €443.090,00 x 0,8% x 1/5 (O adquirente havia pago imposto selo sobre valor patrimonial correspondente à afectação de habitação)

(...)

### VII INFRACÇÕES VERIFICADAS

1. A falta de apresentação, pelo interessado, de declaração para liquidação do IMT e conseqüente falta de pagamento do imposto, antes do acto ou facto translativo, constitui infracção aos artigos 19.



°, 21.°, 22.° e 36.° do Código do Imposto Municipal sobre Transmissões Onerosas (CIMT), a qual está prevista e é punível pela alínea b), do n.° 5 do art.° 114.° do Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT).

2. Pelo pagamento inferior ao devido do Imposto de Selo, o sujeito passivo infringiu os art.°s 1° e art.° 9.° (Verba 1.1), pelo que é punível pela alínea e) do n.° 5 do artigo art.° 114.° do Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT).

#### IX DIREITO DE AUDIÇÃO — FUNDAMENTAÇÃO

Através do ofício n.° 6322, de 19.05.2009, o contribuinte foi notificado de que, querendo, poderia exercer o direito de audição sobre o projecto de correcções do relatório de inspecção.

O contribuinte veio a exercer tal direito, mediante documento com carimbo de entrada de 2009.06.02.

Sobre o mesmo, merece os seguintes comentários:

Sobre a isenção de IMT e redução do IS

1. O contribuinte no ponto 1 da sua exposição, confirma ter adquirido a dita fracção e na data constante do presente relatório;

2. Vem o contribuinte alegar que o despacho de atribuição de utilidade turística não prevê, expressamente a isenção de IMT e a redução de IS, porque, nos termos da lei aplicável, não podia prever, em face do art.° 16.° do DL 423/83, com a redacção que lhe foi dada pelo DL 38/94 de 8 de Fevereiro, acrescentando que tais benefícios fiscais, em sede de IMT e IS, são de aplicação automática ao contrário de outros benefícios aí previstos;

3. Sobre isto, repita-se o mencionado no cap. III. 4, nos termos do n.° 1 do art. 11.° do DL 423/83 de 5 de Dezembro, a utilidade turística valerá pelo prazo e nos termos fixados no respectivo despacho de atribuição, sendo que a referência da isenção de IMT e redução do IS, no referido despacho, constitui condição necessária à usufruição de tais benefícios fiscais;

4. Aliás, tem vindo a ser este o entendimento jurisprudencial, senão veja-se o Acórdão do STA, do 12-01-1994, proferido no rec.° n°16552, em que é recorrente a Fazenda Pública (disponível em [www.dre.pt](http://www.dre.pt), Ac do STA, de 1994, 1 Vol) onde foi decidido que “o despacho conjunto de atribuição de utilidade turística dos Ministros da Tutela e das Finanças definirá os benefícios atribuídos, em cada caso, e os respectivos prazos de realização”

5. Pelo exposto no ponto 21 e seguintes do direito de audição vem o contribuinte demonstrar o não acolhimento, por parte da Administração Fiscal, que a aquisição não se destinou à instalação de um empreendimento turístico, sendo que o mesmo revela uma profunda ignorância sobre o conceito e modelo de empreendimento turístico adaptado ao B..... Club. Sendo que, resumidamente, a primeira aquisição de um prédio inserido numa realidade jurídica desta natureza, se destina, óbvia e indiscutivelmente, à instalação desse empreendimento e deve, por isso, beneficiar das isenções, aplicáveis automaticamente, previstas no DL 423/83.

6. Ora, relativamente tal situação note-se que o referido empreendimento teve como promotor imobiliário o B..... Propriedades, SA, sendo que as transmissões das referidas fracções (moradias), ocorreram quando o empreendimento já estava qualificado de utilidade turística, pelo que a aquisição por parte de A....., não se destinou à instalação do referido empreendimento.

8. Conclui o contribuinte, dizendo o seguinte:

A — A isenção de IMT e a redução de imposto do Selo é aplicável à aquisição efectuada pelos Exponentes, na medida em que os benefícios fiscais previstos nos art.° 20.° e seguintes do DL 423/83 operam automaticamente e não podem ser revogados ou concedidos por despacho ministerial

B — Verificam-se os pressupostos legalmente previstos para a isenção, nomeadamente (i) a concessão de utilidade turística ao empreendimento onde o imóvel objecto de compra e venda se situa, (ii) o de a operação se destinar à instalação de um empreendimento turístico, (iii) o de se verificar (e manter) a afectação do bem à exploração turística e (iv) o facto de a operação ter sido realizada dentro do prazo de isenção.

C — É ilegal a instauração de um processo de contra ordenação e a correspondente liquidação (eventual) de uma coima, porque, mesmo que os impostos fossem devidos (o que não é o caso, repita-se), o retardamento da sua liquidação não é minimamente imputável aos Exponentes, pois as entidades a quem cabe a verificação dos pressupostos da isenção (Notário e Conservador), reconheceram — de forma concreta — o direito da adquirente a essa isenção.

Sobre as infracções tributárias

9. As infracções detectadas no decurso do procedimento de inspecção, e indicadas no capítulo VII do presente relatório, dão cumprimento à alínea j) do n.° 3 do art.° 62.° do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária (RCPIT).

10. Refira-se que, uma vez verificadas, será levantado o competente auto de notícia o qual servirá de base, ou não, à instauração, por parte do Serviço de Finanças competente, do respectivo auto de notícia nos termos do Capítulo II do Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT), sendo que só

*em fase de processo de contra-ordenação será analisada a defesa do contribuinte, nos termos do art. ° 71° do RGIT.*

11. Cabe, nesta fase, noticiar a entidade competente das infracções verificadas. No entanto, ficam aqui as seguintes notas:

a) *De facto, as infracções verificadas estão tipificadas nos códigos tributários do IMT e imposto de selo, bem como são puníveis por lei anterior, tal como já foi referido no capítulo VII do relatório;*

b) *Quanto ao resto, o contribuinte em sede de processo de contra ordenação tributária poderá vir apresentar a sua defesa relativamente às infracções verificadas neste relatório de inspecção.*

*Pelo exposto anteriormente, mantém-se o que foi dito no cap. VII do relatório de inspecção, no tocante às infracções verificadas.*

*Sobre as conclusões do direito de audição*

12. *De facto, foi reconhecido indevidamente isenção de IMT bem como a redução a um quinto do imposto de selo, tal como neste relatório foi referido;*

13. *Relativamente às infracções verificadas caberá ao contribuinte, em sede de processo de contra ordenação vir apresentar a sua defesa;*

*Direcção de Finanças de Faro, 2009-06-05»*

H) *Sobre o relatório a que se refere a alínea anterior recaíram os pareceres e despacho de concórdância de fls. 20 que aqui se dão por reproduzidos.*

I) *A Administração Fiscal notificou ao Impugnante a liquidação de IS, que constitui fls. 15 do apenso.*

J) *O prazo de pagamento voluntário terminou em 17/08/2009.*

K) *Em 02/11/2009, foi deduzida reclamação graciosa contra a liquidação de IS, cfr. fls. 17 do processo administrativo apenso.*

L) *A reclamação a que se refere a alínea anterior foi indeferida por despacho de 04/01/2010, de fls. 30 a 40 do processo administrativo apenso, que aqui se dá por reproduzido para todos os legais efeitos.*

M) *O Impugnante foi notificado do indeferimento da reclamação graciosa em 19/01/2010, cfr. fls. 46 a 50 do processo administrativo apenso.*

N) *A petição inicial foi apresentada 02/02/2010, cfr. fls. 22.*

O) *A entidade exploradora B..... Club, Actividades Hoteleiras, S.A., obteve rendimentos de 2003 a 2006, cfr. documentos de fls. 61 a 68 que aqui se dão por integralmente reproduzidos.*

P) *O Impugnante efectuou o pagamento do IS em 18/08/2009, cfr. detalha de pagamento constante do processo administrativo apenso.*

## 2.2 — FUNDAMENTAÇÃO DO JULGAMENTO.

Todos os factos têm por base probatória, os documentos referidos em cada ponto, o processo administrativo e os depoimentos das testemunhas arroladas.

A Testemunha C....., em síntese, referiu:

*O Aldeamento tem 178 moradias e como é aldeamento turístico tem de ter 50% das moradias em exploração hoteleira. Na exploração hoteleira cada moradia funciona como se fosse um quarto de hotel com uma recepção comum. O Impugnante é promitente-comprador da moradia desde o início do projecto e cedeu a moradia à exploração hoteleira desde o momento em que começaram a fazer os contratos-promessa de exploração hoteleira em 2004. Só em 2004 foi possível efectuar os contratos referidos porque só nesse ano começaram a estar acabadas algumas moradias. Só em 2006 ou 2007, na altura em que obtiveram o alvará de utilização, é que ficou concluído o aldeamento. A moradia do Impugnante manteve-se sempre acta à exploração turística. Só com a obtenção da licença de utilização é que formalmente foi possível celebrar as escrituras de compra e venda. O Impugnante foi o primeiro adquirente da fracção em causa. A instância da Ex.ma Representante da Fazenda Pública esclareceu que para instalar um empreendimento turístico é necessário construir um empreendimento, obter confirmação pelo Turismo de Portugal de que empreendimento serve os propósitos de um empreendimento turístico, no caso abrangidos por legislação em tudo idêntica aos hotéis. As moradias têm que obedecer a requisitos em tudo idênticos a um quarto de hotel, têm recepção, mobiliário e equipamento. Quem constrói, obtém as licenças e constrói o empreendimento é a entidade promotora do empreendimento. Em relação à fracção do Impugnante, foi construída pelo B..... Propriedades, quem equipou e mobilou a moradia foi o Impugnante com requisitos imposto pelo B..... Club, pois só celebrava contratos comproprietários que tivessem a moradia com determinados requisitos a nível de decoração, equipamentos, etc.: Vg. todas as cozinhas do empreendimento têm loiças iguais, de modo a serem facilmente substituídas as peças que se partem. A licença foi emitida em nome da B..... Propriedades enquanto empresa promotora do empreendimento.*

A testemunha D....., em síntese, referiu:

*No âmbito do procedimento de inspecção tributária verificou que o B..... Propriedades alienou várias fracções no aldeamento sobre as quais pediram sempre a isenção de IMT e a redução a 1/5 do IS. A isenção decorria da aquisição se destinar à instalação de um empreendimento ao qual foi reconhecida*

a utilidade turística. Verificou que o B..... Propriedades já tinha adquirido um terreno para instalar o empreendimento turístico. Aquando da celebração do contrato-promessa de compra e venda da moradia já existia um alvará de loteamento e constituição do empreendimento, já existia um título constitutivo de aldeamento turístico passado pelas autoridades lidadas ao turismo, já tinham sido iniciadas obras no empreendimento. Assim, não é a fracção a que se reportam os autos que se vai destinar à instalação do empreendimento. Mas antes a aquisição do terreno para criar o empreendimento. Foi o B..... Propriedades que construiu a moradia, solicitou as autorizações e licenças, e a autorização para exploração turística do empreendimento. Verificou que o B..... Propriedades construiu algumas moradias que nunca chegou a transmitir e que as cedeu à exploração. Na inspecção que fez à entidade exploradora verificou que o empreendimento começou a ter proveitos, segundo se recorda, em 2003. A fracção D até à dada da elaboração do relatório não verificou a existência de quaisquer rendimentos. Em 2001 já existiam algumas moradias que serviam de modelo. A instância do ilustre Mandatário do Impugnante esclareceu que o contrato-promessa foi celebrado em 2000 e o contrato de exploração turística em 2004. Nos anos de 2004 a 2006, que se recorde, não houve rendimentos e o Impugnante foi o primeiro adquirente da fracção.

Não obstante, a fls. 19 do acórdão escreveu-se:

(...)

“Ora o despacho de confirmação da utilidade turística foi requerido e emitido em nome da alienante E....., Lda. para o empreendimento denominado “F.....” do qual as fracções aqui em causa, fazem parte, tendo sido aquela alienante que construiu e apetrechou o conjunto de bens de modo a que lhe pudesse ser atribuída a utilidade turística, ou seja, instalou o empreendimento” (...).

Ocorre manifesto lapso de escrita pois como resulta do probatório supra destacado nas alíneas E) e F) a fracção acima referida insere-se no aldeamento turístico «B..... Club», moradia 4, respectiva matriz predial sob o artigo 11086 (MORADIA 140), da freguesia de ..... e concelho de Loulé cfr. fls. 30.

Por despacho do Secretário de Estado do Turismo de 25 de Agosto de 2006, publicado na 2.<sup>a</sup> série do Diário da República em 10 de Outubro do mesmo ano — cfr. cópia do Aviso n.º 3000216660, da Comissão de Utilidade Turística, foi reconhecida a utilidade turística, atribuída a título prévio ao Aldeamento Turístico B..... Club, cfr fls. 34.

Deste modo onde se lê: “**Ora o despacho de confirmação da utilidade turística foi requerido e emitido em nome da alienante E....., Lda. para o empreendimento denominado “F.....” do qual as fracções aqui em causa, fazem parte, tendo sido aquela alienante que construiu e apetrechou o conjunto de bens de modo a que lhe pudesse ser atribuída a utilidade turística, ou seja, instalou o empreendimento**” (...).

Deverá doravante ler-se:

“**A moradia referida nos autos insere-se no aldeamento turístico «B..... Club», moradia 4, respectiva matriz predial sob o artigo 11086 (MORADIA 140), da freguesia de ..... e concelho de Loulé cfr. fls. 30 e por despacho do Secretário de Estado do Turismo de 25 de Agosto de 2006, publicado na 2.<sup>a</sup> série do Diário da República em 10 de Outubro do mesmo ano — cfr. cópia do Aviso n.º 3000216660, da Comissão de Utilidade Turística, foi reconhecida a utilidade turística, atribuída a título prévio ao Aldeamento Turístico B..... Club, cfr. fls. 34 tendo sido B..... (propriedades) SA quem construiu e apetrechou o conjunto de bens de modo a que lhe pudesse ser atribuída a utilidade turística, ou seja, instalou o empreendimento**”.

#### **4- DECISÃO:**

Nestes termos, acordam os Juízes deste STA, em proceder à rectificação do acórdão de 06/02/2013, nos termos sobreditos. D.N.

Sem custas

Lisboa, 6 de Março de 2013. — *Ascensão Lopes* (relator) — *Pedro Delgado* — *Valente Torrão*.

### **Acórdão de 6 de Março de 2013.**

#### **Assunto:**

*Dívidas à Segurança Social. Reversão. Prescrição.*

#### **Sumário:**

*I — A notificação dos potenciais revertidos para audiência prévia prevista no n.º 4 do artigo 23º da LGT configura uma “diligência administrativa” tendente à cobrança das dívidas à segurança social.*

- II — *Nesse caso, o facto interruptivo da prescrição consiste no conhecimento que teve o potencial revertido, através da notificação para audiência prévia, de que o credor tributário pretende exercer o direito à contribuição em dívida através da execução já instaurada contra o devedor originário.*
- III — *Como a notificação é feita no âmbito de um processo de execução destinado à cobrança do crédito, a eficácia da causa interruptiva é permanente, só cessando com a decisão que lhe puser termo.*

Processo n.º 1222/12-30.

Recorrente: A.....

Recorrido: Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social Secção Processos Braga.

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

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. A....., com os demais sinais nos autos, interpõe recurso jurisdicional da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga que julgou parcialmente procedente a oposição à execução instaurada contra a firma B....., Lda, contra si revertida, por contribuições e cotizações em dívida à segurança social relativas ao período de Setembro de 2000 a Junho de 2003.

Nas respectivas alegações, conclui o seguinte:

1ª - O Tribunal “a quo” considerou parcialmente procedente a oposição do Recorrente, considerando prescritas as dívidas tributárias em execução anteriores a Junho de 2001 (exclusive) e improcedente o demais peticionado. É sobre esta improcedência parcial que versa o presente recurso.

2ª - Assim sendo, são três as questões que se levantam:

a) Saber se a citação da reversão efectuada ao Recorrente é nula por conter elementos diferentes do projecto de reversão ou, no limite, se ocorreu preterição de formalidades legais;

b) Saber se o acto que ordenou a reversão contra o Recorrente é nulo nos termos do art. 133º n.º 2 d) do Código de Procedimento Administrativo (CPA) ou anulável nos termos do disposto nos art. 125º n.º 2 e 135º do mesmo código, por se encontrar inquinado por vício de falta de fundamentação ou insuficiência da fundamentação legalmente exigida;

c) Que sejam consideradas prescritas as dívidas tributárias em execução posteriores a Junho de 2001 (inclusive)

3ª - Antes de mais o Recorrente não coloca em causa a matéria de facto dada como provada em 1ª instância.

4ª - O Tribunal “a quo” considerou que a questão levantada pelo corrente nos artº 10º a 14º da oposição não se pode enquadrar como nulidade da citação mas sim como irregularidade, e que sempre o Recorrente poderia ter requerido a notificação dos elementos em falta.

5ª - Antes de mais entende o Recorrente que a possibilidade de requerer elementos em falta não é uma obrigação dos contribuintes mas sim um direito que pode ou não ser usado, tal como resulta da leitura do art. 37º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT). Estando a Administração Tributária vinculada ao princípio da legalidade compete-lhe dar cumprimento às normas legais e não esperar pela reacção dos contribuintes no sentido de os mesmos corrigirem os erros praticados pela Administração.

6ª - Acresce que, no articulado da oposição, o Recorrente não levanta somente a questão da reversão vir apenas acompanhada de uma certidão quando deveria de vir acompanhada de duas. O Recorrente levanta ainda a questão dos valores constantes da decisão de reversão serem diferentes daqueles que constam no projecto que lhe foi remetido para exercer o direito de audição. (VD. artº 11º da oposição)

7ª - Pelo que o Recorrente mantém que a citação que lhe foi feita é nula.

8ª - Nos art. 15º a 31º da oposição o Recorrente colocou em causa a validade do despacho que ordenou a reversão devido a ausência de fundamentação legalmente exigida. O Tribunal “a quo” não deu razão ao Recorrente alegando que tal despacho contém, ainda que de forma sucinta, os elementos essenciais que permitiram ao Recorrente saber a razão porque lhe era exigido o pagamento das dívidas exequendas.

9ª - Em coerência com o alegado na Oposição o Recorrente mantém que a citação que recebeu não se encontrava acompanhada de qualquer fundamentação apta a justificar a legalidade da reversão efectuada uma vez que tal citação não contém qualquer espécie de fundamentação, quer quanto aos seus pressupostos quer quanto à sua extensão.

10ª - Na verdade, as menções constantes do campo designado “Dos fundamentos” consistem unicamente na reprodução truncada do n.º 2 do art.ºs 23º e da alínea b) do n.º 1 do art. 24, ambos da Lei Geral Tributária (LGT) e em considerações meramente conclusivas.

11ª - Nem é, aliás, referido se o ora Recorrente foi gerente nominal, ou de direito, da devedora originária, nem apresentados quaisquer factos ou indícios que legitimem a conclusão de que exerceu a gerência de facto da sociedade devedora originária.

12ª - E, finalmente, não é devidamente fundamentada a consideração da inexistência ou insuficiência de bens na esfera da sociedade devedora originária para garantir o pagamento da dívida exequenda.

13ª - Como tal, o acto que determinou a reversão da execução em crise contra o ora Recorrente encontra-se inquinado pelo vício de ausência da fundamentação legalmente exigida ou por insuficiência da fundamentação, pelo que está ferido da nulidade prevista no art.º 133º, n.º 2, alínea d) do Código do Procedimento Administrativo (CPA). Ou é, no limite, anulável, por força do disposto nos art.ºs 135º e 125º, n.º 2 do citado CPA.

14ª - Caso seja outro o duto entendimento deste Tribunal Superior entende o Recorrente que se encontram prescritas as dívidas tributárias em execução posteriores a Junho de 2001 (inclusive). Vejamos,

15ª - Tal como consta na douda sentença ora em recurso é inequívoco que o prazo de prescrição das dívidas em causa é de cinco anos. Apesar disso o Tribunal “a quo” considerou tais dívidas não prescritas com os seguintes fundamentos que se transcrevem:

*“Regressando ao caso sub judice, verifica-se que as causas interruptivas de que há conhecimento ocorreram em 18 de Fevereiro de 2005 e 15 de Setembro de 2005 com a citação do devedor originário, e 15 de Julho de 2006 com a notificação do Oponente de despacho prévio à reversão (qualquer diligência administrativa, realizada com conhecimento do responsável pelo pagamento, conducente à liquidação ou à cobrança). Face ao que supra se referiu impõe-se concluir que relativamente às contribuições e cotizações em dívida, anteriores a Junho de 2001 (exclusive) a notificação do revertido ocorreu depois de decorridos 5 anos pelo que se encontram prescritas. No que concerne às restantes elas não se encontram prescritas”*

16ª - É óbvio que o Recorrente não se conforma com tal fundamentação uma vez que entende que se encontram prescritas todas as quantias em execução.

17ª - Desde logo, e quanto à citação da devedora originária, a mesma não produz qualquer efeito interruptivo relativamente ao Recorrente uma vez que a citação deste, em processo de execução fiscal foi efectuada após o 5º ano posterior ao da liquidação (6 de Julho de 2010) – artº 48º n.º 3 da Lei Geral Tributária (LGT).

18ª - Relativamente à notificação do Recorrente para exercer o direito de audição tal acto não tem efeito interruptivo da prescrição uma vez que, nessa data, o Recorrente ainda não era executado nem responsável pelo pagamento. Só o passou a ser após a decisão final da reversão, ou seja, com a citação ocorrida em 6 de Julho de 2010.

19ª - Pelo que entende o Recorrente que o primeiro e único facto interruptivo relativamente a si ocorreu em 6 de Julho de 2010.

20ª - Assim sendo, nessa data já tinham decorrido mais de 5 anos relativamente a todas as dívidas exequendas.

21ª - Caso seja outro o duto entendimento deste Tribunal Superior, considerando que a notificação para o exercício do direito de audição constituiu facto interruptivo, mesmo assim as dívidas encontram-se todas prescritas.

22ª - Nos termos do artº 49º n.º 3 da LGT a interrupção tem lugar uma única vez, com o facto que se verificar em primeiro lugar.

23ª - Ora, seguindo a orientação da douda sentença, as causas de interrupção ocorreram em 18/02/2005 e 15/09/2005, com a citação da executada, e 15/07/2006 com a notificação do ora Recorrente para o exercício do direito de audição.

24ª - Uma vez que a citação da devedora originária não produz efeito interruptivo relativamente ao Recorrente, resta-nos, de acordo com os fundamentos da douda sentença, a data da notificação para o exercício do direito de audição.

25ª - Acontece que o Tribunal “a quo” contou mal o prazo de cinco anos. Com efeito o Tribunal “a quo” deveria ter contado o prazo desde 15/07/2006 até à data da prolação da sentença e não até à data da entrada da oposição.

26ª - E isto porque, sendo a prescrição de conhecimento oficioso e invocável a todo o tempo, deveria o Tribunal “a quo” ter contado o prazo até à data da prolação da sentença (26 de Junho de 2012) prazo esse que é de cinco anos e onze meses.

27ª - Assim sendo, e em resumo, ainda que se entenda que a notificação para o exercício do direito de audição interrompeu o prazo prescricional, à data da prolação da sentença já tinham decorridos mais de cinco anos, pelo que todas as dívidas se encontram prescritas.

28ª - Pelo que a douda sentença violou o disposto nos artº 23º nº2 e 4, 24º n.º 1, 48º n.º 3 e 49º n.º 3 todos da LGT, 37º nº1 e 204º nº1 do CPPT, 125º nº2, 133º nº2 d) e 135º do CPA, 63º nº2 da Lei 17/2000 de 8/8 e 49º n.º 1 da Lei 32/2002 de 20/12.

1.2. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.3. O Ministério Público junto do STA emitiu parecer no sentido do recurso não merecer provimento.

2. A sentença recorrida seu por assente os seguintes factos:

1. As dívidas exequendas revertidas contra o oponente referem-se a contribuições e cotizações para a Segurança Social relativas aos períodos de Setembro de 2000 a Maio de 2003;

2. No dia 14/2/2005, para cobrança de cotizações relativas ao período de Setembro de 2000 a Junho de 2003, com base na certidão de dívida n.º 1739/2003, emitida a 17/11/2003, foi instaurado o processo de execução fiscal n.º 0301200501002465;

3. No dia 17/8/2005, para cobrança de contribuições relativas ao mesmo período (Setembro/2000 a Junho/2003), com base na certidão de dívida n.º 1738/2003, emitida a 30.10.2003, foi instaurada a execução fiscal n.º 0301200501011049;

4. A sociedade devedora foi citada para a execução na execução n.º 0301200501002465, em 18 de Fevereiro de 2005 e foi a sociedade citada para a execução n.º 0301200501011049, a 15 de Setembro de 2005;

5. Foi o oponente revertido notificado para, querendo, exercer o direito de audição prévia, a 15 de Julho de 2006 (3º dia após a notificação), sendo-lhe entregue cópia do projecto de decisão/reversão - cfr. fls. 28, 29 e 31, do apenso, que aqui se dá por integralmente reproduzido;

6. Os processos executivos estiveram parados desde então até 25/6/2010, data em que se procedeu à apensação na mesma data, 25/06/06 foi proferido despacho de reversão contra o Oponente.

7. O oponente foi citado da reversão a 6/7/2010.

3.1. O recorrente invocou como causa da oposição à execução fiscal contra si revertida três fundamentos: (i) violação do direito de audição, relativamente a parte da dívida exequenda ou nulidade de citação, por ter sido surpreendido com elementos novos sobre os quais não foi ouvido; (ii) falta de fundamentação do acto de reversão; (iii) prescrição da dívida exequenda.

A sentença recorrida julgou improcedentes os dois primeiros fundamentos, considerando que o despacho de reversão contém os elementos suficientes e que o projecto de decisão da reversão é bem explícito quanto à identificação das certidões em dívida, não sendo a oposição o meio adequado para se invocar a nulidade da citação, e julgou prescritas as dívidas anteriores a Junho de 2001, uma vez que a notificação do recorrente para o exercício da audiência prévia à reversão ocorreu cinco anos após a data em que essas contribuições deveriam ser pagas.

O recorrente manifesta desacordo com a sentença relativamente aos três fundamentos, alegando que: (i) a citação é nula, porque a decisão da reversão foi acompanhado apenas de uma certidão de dívida e porque os valores constantes da reversão são diferentes do projecto que lhe foi remetido para exercer o direito de audição; (ii) o acto de reversão é inválido, por falta de fundamentação, dado não indicar se o recorrente é gerente de direito ou de facto, nem se fundamenta a inexistência ou insuficiência de bens; (iii) também as dívidas posteriores a Junho de 2001 estão prescritas, porque a notificação para exercer o direito de audiência não é um facto interruptivo da prescrição, e mesmo que o fosse, na data em que foi emitida a sentença já tais dívidas estavam prescritas.

Mas em nenhum destes argumentos, que nada de novo trazem relativamente ao que foi apreciado na decisão recorrida, se pode dizer que o recorrente tem razão.

Começando pela questão da prescrição, aquela cuja procedência inutilizaria o conhecimento das demais, perante o disposto no n.º 3 do artigo 63º da Lei n.º 17/2000, de 8/8, tem que se considerar que a notificação do potencial revertido para exercer o direito de audição no incidente de reversão é um facto interruptivo da prescrição.

As contribuições em causa são apenas as devidas desde Julho de 2001 a Junho de 2003. Nessas datas, o regime de prescrição desse tipo de dívidas constava do artigo 63º da Lei n.º 17/2000, de 8/8, o qual foi posteriormente reproduzido na Lei n.º 32/2002 de 20/12 (que revogou aquela) e no artigo 60º da Lei n.º 4/2007, de 16/1 (que revogou esta). Quer nessas normas, quer no actual regime (cfr. art. 187º do Código dos Regimes Contributivos da Sistema Providencial da Segurança Social – Lei n.º 110/09 de 16/9), a obrigação do pagamento das contribuições à segurança social prescrevem no prazo de cinco anos a contar da data em que deveriam ter sido cumpridas e «o prazo de prescrição interrompe-se por qualquer diligência administrativa, realizada com conhecimento do responsável pelo pagamento, conducente à liquidação ou à cobrança».

A notificação dos potenciais revertidos para audiência prévia prevista no n.º 4 do artigo 23º da LGT configura uma “*diligência administrativa*” tendente à cobrança da dívida exequenda. Na verdade, a reversão é um instituto da execução fiscal através do qual se efectiva a responsabilidade subsidiária por dívidas de outrem, no âmbito do processo de execução instaurado contra o dever originário. Como refere Paulo Marques, «a reversão traduz-se numa manifestação do *princípio da economia processual*, possibilitando a penhora e a venda coerciva subsequente de todos os bens necessários à satisfação do crédito no âmbito do *mesmo processo de execução*, não existindo conseqüentemente a necessidade da instauração de outro, embora este passa a ser dirigido contra pessoas que não estão indicadas na

certidão de dívida» (cfr. *Responsabilidade Tributária dos Gestores e dos oficiais de Contas*, Coimbra Editora, pág. 55).

Apesar de se tratar de uma formalidade prévia à tomada da reversão da execução, a notificação para o exercício do direito de audição não deixa de confrontar o responsável subsidiário com a possibilidade de cobrança coerciva de uma dívida, com o seu «*chamamento à execução*», em virtude da inexistência ou insuficiência de bens penhoráveis do devedor originário. Trata-se, assim, de uma “diligência administrativa” que, além de concretizar o princípio da participação dos contribuintes nas decisões que os afectem, co-responsabilizando-os pela decisão de reversão, também dá conhecimento da pretensão de se executar a contribuição em dívida no âmbito do mesmo processo executivo que foi instaurado contra o devedor originário. Se a notificação para audiência prévia à reversão cumpre a função de dar a conhecer a intenção de se exercer a pretensão executiva, então também se lhe deve atribuir eficácia interruptiva do prazo legal para o exercício do direito à contribuição. O facto interruptivo da prescrição consiste no conhecimento que teve o potencial revertido, através da notificação para audiência prévia, de que o credor tributário pretende exercer o direito à contribuição em dívida através da execução já instaurada contra o devedor originário.

A jurisprudência deste Tribunal tem integrado no conceito de “diligências administrativas” a notificação para audição do revertido, atribuindo-lhe eficácia interruptiva. Diz-se que, para efeito da norma acima transcrita, diligências administrativas «*serão todas as que ocorram nos processos administrativos de liquidação e nos processos de execução fiscal, conducentes à liquidação e cobrança da dívida, de que venha a ser dado conhecimento ao devedor (como a citação, a penhora, a notificação do responsável subsidiário para se pronunciar sobre a possibilidade de reversão e a notificação do acto quer a decide)*» (cfr. acs. de 1/10/2008, rec. n.º 0661/08, de 6/11/2008, rec. n.º 0828/08, de 12/11/2008, rec. n.º 0588/08, de 7/1/2009, rec. n.º 0835/08, de 25/2/2009, rec. n.º 047/09, de 11/3/2009, rec. n.º 050/09, de 11/3/2009, rec. n.º 0219/08).

Assente que a notificação para audiência prévia à reversão constitui uma causa de interrupção da prescrição, impõe-se determinar os *efeitos* dessa interrupção, até porque ocorreram outros actos interruptivos com potencialidade para influenciar a contagem do prazo de prescrição.

Um dos factos susceptíveis de interromper o prazo de prescrição foi a *citação do devedor originário*, que ocorreu em 18 de Fevereiro e 15 de Setembro de 2005 em cada uma das execuções. Como o n.º 2 do artigo 48º da LGT, supletivamente aplicável às dívidas à segurança social, estabelece que as causas de suspensão ou interrupção aproveitam igualmente ao devedor principal e aos responsáveis solidários ou subsidiários, poderia dizer-se que naquelas datas também se interrompeu o prazo de prescrição relativamente ao recorrente. E se assim fosse, então as posteriores interrupções seriam irrelevantes, porque o novo prazo de prescrição só se iniciaria com o termo do processo executivo, tal como se dispõe no n.º 1 do artigo 327º do Código Civil.

Simplesmente, essas citações não produziram efeito relativamente ao recorrente, porque ele não foi citado até ao termo do 5º ano posterior ao da liquidação, condição necessária para que o efeito interruptivo se produzisse. O n.º 3 do art. 48º da LGT impõe, como condição da produção do efeito interruptivo da citação do devedor originário relativamente ao devedor subsidiário, que este seja citado no prazo de cinco anos após a liquidação. Se esta citação não se verificar, nenhum dos efeitos próprios do acto interruptivo se produzem, seja o de eliminar o tempo decorrido, seja o de transformar o efeito interruptivo em suspensivo em consequência da paragem do processo por prazo superior a um ano, seja ainda o de só se reiniciar o novo prazo no termo do processo.

Como o recorrente foi citado apenas em 6/7/2010, muito para além dos cinco anos posteriores à liquidação da quantia exequenda, não se produziu o efeito interruptivo da citação do devedor originário e por conseguinte reassume eficácia interruptiva a notificação para audiência prévia à reversão.

Outra circunstância que eventualmente poderia alterar a contagem do prazo de prescrição foi a paragem do processo de execução desde 15/7/2006 até 25/6/2010 (nº 6 do probatório). Mas o n.º 2 do artigo 49º da LGT, em que se previa a cessação do efeito interruptivo por efeito de paragem do processo por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte, foi revogado pela Lei n.º 53-A/2006 de 29/12, ressaltando-se apenas os casos em que à data da sua entrada em vigor – 1-1-2007 – se havia completado um ano de paragem (arts. 90º e 91º). Ora, como a paragem do processo se iniciou em 15/7/2006, na data da entrada em vigor daquela lei ainda não tinha decorrido um ano de paragem do processo, pelo que o efeito interruptivo não chegou sequer a transformar-se em efeito suspensivo.

O novo efeito interruptivo apenas ocorreu em 6/7/2010 com a citação do recorrente para a execução. Como no regime instituído pela Lei n.º 53-A/2006, os factos com potencial efeito interruptivo que ocorram após a primeira interrupção deixam de ter efeito, a recorrente considera que na data da sentença já havia decorrido mais de cinco anos sobre o início do novo prazo prescricional.

Efectivamente assim seria, se o primeiro facto interruptivo tivesse por único efeito inutilizar o tempo prescricional anteriormente decorrido. Mas, como o acto foi praticado no âmbito de um processo executivo, visando a modificação subjectiva da instância, por aplicação da regra do n.º 1 do artigo 327º do Código Civil, a causa interruptiva dura até ao termo desse processo. Assim, o novo

prazo prescricional só começa a correr após o termo do processo, uma vez que tem que se admitir que o titular do direito não está inactivo enquanto o processo está pendente. Havendo processo destinado à cobrança do crédito, a eficácia da causa interruptiva é permanente, só cessando com a decisão que lhe puser termo. Por isso, quanto ocorreu o segundo acto interruptivo ainda não se havia iniciado o novo período prescricional.

Dada a eficácia permanente da primeira causa interruptiva, as dívidas posteriores a Julho de 2001 ainda não prescreveram.

3.2. A recorrente discorda na decisão tomada quanto à invocada “nulidade de citação”, por continuar a entender que a decisão da reversão foi acompanhada apenas de uma certidão de dívida e que os valores dela constantes são diferentes do projecto que lhe foi remetido para exercer o direito de audição.

A haver irregularidade qualificada como nulidade da citação, a mesma teria que ser suscitada em sede de execução e não como fundamento de oposição. Mas o que se depreende da alegação do recorrente é que o “acto de reversão” é inválido pelo facto de não vir acompanhado de uma das certidões de dívida e conter valores diferentes dos constantes do projecto de decisão. Nesse sentido, a oposição é o meio processual adequado a fazer valer o erro nos pressupostos de facto ou o vício de procedimento, como inicialmente alegou.

Mas nem se verifica uma coisa nem outra: o projecto da decisão de reversão constante de fls. 28 a 29, refere de forma clara e distinta as duas certidões de dívida, as quais foram notificadas ao recorrente através das cartas registadas constantes de fls. 30 e 31; e o despacho de reversão refere-se aos dois processos executivos, ordenando mesmo a sua apensação, e a citação/notificação da reversão foi acompanhadas das duas certidões, onde se discriminam os períodos das contribuições em dívida e o respectivo valor, conforme de vê de fls. 38 a 40 do p.a. apenso. É verdade que o documento que materializa a citação contém um valor em dívida diferente do indicado pelas certidões, mas apenas porque se refere à soma do valor de cada uma das certidões que a acompanham e não porque haja qualquer erro de cálculo das liquidações a que se referem.

Perante os factos atestados por esses documentos, não se pode concluir que foi preterido o direito de audição ou que a reversão é inválida por erro nos pressupostos de facto.

3.3. De igual modo, se pode considerar que o despacho de reversão não dá a compreender a um destinatário razoável as razões de facto e de direito que estão na sua base.

O recorrente queixa-se que o despacho não indica se é gerente de direito ou de facto, nem se fundamenta a inexistência ou insuficiência de bens. Mas lendo esse despacho, constante de fls. 34 do p.a. apenso, embora de forma sucinta, nele se refere que foi possível apurar que o recorrente é o responsável subsidiário da executada “*tendo desenvolvida actividade de gerente no período a que respeita a dívida exequenda*” e que, «ordenadas que foram as buscas», os bens registados em nome da executada “*são manifestamente insuficientes face ao valor da dívida exequenda*”.

Ora, estes factos, em conjunto com a invocação das normas legais que fundamenta a reversão (24º e 23º da LGT, 153º do CPPT), permitem ao responsável pela gestão de uma empresa conhecer a razão pela qual é chamado a responder pelas dívidas geradas no tempo em que desenvolveu tal actividade. A expressão «*actividade de gerente*» só pode ser entendida no sentido de gerente que desenvolve acções de gerência e não no sentido de mero gerente de direito. De igual modo, sabido que foram ordenadas buscas e que os bens encontrados são insuficientes, está-se em condições de saber que a execução só se direcciona contra o gerente dada a escassez de bens no património da devedora originária.

Não há, pois, qualquer violação da regra do artigo 77º da LGT sobre a fundamentação dos actos em matéria tributária e da norma do n.º 4 do artigo 23º sobre a declaração fundamentadora da reversão.

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

Custas pelo recorrente.

Lisboa, 6 de Março de 2013. – *Lino Ribeiro* (relator) - *Dulce Neto* (voto a decisão, com distinta fundamentação quanto à questão da prescrição, conforme declaração anexa) – *Isabel Marques da Silva*.

### Declaração de voto

A questão da prescrição das contribuições em causa neste recurso - Julho de 2001 a Junho de 2003 - tem de ser vista, como o foi e bem neste acórdão, à luz do regime de prescrição constante do art.º 63º da Lei 17/2000, de 8 de Agosto, análogo ao que veio posteriormente a ser consagrado na Lei n.º 32/2002 de 20.12, na Lei n.º 4/2007, de 16.01, bem como na actual Lei n.º 110/09, de 16.09, segundo o qual «*o prazo de prescrição interrompe-se por qualquer diligência administrativa, realizada com conhecimento do responsável pelo pagamento, conducente à liquidação ou à cobrança*».

Deste modo, e sabido que só o que não está especificamente regulado neste regime especial de prescrição das dívidas à segurança social será regulado pelas regras constantes da Lei Geral Tributária e pelas regras gerais da prescrição das obrigações constantes do Código Civil, é evidente que não



constituirão actos interruptivos do prazo de prescrição destas dívidas os actos que, de forma divergente, encontrem previsão no Código Civil e na Lei Geral Tributária (como a instauração de impugnação, reclamação, recurso hierárquico e revisão), mas, tão só, as “*diligências administrativas*”, realizadas com conhecimento do responsável pelo pagamento, conducentes à liquidação ou à cobrança da dívida.

E como tem sido repetidamente afirmado pela jurisprudência, “*diligências administrativas*” serão todas as diligências que ocorram tanto no processo conducente à liquidação como no processo conducente à cobrança (voluntária ou coerciva) da dívida, de que venha a ser dado conhecimento ao titular - como seja, por exemplo, a notificação do responsável subsidiário para se pronunciar sobre a possibilidade de reversão, a notificação do acto de reversão, a citação, a notificação da penhora de bens.

Quanto **aos efeitos destes actos interruptivos**, eles terão de ser os previstos no Código Civil, uma vez que nem o regime especial das contribuições à segurança social nem a actual Lei Geral Tributária dispõe sobre a matéria.

Com efeito, ao contrário do que constava do CPT e da própria LGT até à revogação do n.º 2 do seu art.º 49º pela Lei n.º 53-A/2006, a Lei Geral Tributária nada dispõe actualmente sobre os efeitos da interrupção da prescrição das dívidas tributárias, isto é, se os actos interruptivos têm efeito *instantâneo ou duradouro*, havendo, portanto, que aplicar o regime que, para a generalidade das obrigações, o legislador consagrou no Código Civil nos artigos 326º e 327º.

Ora, não há qualquer suporte para afirmar que as *diligências administrativas* constituam factos interruptivos *duradouros*, isto é, cujos efeitos se prolongam no tempo e que só cessam quando findar o processo em que foram praticados - sejam os processos conducente à liquidação sejam os processos conducentes à cobrança da dívida.

Trata-se, a meu ver, de actos de interrupção *instantâneos*, que determinam o imediato início de um novo prazo prescricional, por aplicação da regra geral contida no art.º 326º do C.Civil, segundo o qual «*a interrupção inutiliza para a prescrição todo o tempo decorrido anteriormente, começando a correr novo prazo a partir do acto interruptivo, sem prejuízo do disposto nos n.ºs 1 e 3 do artigo seguinte*».

Esta é a regra geral, do efeito instantâneo da interrupção, que só admite como excepção (efeito duradouro) a situação prevista no art. 327º do C.Civil.

Com efeito, por força da parte final do art.º 326º do C.Civil, o acto interruptivo só tem efeito duradouro quando se trata de um acto de citação, notificação ou acto equiparado, ou de compromisso arbitral, pois o n.º 1 do art.º 327º dispõe que «*Se a interrupção resultar de citação, notificação ou acto equiparado, ou de compromisso arbitral, o novo prazo de prescrição não começa a correr enquanto não passar em julgado a decisão que puser termo ao processo*», com o que se pretendeu instituir um prolongamento dos efeitos da interrupção até ao julgamento da causa, só aí começando a contar-se o novo prazo.

Trata-se, porém, exclusivamente, de casos de citação ou notificação em acção judicial, face ao exercício já judicial do direito pelo credor. São actos interruptivos judiciais, praticados num processo judicial, sendo certo que este art.º 327º está necessária e exclusivamente relacionado com o art. 323º do C.Civil onde se prevê como *acto interruptivo* a «*citação ou notificação judicial de qualquer acto que exprima, directa ou indirectamente, a intenção de exercer o direito, se seja qual for o processo a que o acto pertence e ainda que o tribunal seja incompetente*» (n.º 1 do art.º 323º) e com o art.º 324º (compromisso arbitral).

Como refere Ana Filipa Morais Antunes, in “Prescrição e Caducidade”, Coimbra Editora, pág. 161, «*Estão em causa hipóteses de interrupção fundadas no exercício judicial do direito pelo respectivo titular e que justificam, por isso, um regime especial. Uma vez que os actos interruptivos judiciais desencadeiam um processo durante o qual se pode admitir que o titular não está inactivo, deverá manter-se a eficácia da interrupção, só começando o prazo a correr a partir do momento em que transitar em julgado a sentença que puser termo ao processo.*»

Ou como esclarecia Vaz Serra (in “Prescrição Extintiva e Caducidade”, BMJ, n.º 106, p. 248), em termos de saber em que momento começa a correr o novo prazo prescricional:

«*Há, por conseguinte, que apurar quando cessa a eficácia da causa interruptiva, ou, o que é o mesmo, qual a duração dessa eficácia.*

*A este respeito, pode a eficácia da causa interruptiva ser instantânea ou permanente, conforme essa eficácia se produz em dado momento, cessando logo e começando, portanto, logo também o novo período prescricional, ou dura por um lapso de tempo mais ou menos longo, findo o qual se inicia o novo período da prescrição.*

*Eficácia instantânea tem o reconhecimento, ou o acto da constituição em mora do devedor; deriva daí que do mesmo momento começa a correr um novo período prescricional.*

*Eficácia permanente têm os actos interruptivos judiciais, dado que dão início a um processo, durante o qual se pode admitir-se que o titular não está inactivo e deve, assim,*

*manter-se a eficácia da interrupção. A prescrição só recomeçará a correr do momento em que transita em julgado a sentença que põe termo ao processo.*»

Por conseguinte, só no caso de a prescrição ter sido interrompida pelo acto de citação para acção judicial (ainda que de natureza executiva) ou de notificação para pagamento de dívida em cobrança executiva, se poderia defender que a cessação da eficácia do acto interruptivo era diferida para a data do trânsito em julgado da sentença que pusesse termo a esse processo judicial executivo em curso corra contra este devedor.

Ora, não é esse, seguramente, o caso da *diligência de carácter administrativo* aqui em causa, de notificação de um possível responsável subsidiário para que ele possa exercer, querendo, o direito de audição prévia com vista a colaborar na elaboração da decisão da eventual reversão da execução contra si. Reversão que poderá nem sequer suceder, bem podendo acontecer que o processo judicial executivo nunca chegue a reverter contra ele, em virtude o órgão da execução, após aquela audição, concluir que não o pode responsabilizar pela dívida e que, por isso, não pode dar início a qualquer processo judicial contra ele.

Aliás, a notificação para exercer o direito de audição prévia ao acto de reversão não constitui, ainda, uma notificação para intervir no processo de execução (ao contrário do que sucede com o acto de citação), mas uma mera notificação num *procedimento administrativo de natureza tributária* que corre no processo executivo e que precede o acto administrativo de reversão. Pelo não creio que se possa defender a aplicação do artigo 327º do C.Civil, que, como resulta do seu teor e tem sido interpretado pela doutrina, se destina apenas aos casos de chamamento para uma acção judicial, face ao exercício já judicial do direito pelo credor.

Neste contexto, tendo a notificação para exercer o direito de audição sido efectuada em 15/07/2006, e dado o efeito instantâneo deste acto interruptivo, começou de imediato a correr novo prazo prescricional de 5 anos, que terminava, em princípio, na ausência de causas suspensivas, no dia 15/07/2011.

Porém, tendo em conta que ele foi citado para a execução no dia 6/07/2010, antes do decurso do novo prazo de 5 anos, conclui-se que a prescrição ainda não ocorreu - ainda que se considere aplicável a estas dívidas a norma contida no n.º 3 do art. 49º da LGT (que diz que a interrupção tem lugar uma única vez), pois esta norma só foi introduzida pela Lei n.º 53-A/2006, de 29.12, que entrou em vigor em 1/01/2007, pelo que não se encontrava impedida a relevância deste acto interruptivo que constitui o 1º acto na vigência da nova redacção da norma.

*Dulce Manuel Neto.*

## Acórdão de 6 de Março de 2013.

### Assunto:

*Petição de impugnação. Convolação. Extemporaneidade.*

### Sumário:

- I — Se na petição de impugnação só são apresentados fundamentos próprios de oposição competiria proceder à convolação para a forma de processo de oposição.*  
*II — No caso a isso obstaculiza o facto de a petição de impugnação ter sido apresentada depois de decorridos os prazos quer para impugnação quer para oposição.*

Processo n.º 1234/12-30.

Recorrente: A.....

Recorrida: Fazenda Pública.

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

### 1-Relatório:

A....., NF ....., residente na Av. ...., .....  
 ....., Porta ....., 4610-..... Felgueiras, citada como responsável subsidiária no processo de execução fiscal n.º 0418200601092596 e apensos, instaurado contra a sociedade “B....., Lda.”, NIPC ....., para cobrança da quantia global de 3.874,83 €, respeitante a coimas fiscais, veio deduzir impugnação judicial contra o despacho de reversão.

Por decisão judicial de 25/06/2012 foi julgada procedente a excepção dilatória da nulidade de todo o processo e absolvida a Fazenda Pública da Instância.

Não se conformando interpôs recurso para este STA cujas alegações integram as seguintes **conclusões:**

1. Tendo sido cumulados com o pedido de anulação da liquidação, pedidos próprios do processo executivo, deveria o processo prosseguir ignorando estes, para conhecimento daquele próprio da impugnação, porque compatível com a forma de processo utilizada, como tem vindo a ser entendimento dos Tribunais Superiores — Vide acórdãos citados;

2. O processo de impugnação tem por base qualquer ilegalidade, de forma a assegurar uma tutela jurisdicional efectiva, em obediência ao artigo 268º n.º 4 da CRP, pelo que, o entendimento acatado pelo Tribunal de absolver da instância a Fazenda Nacional, é castrador daquela tutela jurisdicional efectiva, pelo que, nesta matéria e além do mais, o Tribunal ao decidir como decidiu violou o artigo 99º do CPPT, designadamente no seu corpo, quando se refere à impugnação de qualquer ilegalidade, o que no caso da recorrente, responsável subsidiária, sempre deveria ser admitido relativamente às arguidas nulidade da citação, não exercício da gerência e falta de culpa pela insuficiência patrimonial.

3. Estes fundamentos impõe, s.m.o., a revogação da douta sentença recorrida e que os autos sejam mandados prosseguir o seu percurso legal.

Por outro lado,

4. Nos presentes autos, foi a recorrente revertida a título de coimas da devedora originária.

5. Sucede que, como é sabido, mais recentemente, fruto da jurisprudência e dos novos entendimentos da AT, a reversão da execução não é o meio próprio para imputar aos responsáveis subsidiários a responsabilidade pelo pagamento das coimas devidas em processos de contra-ordenação, conforme supra se expos.

6. Não foi tal questão invocada pela recorrente.

7. Porém, o Tribunal não está impedido de, mesmo sem reacção dos afectados, neste caso a recorrente, pôr termo a um acto ilegal, a partir do momento que tome conhecimento da sua ilegalidade, como é o caso.

8. Aliás, não só podem, como devem, enquanto órgãos judiciais, por cobro a tal ilegalidade.

9. O Tribunal tem o poder-dever de decidir sobre todas as questões, de que esteja convencido da ilegalidade do acto praticado, mesmo não existindo reacção das partes afectadas.

10. E nessa medida deveria o Tribunal a quo pugnar pela ilegalidade da reversão a esse título.

Assim farão V.Exas Venerandos Conselheiros inteira e sã Justiça!

**Não foram apresentadas contra-alegações**

**O Mº Pº junto deste STA emitiu parecer do seguinte teor:**

Fls. 96 a 98: reitera-se o parecer emitido em 1ª instância, de que resulta que o recurso parece ser de improceder, sendo que quanto ao que mais se alega nas conclusões 4 a 10 caso se entenda integrar nulidade insanável, sobre o que não se é explícito, poderá ainda o recorrente arguir as mesmas nos termos do artº 98º n.º 2 do CPPT”

(é o seguinte o parecer do Mº Pº junto da 1ª Instância:

**As dívidas exequendas cuja responsabilidade subsidiária é imputada à impugnante respeitam a coimas fiscais impostas à sociedade “B....., Lda.”, nos anos de 2007, 2008 e 2009;**

**A impugnante foi nomeada gerente da executada originária e exerceu efectivamente essas funções no período a que respeitam as dívidas exequendas.**

**A impugnante foi citada a 14/10/2009.**

**No dia 19/11/2009, a impugnante apresentou no Instituto da Segurança Social um pedido de protecção jurídica respeitante ao processo n.º 0418200501016725, o qual não se encontra apenso ao processo de execução fiscal acima identificado;**

**A petição inicial foi apresentada a 25/6/2010.**

**A impugnante pretende ser considerada parte ilegítima na execução por considerar que a decisão proferida em sede de reversão fiscal é ilegal, concluindo a sua petição inicial nos termos seguintes:**

**“Termos em que se requer que, atentos os fundamentos expostos, deve a presente impugnação ser julgada procedente por provada, julgado improcedente o pedido de reversão formulado com a consequente extinção da execução instaurada contra a impugnante, anulando-se a liquidação”**

**Ou seja, a impugnante não discute a legalidade da liquidação das dívidas exequendas que deram origem ao processo executivo instaurado contra a executada originária, pretendendo apenas que seja declarada a ilegalidade do despacho de reversão por não se verificarem os pressupostos legais da reversão. A impugnante não assaca às liquidações que deram origem às dívidas exequendas qualquer ilegalidade, alegando a nulidade da citação por não se verificarem os pressupostos da reversão, considerando que a administração fiscal não demonstrou a inexistência ou a fundada insuficiência dos bens penhoráveis do devedor principal, e ainda por não ter exercido funções de gerência e por não ter tido culpa na insuficiência do património social.**

Parece-nos, por isso, que a impugnante apresenta fundamentos próprios do processo de oposição, que se encontram previstos no art.º 204.º do CPPT.

Nos termos do art.º 99.º do CPPT, os fundamentos da impugnação referem-se de um modo geral a actos de liquidação de tributos, actos de fixação da matéria tributável se não houver liquidação, actos de indeferimento total ou parcial de reclamações graciosas de actos tributários, actos administrativos que comportem a apreciação da legalidade de actos de liquidação, actos que decidam agravamentos à colecta, impugnação dos actos de fixação de valores patrimoniais, impugnação de providências cautelares adoptadas pela administração tributária e impugnação dos actos de apreensão (arts 97.º, 134.º, 143.º e 144.º do CPPT e 95.º, da LGT.)

A impugnação judicial é o meio processual adequado para obter a anulação de um acto praticado pela administração tributária fiscal, pelo que tal processo será de utilizar quando o acto a impugnar for um acto de liquidação ou um acto administrativo que comporta a apreciação de um acto desse tipo.

No caso dos autos, como decorre dos factos alegados na petição inicial, não está em causa nenhum acto desse tipo. A impugnante defende que não pode ser responsabilizada pelas dívidas exequendas por ser parte ilegítima na execução, uma vez que não exerceu efectivas funções de gerência na executada originária no período a que respeitam as dívidas exequendas, não tendo tido culpa na insuficiência do património social. Ou seja, a impugnante apresenta fundamentos próprios da oposição à execução, designadamente o fundamento de ilegitimidade que se encontra previsto na alínea b) do n.º 1, do art.º 204.º do CPPT.

Nos termos previstos nos artigos 98.º, n.º 4, do CPPT, 97.º, n.º 3, da LGT, 199.º, 265.º, n.º 2, 265.º-A e 288.º, n.º 3, do CPC, havendo erro na forma do processo, a impugnação poderia ser convalidada em oposição desde que a petição inicial se mostrasse adequada para seguir a nova forma sem que fosse necessário corrigi-la e desde que a petição tivesse sido apresentada tempestivamente.

A impugnante foi citada a 14/10/2009 e a petição inicial foi apresentada a 25/6/2010, pelo que foi apresentada fora do prazo legal de 90 dias previsto no art.º 102.º, n.º 1 alínea e) e fora do prazo legal de trinta dias previsto no art.º 203.º do CPPT, não sendo, por isso, possível proceder à convalidação. Isto porque o pedido de apoio judiciário formulado pela impugnante no dia 19/11/2009 refere-se ao processo de execução fiscal n.º 0418200501016725, que não consta da lista junta ao despacho de reversão. Ou seja, o pedido de apoio judiciário formulado pela impugnante refere-se ao processo de execução fiscal n.º 0418200501016725, quando é certo que o despacho de reversão respeita ao processo de execução fiscal n.º 0418200601092596 e apensos. Por isso, aquele pedido de protecção jurídica não tem a virtualidade de interromper o prazo de propositura da acção, nos termos previstos no art.º 24.º, n.º 4 da Lei n.º 34/2004, de 28 de Agosto.

Ou seja, não é possível convalidar a impugnação judicial em oposição por ser manifesto que não se encontram preenchidos os referidos pressupostos processuais.

Assim, porque quando foi apresentada a petição inicial já havia caducado o direito que a impugnante pretende exercer e porque nos parece inviável a convalidação da presente impugnação judicial em oposição, entendo que deve a Fazenda Pública ser absolvida da instância, de acordo com o disposto nos artigos arts 288.º, n.º 1 alínea e), e n.º 3, 493.º, n.ºs 1 e 2, 495.º e 660.º, do C P Civil”.

## 2- FUNDAMENTAÇÃO:

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

1 - Contra a sociedade B....., Lda., foram instaurados, pelo Serviço de Finanças de Guimarães I, os seguintes processos de execução fiscal, destinados à cobrança de Coimas Fiscais e respectivos juros de mora: n.º 0418200601092596, 0418200701012908, 0418200701041525, 0418200701076400, 0418200701099949, 0418200701104721, 0418200801023527, 0418200801043242, 0418200801085476, 0418200801102060, 0418200901000942, 0418200901007360 e 0418200901060031.

2 - Por despacho exarado pelo Chefe de Finanças, datado de 12 de Outubro de 2009, veio a execução reverter contra A....., ora Impugnante, na qualidade de devedora subsidiária - Cfr. fls. 83 dos autos.

3 - Através de carta registada com aviso de recepção dirigida à Impugnante foi enviada a nota de citação cujo teor consta de fls. 84 a 86 dos autos.

4 - O aviso de recepção que acompanhou a referida carta foi assinado em 14.10.2009 - Cfr. fls. 87 dos autos.

5 - Em 19 de Novembro de 2009, deu entrada no Centro Distrital do Porto do Instituto de Segurança Social, I.P. um requerimento de protecção jurídica, na modalidade de dispensa de taxa de justiça e demais encargos com o processo e nomeação e pagamento da compensação do patrono, formulado pela Impugnante, com a finalidade de contestar a acção referente ao processo de execução fiscal n.º 0418200501016725 e apensos que corre termos pelo Serviço de Finanças de Guimarães - Cfr. fls. 19 a 26 e 89 a 92 dos autos.

6 - A Impugnante, em 20 de Novembro de 2009, entregou no Serviço de Finanças de Guimarães 1 o requerimento de fls. 88, com referência ao processo n.º 0418200501016725 e apensos, a proceder à junção de cópia do requerimento de protecção jurídica.

7 - Em 25 de Maio de 2010 foi remetida à Impugnante o ofício com a referência APJ/187727/2009MMG no qual é referido que lhe foi concedido o direito de protecção jurídica nas modalidades de dispensa de taxa de justiça e demais encargos com o processo e nomeação e pagamento da compensação do patrono — Cfr. fls. 41 a 43 dos autos.

8 - A petição inicial da presente impugnação judicial deu entrada no Serviço de Guimarães 1, via telecópia, em 25 de Junho de 2010 — Cfr. fls. 5 a 18 dos autos.

Com interesse e relevância para a decisão a proferir, nada mais se julgou provado.

### **3- DO DIREITO:**

Par se decidir pela absolvição da instância, da Fazenda Pública, considerou a decisão recorrida o seguinte:

“Conforme dispõe o artigo 2.º, n.º 2 do Código de Processo Civil (C.P.C.) aplicável ex vi artigo 2.º, alínea e) do C.P.P.T.: “A todo o direito, excepto quando a lei determine o contrário, corresponde a acção adequada a fazê-lo reconhecer em juízo, a prevenir ou reparar a violação dele e a realizá-lo coercivamente, bem como os procedimentos necessários para acautelar o efeito útil da acção”.

A impugnação é o meio judicial adequado para atacar a legalidade da liquidação visando obter a sua anulação ou a declaração da sua nulidade ou inexistência (artº 70.º, n.º 1, 99.º e 124.º do C.P.P.T). Nos termos do disposto no artigo 99.º do C.P.P.T. constituem fundamento de impugnação a errónea qualificação e quantificação dos rendimentos, lucros, valores patrimoniais e outros factos tributários, a incompetência, a ausência ou vício da fundamentação legalmente exigida e a preterição de outras formalidades legais.

A oposição à execução fiscal, por seu lado, visa, em regra, a extinção do processo de execução fiscal relativamente ao oponente, sendo o meio adequado para atacar o despacho de reversão da dívida cobrada em execução fiscal.

No caso em apreço nos autos, a Impugnante, citada para o processo de execução fiscal, na qualidade de devedora subsidiária, vem deduzir impugnação invocando a nulidade da citação, o não exercício da gerência de facto, a ausência de culpa pela insuficiência patrimonial e, por último, a inexistência de responsabilidade pelas dívidas por coimas.

A final requer seja julgado improcedente o pedido de reversão formulado com a consequente extinção da execução.

Assim, é de concluir que o meio adequado para conhecer das questões suscitadas na impugnação judicial deduzida, que se reconduzem à nulidade da citação, à ilegitimidade da Impugnante para a execução em virtude do não exercício da gerência de facto, à ausência de culpa na insuficiência patrimonial e à inexistência de responsabilidade pelas dívidas por coimas é a oposição à execução fiscal e não a impugnação judicial. Pelo exposto, verifica-se erro na forma do processo. Empregou-se a impugnação quando se deveria ter empregue a oposição.

Nos termos do preceituado nos artigos 97.º, n.º 3 da Lei Geral Tributária (L.G.T.) e 98.º, n.º 4 do C.P.P.T., em caso de erro na forma do processo, este será convalidado na forma de processo adequada. Da concatenação destes preceitos resulta que a convalidação é obrigatória e que, em processo tributário, a nulidade consubstanciada no erro na forma do processo é de conhecimento oficioso.

Assim, cumpre aferir da possibilidade de convalidação.

A jurisprudência do S.T.A. tem vindo a entender que a convalidação só será admitida quando não seja manifesta a improcedência ou intempestividade do meio processual para que se convola. Neste sentido vide Acórdãos de 04/06/2008, recurso n.º 076/08 e de 03/08/2009, recurso n.º 142/09, consultáveis em <http://www.dgsi.pt>.

Tal entendimento justifica-se à luz do princípio da economia processual que está subjacente à convalidação e é princípio geral do processo civil previsto no art.º 137.º do C.P.C. [cfr. Jorge Lopes de Sousa in Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado, 6ª Edição, 2011, Vol. II, comentário ao art.º 98º, pág. 89].

Segundo preceitua o artigo 203.º do C.P.P.T., o prazo para deduzir oposição é de 30 dias. É um prazo de natureza judicial, corre continuamente, suspendendo-se, no entanto, nas férias judiciais (artigo 144.º do C.P.C. ex vi artigo 20.º, n.º 2 do C.P.P.T).

Conforme resulta da matéria de facto provada [pontos 4 e 8], a Impugnante foi citada em 14 de Outubro de 2009 e a presente impugnação deu entrada no Órgão de Execução Fiscal em 25 de Junho de 2010, muito para além do prazo legal.

Sucedo, porém, que a Impugnante formulou um pedido de protecção jurídica na modalidade de nomeação de patrono. Vejamos então se tal pedido teve a virtualidade de interromper o prazo em curso.

Conforme preceitua o artigo 24.º, n.º 4 da Lei n.º 34/2004, de 29 de Julho, quando o pedido de apoio judiciário é apresentado na pendência de acção judicial e o requerente pretende a nomeação de patrono, o prazo que estiver em curso interrompe-se com a junção aos autos do documento comprovativo da apresentação do requerimento com que é promovido o procedimento administrativo.

No entanto, o pedido de apoio judiciário não diz respeito ao processo de execução fiscal n.º 0418200601092596 e apensos mas ao processo de execução fiscal 0418200501016725. Sendo certo que este processo não se encontra apenso àqueles, não constando do despacho da execução fiscal contra a Impugnante nem se encontrando elencado na relação de processos que foi remetida à Impugnante com a citação, pelo que não se aplica o disposto no 18.º n.º 4 da Lei n.º 34/2004.

Tendo presente que o processo de execução fiscal tem natureza judicial, na sua globalidade, apesar de haver uma parte do mesmo que é processada perante órgãos da administração tributária [artigo 103.º, n.º 1 da L.G.T.], o pedido de apoio judiciário formulado num processo de execução fiscal não revela para efeitos de interrupção do prazo de dedução de oposição noutro processo que não siga por apenso o processo no qual foi formulado o pedido de apoio judiciário.

Assim sendo, perante a manifesta intempestividade do meio processual adequado, a convalidação afigura-se impossível por constituir a prática de um ato inútil e, como tal, proibido por lei, nos termos do artigo 137.º do C.P.C.

Em caso de erro na forma do processo e não sendo possível a convalidação, verifica-se nulidade de todo o processo que determina a absolvição do réu da instância (art.º 98.º, n.º 3 do C.P.P.T., e art.º 288.º, n.º 1, alínea b), art.º 493.º, n.º 1 e 2 e art.º 494.º alínea b) do C.P.C.).

#### DECISÃO

**Pelo exposto, julgo procedente a exceção dilatória da nulidade de todo o processo e absolvo a Fazenda Pública da instância”**

#### DECIDINDO NESTE STA:

**Questiona-se no presente recurso da possibilidade de a petição de impugnação continuar nesta forma de processo eivada dos fundamentos e pedido próprio de oposição à execução fiscal por subsistência de um fundamento e pedido próprios de impugnação ou se deve ser efectuada convalidação (o que se subentende da conclusão 10ª e dos dizeres que a antecedem).**

Diremos desde já que a decisão recorrida merece inteira confirmação.

Cumprе salientar antes de mais que não vislumbramos onde é que o recorrente cumula pedidos de impugnação com pedidos de oposição. O que fez e o que, correctamente, salienta decisão recorrida é que, veio através da forma de processo de impugnação (que se destina a sindicar qualquer ilegalidade praticada no acto de liquidação e os demais actos a que se referem os arts 97.º, 134.º, 143.º e 144.º do CPPT e 95.º, da LGT), apresentar fundamentos próprios de oposição. E, a decisão recorrida teve até o cuidado de os elencar.

Portanto, a nosso ver, os fundamentos invocados eram todos fundamentos próprios de oposição e assim sendo não havia forma de o processo continuar como impugnação desprezando os fundamentos de oposição aduzidos e desenvolvendo-se para um qualquer fundamento de impugnação que no caso não foi apresentado.

Aparte esta razão fundamental também destacou a decisão recorrida a extemporaneidade da petição inicial fosse para ser convalidada para petição de oposição, fosse para continuar como impugnação. Em ambas as situações, atento o probatório, quer os prazos de impugnação quer os prazos de oposição estavam ultrapassados. Com efeito como destacou o Mº Pº, A impugnante foi citada a 14/10/2009 e a petição inicial foi apresentada a 25/6/2010, pelo que foi apresentada fora do prazo legal de 90 dias previsto no art.º 102.º, n.º 1 alínea e) e fora do prazo legal de trinta dias previsto no art.º 203.º ambos do CPPT, não sendo, por isso, possível proceder à convalidação. Isto porque o pedido de apoio judiciário formulado pela impugnante no dia 19/11/2009 se refere ao processo de execução fiscal n.º 0418200501016725, que não consta da lista junta ao despacho de reversão.

A concluir diremos que não se entende a argumentação da recorrente de que “*Tendo sido cumulados com o pedido de anulação da liquidação, pedidos próprios do processo executivo, deveria o processo prosseguir ignorando estes, para conhecimento daquele próprio da impugnação, porque compatível com a forma de processo utilizada, como tem vindo a ser entendimento dos Tribunais Superiores — Vide acórdãos citados*”. Sendo certo que quando se verifica tal pressuposto a jurisprudência deste STA citada pelo recorrente entende que deve continuar o processo de impugnação para apreciação do fundamento ou fundamentos próprios desta forma de processo, reitera-se que não vislumbramos tal cumulação. E, se é certo que o processo de impugnação tem por base qualquer ilegalidade esta tem de estar relacionada com a liquidação, como se disse, e não com quaisquer procedimentos no âmbito do processo de execução fiscal.

Preparando a decisão formulamos a seguinte conclusão.

Se na petição de impugnação só são apresentados fundamentos próprios de oposição competiria proceder à convalidação para a forma de processo de oposição.

No caso a isso obstaculiza o facto de a petição de impugnação ter sido apresentada depois de decorridos os prazos quer para impugnação quer para oposição.

Assim sendo, o recurso não merece provimento sendo de manter a decisão recorrida.

#### **4- DECISÃO:**

Pelo exposto acordam os Juízes deste STA em negar provimento ao recurso e em confirmar a decisão recorrida.

Custas a cargo da recorrente.

Lisboa, 6 de Março de 2013. — *Ascensão Lopes* (relator) — *Pedro Delgado* — *Valente Torrão*.

### **Acórdão de 6 de março de 2013.**

#### **Assunto:**

*Recurso de revista excepcional: Requisitos.*

#### **Sumário:**

- I — O recurso de revista consagrado no artigo 150º do CPTA tem natureza absolutamente excepcional. Daí que apenas seja admissível nos precisos e estritos termos em que o legislador o consagrou.*
- II — Este recurso destina-se a viabilizar a reapreciação pelo Supremo Tribunal Administrativo de questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito.*
- III — Não preenche os requisitos atrás enunciados a questão de saber se, tendo o executado usado da faculdade prevista no artigo 37.º do CPPT, se suspende o prazo para oposição, não cabendo igualmente no âmbito do recurso conhecer de questões suscitadas pelo oponente, mas que não foram conhecidas no acórdão recorrido.*

Processo n.º 1266/12-30.

Recorrente: A.....

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.<sup>mo</sup>. Sr. Cons.º Dr. Valente Torrão.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

I. A....., com os demais sinais nos autos, veio, ao abrigo do disposto no artº 150º do CPTA, recorrer do acórdão proferido pelo TCA Sul em 29.05.2012 (fls. 303 e segs.) que negou provimento ao recurso por si interposto da sentença do Mmº Juiz do Tribunal Tributário de Lisboa que, por sua vez, havia julgado verificada a excepção peremptória da caducidade do direito de deduzir oposição a execução fiscal contra si instaurada (v. fls. 249 e segs.).

II. O recorrente apresentou alegações nas quais conclui:

1ª). Os pressupostos para a admissão do recurso de Revista aparecem regulados no artº. 150º, n.º 1 do CPTA, sendo que o legislador restringe o acesso ao 3º grau de jurisdição a três situações, a saber, quando a questão se revista de importância fundamental pela sua relevância jurídica, tenha sua relevância social ou que a admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito.

2ª). Atrevemo-nos a dizer que nos presentes autos estaremos perante uma das raríssimas situações em que a admissão do recurso de revista se justifica pelo preenchimento de qualquer um dos requisitos legais, em ordem a demonstrar isso mesmo.

3ª). Por um lado, o Recorrente na qualidade de revertido é chamado ao pagamento de uma dívida fiscal de valor elevadíssimo, sendo que, demonstrou não ser gerente de facto da sociedade, já que a gestão diária da mesma era levada a cabo por procuradores constituídos para o efeito,

4ª). Por outro lado, a alegada dívida de IRC e IVA reportada aos anos de 2002 e 2003 não tem qualquer aderência à realidade já que a empresa não teve qualquer actividade desde finais de 2001, como ficou demonstrado em sede de processo falimentar.

5ª). O aqui Recorrente opôs-se, tendo tal oposição sido liminarmente rejeitada por a mesma ser considerada extemporânea, já que, em face da parca fundamentação constante da citação de reversão

o aqui Recorrente teve de fazer uso do art.º 37º, n.º 2 do CPPT e proceder ao pedido de informações complementares para poder gizar a sua defesa.

6ª). Ora, como se disse, a douta sentença da primeira instância, considerou que a oposição havia sido deduzida extemporaneamente, argumentação sufragada igualmente pelo Tribunal Central Administrativo Sul, com base no facto de o art.º 37º apenas se destinar aos casos em que a notificação diz respeito a actos tributários que possam ser objecto de meio legal de reacção contra a sua validade/existência não se destinando a cobrir as insuficiências de outro tipo de actos, não se aplicando, por isso, o efeitos suspensivo previsto no art.º 37º do CPPT.

7ª). São, pois, várias as questões cuja resolução se afigura complexa e que aconselham, desde logo, a intervenção do Supremo Tribunal administrativo em ordem a promover uma melhor aplicação do direito, já que, salvo o devido respeito, o Acórdão recorrido passa ao lado da maioria delas fazendo uma apreciação demasiado simplista do caso sub judice.

8ª). Por outro lado, trata-se de questão de grande relevância jurídica, que se subdivide em duas grandes situações, a da desadaptação da Administração Tributária à realidade dos factos e à sistemática impunidade que grassa na Administração Fiscal que ao arrepio dos mais elementares direitos dos particulares insiste em fazer notificações deficientes das quais não constam os elementos mínimos nos termos da lei.

9ª). No que à desadaptação da Administração Tributária à realidade dos factos diz respeito, constatasse que “ficcione” a existência de uma actividade económica que na realidade não existiu, para daí extrapolar dívidas fiscais decorrentes de uma hipotética actividade que na prática nunca aconteceu;

10ª). A questão assume maior acuidade quando um particular que não foi devidamente notificado tem de pedir elementos para se poder defender à Administração Fiscal e vê os seus direitos de defesa limitados por causa disso.

11ª). Onde há necessidade de adequar as normas às realidades para as quais as mesmas não foram pensadas, justificando-se, por isso, plenamente, a intervenção do Supremo Tribunal Administrativo, de modo a clarificar a aplicação do direito, emitindo, assim, qual farol, a luz que conduzirá depois os restantes tribunais da jurisdição ao caminho correcto.

12ª). Além do mais, trata-se de matéria sensível que tem repercussões na esfera jurídica dos particulares, já que, a falta de entrega de IVA ao Estado consubstancia o crime de abuso de confiança, podendo o particular ser alvo de um processo crime que tem na sua prática uma dívida que na realidade assenta numa ficção, por um lado,

13ª). E, por outro, tem igualmente repercussão no seu património, já que na qualidade de revertido fica obrigado ao pagamento da dívida, o que demonstra, estamos em crer, a grande relevância social das questões que se discutem nos autos, justificando-se, também por esse motivo, a admissão do recurso de revista.

14ª). Nestes termos, por estarem verificados os pressupostos previstos no n.º 1 do art.º 150º do CPTA, deverá o presente recurso de Revista ser admitido, seguindo-se à decisão preliminar a sua distribuição para julgamento.

15ª). No que à matéria de recurso diz respeito, verifica-se que a sentença aqui recorrida assenta no pressuposto de que a Oposição à Execução foi apresentada extemporaneamente, facto determinante para obviar à sua aceitação, já que:

“... o artigo 37º se destina apenas aos casos em que a notificação diz respeito a actos tributários que possam ser objecto de meio legal de reacção contra a sua validade/existência, não se destinando a suprir as deficiências de comunicação de outro tipo de actos...” in Ac. STA de 12/5/2010, rec. 0632/09.

16ª). Partindo desta premissa, estamos em dizer, que ao invés do que refere a douta sentença, a citação enviada ao aqui Recorrente, consubstancia, precisamente, um acto tributário que pode ser objecto de meio legal de reacção contra a sua validade/existência,

17ª). Conforme disposto no art.º 204º, n.º 1, alínea e) do CPPT, que prevê como um dos fundamentos da oposição a falta da notificação da liquidação do tributo no prazo de caducidade.

18ª). Ora o Recorrente, perante uma citação tão lacónica e para poder arguir a sua invalidade, foi obrigado a solicitar informações complementares à Administração Fiscal, determinantes para poder averiguar se a liquidação havia ou não sido comunicada dentro do prazo legal ao devedor originário em ordem a poder arguir a sua caducidade e consequentemente o facto de a mesma já não estar apta a poder produzir os seus efeitos, como se demonstrou na oposição.

19ª). O que nos leva a concluir pela aplicação do art.º 37º do CPPT ao caso sub judice determinando que a acção foi deduzida tempestivamente.

20ª). O Ac. citado na douta sentença recorrida, refere ainda o seguinte:

“Excepção será apenas o caso, como refere, Código de Procedimento e Processo Tributário anotado de Jorge Lopes de Sousa, vol. 1, pág. 339, em que «se estiver perante uma situação enquadrável na alínea h) do n.º 1 do artigo 204º deste Código, em que a lei autorize a discussão da legalidade concreta da liquidação da dívida exequenda por não estar legalmente assegurado meio de impugnação contenciosa



daquela, ou se se tratar de caso em que seja admissível impugnação judicial a contar da efectivação da citação, como sucede com os responsáveis solidários ou subsidiários (artigo 22.º, n.º4, da LGT)».”

21ª). Ora, o art.º 204º, n.º 1, alínea h) do CPPT, dispõe que a oposição só poderá ter os seguintes fundamentos, “Ilegalidade da liquidação da dívida exequenda, sempre que a lei não assegure meio judicial de impugnação ou recurso contra o acto de liquidação;” como foi manifestamente o caso.

22ª). Em face do exposto não resta outra conclusão a não ser que o art.º 37º do CPPT, se aplica ao caso concreto, determinando, conseqüentemente que a oposição foi deduzida tempestivamente.

Termos em que deverá o presente recurso ser admitido pela formação preliminar do Venerando STA e, após, ser-lhe concedido provimento, revogando-se o Acórdão recorrido e considerando-se a oposição procedente por provada, com as legais conseqüências.

III. O M.ºP.º emitiu o parecer que consta de fls. 340/341 no qual defende que o recurso não deve ser admitido por falta dos requisitos legalmente exigidos.

IV. Com interesse para a decisão foram dados como provados pelo tribunal recorrido os seguintes factos:

1º). Corre termos no Serviço de Finanças de Loures 3, a execução fiscal n.º 3158200201511424 e aps. instaurada para cobrança coerciva de dívidas respeitantes a coimas, a IRC dos exercícios de 2001, 2002 e 2003, a IVA de 2001, 2002 e 2003 e a IRS de 2001 e 2002, relativas à devedora originária B....., LDA, no montante de € 1.517.934,02 - cfr. fls. 130 a 143 e 190 a 193 dos autos;

2º). No âmbito de tal processo executivo, foi proposta, em 18/10/08, a reversão da execução fiscal contra o ora oponente, a título de responsável subsidiário pela dívida da devedora originária - cfr. fls. 18 dos autos;

3º). Por ofício de 29/10/08, do SF de Loures 3, foi o ora oponente citado para os termos da execução fiscal n.º 3158200201511424 e aps, com base no despacho de 28/10/08, que converteu em definitivo o projecto de despacho de reversão da execução fiscal - cfr. fls. 22 e 23 dos autos;

4º). O ora oponente foi citado em 10/11/08, data em que foi assinado o aviso de recepção relativo ao envio postal do ofício a que alude o parágrafo precedente - cfr. fls. 167 a 169 dos autos;

5º). Em 10/12/08, o ora oponente apresentou, junto do SF de Loures 3, um pedido de certidão, ao abrigo do artigo 37º, n.ºs 1 e 2 do CPPT, cujo teor parcial se reproduz infra, nos termos do qual solicitava diversos elementos atinentes à dívida exequenda e, bem assim, a suspensão do prazo para deduzir oposição (cfr. fls. 170 a 173):

“(…)

O presente requerimento é tempestivo, porquanto o ora Requerente dispõe de 30 dias ou em alternativa dentro do prazo para deduzir oposição judicial, reclamação graciosa ou impugnação judicial, para requerer a passagem de certidão relativamente aos elementos do processo que desconhece, nos termos do art.º 37º, n.º 1 do CPPT.

O presente requerimento para emissão de certidão, tem efeito suspensivo relativamente aos prazos para deduzir oposição judicial, reclamação ou impugnação judicial, contando-se o prazo para esse efeito a partir da notificação ou da entrega da certidão, nos termos do art.º 37º, n.º 2 do CPPT.

Nestes termos, vem o ora Requerente, ao abrigo do disposto no art.º 37º, n.º 1 do CPPT, solicitar a V. Exa. se digne mandar emitir certidão, onde constem os elementos de prova que a seguir se solicitam:

Da conjugação do disposto no art.º 23º, n.º 4 e do art.º 22º, n.º 4 ambos da LGT, a comunicação para o exercício do direito de defesa, para além de dever conter os elementos atinentes aos motivos que determinaram a responsabilidade subsidiária, os pressupostos da reversão e a sua extensão devidamente fundamentados, nomeadamente no que ao exercício da gerência de facto diz respeito.

Tem igualmente de acordo com o estatuído no n.º 4 do art.º 60º da LGT, de conter o projecto de decisão e a sua fundamentação nas matérias de facto e de direito, tal como é exigível nas notificações para o exercício do direito de audição de qualquer outro imposto.

(…)

Esta fundamentação nos termos do art.º 77º da LGT, deverá incluir os elementos essenciais dos actos de liquidação que estão na origem da dívida subjacente ao processo de execução que aqui se pretende reverter contra o Requerente,

Revela-se essencial para o aqui Recorrente ter conhecimento dos factos e pressupostos que motivaram a liquidação do tributo e deram origem ao presente processo de reversão, os quais desconhece, tanto mais que teve conhecimento que a empresa deixou de laborar em Março/Abril de 2002.

A citação recepcionada menciona que a dívida é proveniente de IVA, IRS, IRC e coimas, não se explicando a que título estes montantes são devidos, nem como foram apurados estes valores.

Assim, requer-se que nos termos e para os efeitos dos art.º 37º, n.ºs 1 e 2 do CPPT, seja passada certidão integral, que contenha resposta às seguintes questões, para além das supra abordadas, e que se reputam de essenciais para assegurar a defesa do aqui revertido:

1. Fundamentação das liquidações dos actos tributários subjacentes ao presente processo;

2. Das datas em que a sociedade, originária devedora, terá sido notificada daquelas e das respectivas liquidações;

3. A Certidão de Dívida n.º 567/2005, junta por V. Exas., menciona que a notificação da decisão de fixação de coima foi efectuada em 24/11/2005, a quem foi notificada a decisão e prova de que a mesma foi efectuada e recepcionada pelo destinatário;

4. A Certidão de Dívida n.º 568/2005, junta por V. Exas., menciona que a notificação da decisão de fixação de coima foi efectuada em 24/11/2005, a quem foi notificada a decisão e prova de que a mesma foi efectuada e recepcionada pelo destinatário;

5. A que meses/trimestre do ano de 2002 se reporta o IVA com a Id. Doc. Orig. 04102100026600414153507, como chegam a este montante e como se justifica um valor tão elevado tendo a empresa deixado de laborar? Foi notificado à empresa, prova de que a mesma foi efectuada e a comunicação recepcionada pelo destinatário;

6. A que meses/trimestre do ano de 2003 se reporta o IVA com a Id. Doc. Orig. 510210002630050202711807, como chega a Administração Fiscal a um montante superior ao pretensamente cobrado em 2002 e como se justifica tendo em linha de conta que a empresa deixou de laborar em Março de 2002, quais os movimentos que justificam este valor acrescido em relação ao ano anterior? Foi notificado à empresa, prova de que a notificação foi efectuada e a comunicação foi recepcionada pelo destinatário;

7. A que ficam a dever-se as coimas com a identificação 3158200406036783 (referente a 2002-04) e 3158200406036783 (referente a 2005), foi notificado à empresa, prova de que foi enviado e prova de que foi recepcionado pelo destinatário;

8. Como se apuram valores de IRC referentes a 2002/2003 de montante tão elevado e a mesma foi declarada falida em sentença de 28/03/2003, tendo ficado provado que havia deixado de laborar em Março de 2002, este montante em falta foi notificado à empresa, prova da notificação efectuada e de que a mesma foi recepcionada;

9. Os montantes peticionados foram reclamados no processo de falência da empresa no Tribunal de Comércio de Lisboa?

Como justifica a Administração Fiscal que a extinção da devedora originária em virtude do processo de falência não tenha automaticamente extinguido a dívida? Estando a sociedade extinta desde 2003, como justifica a Administração Fiscal que a mesma venha a ser comunicada e solicitada ao aqui revertido apenas em 2008, 5 anos depois da extinção da sociedade?

11. Com base em que pressupostos conclui a Administração Fiscal que o aqui pretensamente revertido era gerente da sociedade B....., e com base em que argumento se conclui a fls. 16 da citação de reversão “.. provado que está que era gerente de direito, e sendo único gerente, forçosamente o era de facto”, já que do mesmo parece inferir-se que a existência de um único gerente de direito conduz automaticamente à gerência de facto, olvidando instrumentos em direito permitidos e utilizados no giro comercial normal das sociedades, nomeada mas não exaustivamente a procuração a funcionários da sociedade ou a Directores.

12. Não fica claro, se os bens da devedora originária foram excutidos, já que se usa indistintamente os termos insuficientes ou inexistentes, que não são sinónimos e as ilações a retirar, que se opte por um termo ou outro, são distintas. Assim, se os bens forem insuficientes para proceder ao pagamento dos montantes em falta, deverá apurar-se a quanto ascendem os bens insuficientes, diferentemente se forem inexistentes. Posto isto, solicita-se esclarecimento também quanto a este ponto.

13. Solicita-se ainda que se defina o alcance do argumento constante de fls. 18 da citação de reversão “... sendo que a Administração Fiscal só tem de provar a gerência de facto quando esta não for exercida por quem tenha a gerência de direito. E o requerente tinha a gerência de direito”, assim, para efeitos de defesa quais os argumentos em que se baseia a Administração Fiscal para considerar que o aqui revertido tinha a gerência de facto e de direito. Com base em que actos praticados pelo aqui revertido chega a essa conclusão.

14. Refere-se ainda que as dívidas de IVA até fins de 2003 são provenientes de declarações remetidas aos SIVA, mas não acompanhadas dos respectivos meios de pagamento, solicita-se em face do exposto cópias de todas as declarações remetidas, assim como as IRS e IRC.

As informações ora requeridas revelam-se essenciais para o exercício do direito de defesa do aqui revertido em sede de oposição judicial, pelo que nos termos do artº 37º, n.º 2 do CPPT os prazos se encontram suspensos, devendo a certidão ora requerida ser enviada (...).

6º). Em 17/2/09, o Chefe do SF de Loures 3 deferiu parcialmente o pedido, ordenando a emissão de certidão contendo apenas os elementos solicitados relativos às liquidações - cfr. fls. 176 a 178 dos autos;

7º). Tais elementos foram comunicados à Exma. Mandatária por ofício de 25/2/09, do SF de Loures 3 - cfr. fls. 179 e ss dos autos;

8º). Em 01/04/09 foi apresentada, junto do SF de Loures 3, a presente petição de oposição.

V. Cumpre decidir.

V.1. Conforme acima se referiu, o presente recurso vem interposto ao abrigo do disposto no artº 150º do CPTA que estabelece o seguinte:

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

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

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

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

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

Temos então que, para a admissão deste tipo de recurso, é necessário que:

a) esteja em causa a apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental

b) ou a admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito.

Este STA tem vindo a decidir em variados arestos que ocorrerá o 1º requisito quando se verificar uma relevância prática que tenha como ponto obrigatório de referência, o interesse objetivo, isto é, a utilidade jurídica da revista e esta, em termos de capacidade de expansão da controvérsia de modo a ultrapassar os limites da situação singular e não uma mera relevância teórica medida pelo exercício intelectual, mais ou menos complexo, que seja possível praticar sobre as normas discutidas.

Quanto ao 2º requisito - a melhor aplicação do direito - há de resultar da possibilidade de repetição, num número indeterminado de casos futuros, em termos de garantia de uniformização do direito (Neste sentido, v., entre outros, os Acórdãos desta Secção do STA de 20/05/09 - Processo n.º 295/09 e de 29.06.2011- Processo n.º 0568/11).

Ainda de acordo com o que ficou escrito no Acórdão desta Secção do STA de 30/05/07- Processo n.º 0357/07:

“(…) o que em primeira linha está em causa no recurso excecional de revista não é a solução concreta do caso subjacente, não é a eliminação da nulidade ou do erro de julgamento em que porventura caíram as instâncias, de modo a que o direito ou interesse do recorrente obtenha adequada tutela jurisdicional. Para isso existem os demais recursos, ditos ordinários. Aqui, estamos no campo de um recurso excecional, que só mediatamente serve para melhor tutelar os referidos direitos e interesses. Em primeira linha, o que se visa é submeter à apreciação do tribunal de revista excecional a apreciação de uma questão que, pela sua importância jurídica ou social, tenha importância fundamental; ou permitir a pronúncia desse mesmo tribunal quando ela seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito”.

Finalmente, e na mesma senda da doutrina anterior, o acórdão deste STA de 19.09.2012, veio reafirmar o seguinte:

“A jurisprudência das duas Secções deste Supremo Tribunal Administrativo (Contencioso Administrativo e Contencioso Tributário) perante o disposto no n.º 1 daquele preceito da lei adjetiva “Das decisões proferidas em 2ª instância pelo Tribunal Central Administrativo pode haver, excecionalmente, revista para o Supremo Tribunal Administrativo quando esteja em causa a apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para a melhor aplicação do direito”, vem acentuando repetida, uniforme e pacificamente o carácter estritamente excecional deste recurso jurisdicional,

Pois que se não trata de recurso ordinário de revista, mas antes, como de resto o legislador cuidou de sublinhar na Exposição de Motivos das Propostas de Lei n.º 92/VII e 93/VIII, de uma “válvula de segurança do sistema” a utilizar apenas e só nos estritos pressupostos que definiu,

Quer dizer, quando esteja em causa a apreciação de uma questão que pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para a melhor aplicação do direito.

E no preenchimento dos conceitos indeterminados acolhidos pelo legislador, a saber: relevância jurídica ou social de importância fundamental da questão suscitada e a clara necessidade da admissão do recurso para uma melhor aplicação do direito, a jurisprudência deste Supremo Tribunal vem doutrinando e sublinhando que apenas se verifica ocorrer aquela relevância jurídica ou social quando a questão a apreciar seja de complexidade superior ao comum em razão da dificuldade das operações exegéticas a efetuar, de enquadramento normativo especialmente complexo, ou da necessidade de compatibilizar diferentes regimes potencialmente aplicáveis.

E no que concerne à clara necessidade da admissão deste recurso para a melhor aplicação do direito a jurisprudência sublinha, concordante e uniformemente, que há de resultar da capacidade de expansão da controvérsia de modo a ultrapassar os limites da situação singular, designadamente quando o caso concreto revele seguramente a possibilidade de ser visto como um tipo, contendo uma questão bem caracterizada, passível de se repetir em casos futuros e cuja decisão nas instâncias seja ostensivamente errada ou juridicamente insustentável,

Ou quando suscite fundadas dúvidas, nomeadamente por se verificar divisão de correntes jurisprudenciais ou doutrinárias, gerando incerteza e instabilidade na resolução dos litígios... (Neste sentido, os acórdãos de 31.03.2011, processo n.º 232/11, da 1ª Secção e de 30.12.2012, processo n.º 182/12, desta Secção de Contencioso Tributário).”

V.2. A questão decidida pelo acórdão recorrido (confirmando decisão da 1ª instância) foi a de que o pedido de elementos ao abrigo do artº 37º do CPPT, em processo de execução fiscal, não suspendia o prazo para oposição à execução. Deste modo, no caso concreto, tendo a oposição sido deduzida para além do prazo previsto no artº 204º do CPPT, a mesma foi considerada intempestiva.

Assim, em face do que ficou dito acima, caberia ao recorrente demonstrar que esta questão se enquadrava no citado artº 150º, n.º 1, por estar em causa a apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se reveste de importância fundamental ou porque o seu conhecimento pelo STA é claramente necessário para a melhor aplicação do direito.

Ora o recorrente, quanto a esta questão, limita-se apenas a dizer que se o artigo 37º se destina apenas aos casos em que a notificação diz respeito a actos tributários que possam ser objecto de meio legal de reacção contra a sua validade/existência, não se destinando a suprir as deficiências de comunicação de outro tipo de actos, a citação enviada ao Recorrente, consubstancia, precisamente, um acto tributário que pode ser objecto de meio legal de reacção contra a sua validade/existência.

E acrescenta que, sendo um dos fundamentos de oposição a falta de notificação da liquidação do tributo no prazo de caducidade, era absolutamente necessário obter elementos, sendo que os mesmos determinaram a suspensão do prazo de oposição.

Por outro lado, verifica-se que o recorrente faz tábua rasa da decisão recorrida e pretende que este STA decida as questões por si colocadas na oposição como se esta fosse tempestiva, apresentando-as como de grande relevância jurídica e invocando a necessidade do seu conhecimento para a melhoria do direito.

É isto que resulta, nomeadamente das conclusões 3ª e 4ª do seguinte teor, sendo a essas questões que atribui relevância jurídica ou social:

“Por um lado, o Recorrente na qualidade de revertido é chamado ao pagamento de uma dívida fiscal de valor elevadíssimo, sendo que, demonstrou não ser gerente de facto da sociedade, já que a gestão diária da mesma era levada a cabo por procuradores constituídos para o efeito,

Por outro lado, a alegada dívida de IRC e IVA reportada aos anos de 2002 e 2003 não tem qualquer aderência à realidade já que a empresa não teve qualquer actividade desde finais de 2001, como ficou demonstrado em sede de processo falimentar”.

E, depois de referir que o Acórdão recorrido passa ao lado da maioria delas fazendo uma apreciação demasiado simplista do caso sub judice, acrescenta que se trata de questão de grande relevância jurídica, que se subdivide em duas grandes situações, a da desadaptação da Administração Tributária à realidade dos factos e à sistemática impunidade que grassa na Administração Fiscal que ao arrepio dos mais elementares direitos dos particulares insiste em fazer notificações deficientes das quais não constam os elementos mínimos nos termos da lei.

E conclui pela verificação dos pressupostos previstos no n.º 1 do artº. 150º do CPTA (conclusão 14ª) dizendo que se trata de matéria sensível que tem repercussões na esfera jurídica dos particulares, já que, a falta de entrega de IVA ao Estado consubstancia o crime de abuso de confiança, podendo o particular ser alvo de um processo crime que tem na sua prática uma dívida que na realidade assenta numa ficção, por um lado, (conclusão 12ª)

E, por outro, tem igualmente repercussão no seu património, já que na qualidade de revertido fica obrigado ao pagamento da dívida, o que demonstra, estamos em crer, a grande relevância social das questões que se discutem nos autos, justificando-se, também por esse motivo, a admissão do recurso de revista (conclusão 13ª).

Temos então que o recorrente, relativamente à tempestividade da oposição – única questão decidida pelo acórdão recorrido - não invoca, nem prova, nenhum dos fundamentos previstos no n.º 1 do artº 150º do CPTA.

Ora, sendo certo que não se vê que esta questão revista relevância jurídica ou social fundamental, também não se vê que ocorra erro manifesto na decisão recorrida que justifique a necessidade de uma melhor aplicação do direito. Aliás, a decisão recorrida insere-se em corrente jurisprudencial deste STA, de que constituem exemplo, entre outros, os seguintes acórdãos: de 06.06.2007- Processo n.º 091/07, de 30.05.2012 –Processo n.º 0503/12, de 12.09.2012-Processo n.º 0899/12 e de 20.06.12 –Processo n.º 0480/12.

Quanto às restantes questões que o recorrente apelida de grande relevância jurídica ou social, não tendo as mesmas sido objeto de apreciação pelo acórdão recorrido, não podem sequer ser conhecidas em recurso ordinário (artº 685º-A do CPC), pelo que, muito menos, o poderiam ser neste recurso excecional.

Em face do que ficou dito e porque não ocorrem os requisitos exigidos pelo n.º 1 do artº 150º do CPTA, o recurso não pode ser admitido.

VI. Nestes termos e pelo exposto, não se admite o recurso.

Custas pelo recorrente.

Lisboa, 6 de Março de 2013. — *Valente Torrão* (relator) — *Dulce Neto* — *Alfredo Madureira*.

## Acórdão de 6 de Março de 2013.

### Assunto:

*Atestado médico. Benefícios fiscais. Informação vinculativa. Princípio da igualdade. Princípio da Justiça. Invalidez. Incapacidade física.*

### Sumário:

- I — Aceitando a administração Fiscal que um conjunto de contribuintes comprovem a incapacidade declarada para efeitos do artigo 16.º do EBF, através de um atestado emitido ao abrigo de legislação entretanto revogada, não pode exigir aos demais contribuintes a apresentação de atestados ao abrigo de nova legislação, sem apresentar razões objectivas e materiais fundadas, sob pena de violação dos princípios de igualdade e de justiça material.*
- II — Se a recorrida apresentou em 2007 um atestado que certifica uma incapacidade que evoluiu negativamente (em 1996 era de 71,75%), na medida em que comprova uma incapacidade permanente de (70 %), tal documento não pode deixar de relevar e ser tido em conta, para efeitos do benefício fiscal relativo aos anos de 2002, 2003 e 2004, sob pena de violação dos princípios da igualdade e da justiça material, consagrados no artigo 5.º, n.º 2, da LGT.*

Processo n.º 1295/12-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A.

Relatora: Ex.<sup>ma</sup> Sr.<sup>a</sup> Cons.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Fernanda Maçãs.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

### I - RELATÓRIO

1. A Fazenda Pública interpôs recurso jurisdicional no TCA Norte, da sentença proferida pelo TAF de Braga, que julgou procedente a impugnação judicial deduzida por A....., identificada nos autos, versando sobre o indeferimento da reclamação graciosa apresentada contra a liquidação oficiosa de IRS, relativa aos anos de 2002, 2003 e 2004.

2. A recorrente terminou as suas alegações formulando as seguintes conclusões:

*“1. A factualidade e as respectivas circunstâncias que estão na génese da emissão das conclusões da “informação vinculativa” n.º 1717/08, da D.S.I.R.S não são idênticas às que foram alegadas pelos impugnantes, justificando e motivando aqueles outros o procedimento administrativo excepcional (não discricionário) previsto no n.º 3 daquela informação, verificados que sejam pela administração tributária, os condicionalismos e os limites aí consignados, em contraponto ao procedimento - regra, seguido pela administração fiscal, em conformidade com os n.ºs. 1 e 2 da cit. Informação.*

*2. A impugnante, apresentou as declarações de IRS dos anos de 2003, 2004 e 2005, com a indicação de ser sujeito passivo deficiente, para efeitos dos correspondentes benefícios fiscais, sem que dispusesse de documento comprovativo válido, nos termos do quadro legal em vigor, estabelecido pelo Decreto - Lei n.º 202/96, de 23 de Outubro, sendo portadora de um atestado médico de incapacidade, emitido em 1996-10-31.*

3. No ano a que respeitam as liquidações de IRS impugnadas, já se encontrava em vigor, desde 1996-11-30, o Decreto-Lei n.º 202/96, de 23 de Outubro, que remetia, ex vi do seu artigo 4º para a TNI aprovada pelo Decreto-Lei n.º 341/93, de 30 de Setembro.

4. Decorre da factualidade constante dos autos, que a impugnante obteve em 2007-10-29, um atestado médico de incapacidade - multiuso, emitido pelo Presidente da Junta Médica da Subregião de Saúde de Viana do Castelo, que lhe confere um grau de incapacidade de 70%.

5. Este atestado foi emitido ao abrigo da TNI, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 341/93, de 30 de Setembro, para a qual remetia o DL n.º 202/96, ou seja, ainda antes da aplicação da Tabela Nacional de Incapacidades por Acidentes de Trabalho e Doenças Profissionais, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 352/2007, de 23 de Outubro, que entrou em vigor em 21 de Janeiro de 2008.

6. De modo que, não se coloca aqui, a questão da alegada impossibilidade de obtenção do atestado de incapacidade pelo facto de em Janeiro de 2008 ter entrado em vigor uma nova TNI, pressuposto do regime excepcional previsto no n.º 3 da informação vinculativa.

7. Com efeito, a referida informação prestada no processo n.º 1365/2008, tem em vista as situações em que, tendo os contribuintes sido notificados pela primeira vez em 2008, para fazerem prova fiscalmente válida, nos termos do Decreto-Lei n.º 202/96, de 23 de Outubro, da incapacidade permanente para efeitos de benefícios fiscais, já não foi possível obter esse meio de prova (atestado médico de incapacidade) emitido ao abrigo da Tabela Nacional de Incapacidades (TNI) aprovada pelo Decreto-Lei n.º 341/93, de 30 de Setembro, para a qual remetia o DL n.º 202/96, por entretanto, a referida TNI ter sido revogada pela Tabela Nacional de Incapacidades por Acidentes de Trabalho e Doenças Profissionais, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 35/2007, de 23 de Outubro, que entrou em vigor em 21 de Janeiro de 2008.

8. Daí, o procedimento - excepcional - sancionado por despacho de 2008-11-04 do Senhor Director Geral dos Impostos, no processo 1365/2008, no sentido de que “deverá a Administração Tributária, a título excepcional, aceitar os atestados de incapacidade emitidos ao abrigo da legislação vigente à data da verificação da deficiência, para comprovação das situações relativas aos anos de 2004 a 2007, no âmbito das notificações efectuadas aos sujeitos passivos no decurso de 2008” (cfr. ponto 3 da referida informação vinculativa).

9. Acresce que este atestado de incapacidade, embora tenha sido emitido ao abrigo do Decreto-Lei n.º 202/96, não reporta a incapacidade ao ano a que respeita o imposto.

10. Ora, em face do disposto no artigo 16º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), com a redacção vigente após a revisão efectuada pelo Decreto-Lei n.º 198/2001, de 3 de Julho (que prevê a isenção de tributação em IRS de determinados rendimentos auferidos por titulares deficientes) e, para o efeito, no seu n.º 4, é considerado deficiente aquele que apresenta um grau de invalidez permanente, devidamente comprovado por entidade competente, igual ou superior a 60%.

11. Conjugada esta norma com a do n.º 7 do artigo 13º do Código do IRS, segundo a qual “A situação pessoal e familiar dos sujeitos passivos relevantes para efeitos de tributação é aquela que se verificar no último dia do ano a que o imposto respeite.”

12. Concluimos que não se encontram reunidos os pressupostos dos benefícios fiscais em causa.

13. Por outra via, o atestado médico de incapacidade emitido em 1996-10-31, pela Autoridade de Saúde de Viana do Castelo, de que a impugnante é titular, não respeita os critérios técnico-legais definidos no Decreto-Lei n.º 202/96, de 23 de Outubro, que vigoravam no último dia dos períodos de tributação em causa - 31 de Dezembro de 2003, de 2004 e de 2005 - motivo pelo qual não é válido para comprovar a deficiência fiscalmente relevante, nesses anos (cfr. ponto 1 da informação vinculativa).

14. Não restam dúvidas, de que a situação em apreço, não se enquadra no âmbito material da excepção consignada no ponto 3 da dita informação vinculativa, pelo que deve ser tratada, como foi (antes mesmo da existência dessa informação, que surge em momento posterior, justificada pelas razões já apontadas), no âmbito do procedimento - regra, seguido pela Administração Tributária, nos termos das normas legais então em vigor, a que aludem os pontos 1 e 2. da informação vinculativa prestada no processo n.º 1365/2008, com despacho concordante do Senhor Director-Geral dos Impostos, de 2008-11-04.

15. O âmbito da excepção, balizado temporalmente e em pressupostos concretos, constitui em si mesmo um limite ao arbitrio da administração tributária no que concerne à aceitação (ou não) de uma prova (ou meio de prova) de uma deficiência fiscalmente relevante.

16. A alteração dos rendimentos declarados em 2003, 2004 e 2005, nos termos do art. 66º do CIRS, como acto prévio e pressuposto das respectivas liquidações impugnadas, foi motivada e justificada na lei e jurisprudência consolidada nos tribunais superiores (STA e T.C.A.), em consonância, aliás, também com os princípios consignados em 1. a 2. da dita informação vinculativa.

17. A excepção, consignada no ponto 3. da dita informação, não constitui um poder discricionário da Administração, mas vinculado e legal, pelo que não faz sentido falar em violação do princípio da igualdade, quando se tratou, in casu, uma situação igual à de tantos outros contribuintes.

18. Também não foi, in casu, afrontado o princípio da justiça material, na medida em que o alegado direito a benefícios fiscais sempre dependeria da comprovação, de uma forma legalmente válida, dos pressupostos do direito a esses benefícios, ónus do contribuinte e que, não se mostra satisfeito.

19. Assim, por inadequada valoração da factualidade relevante, dada como assente, e na indevida subsunção, aos princípios da igualdade e da justiça, terá sido feito errado julgamento”.

3. Não foram apresentadas contra-alegações.

4. Por Acórdão do TCA Norte de fls. 123 e segs. decidiu-se julgar aquele tribunal incompetente em razão da hierarquia, por ser competente para conhecer do presente recurso, o Supremo Tribunal Administrativo.

5. Remetidos os autos a este STA, o Exmo. Magistrado do Ministério Público pronunciou-se no sentido de o recurso não merecer provimento.

6. Colhidos os vistos legais, cumpre apreciar e decidir.

## II - FUNDAMENTOS

### 1- DE FACTO

O Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga deu como provada a seguinte matéria de facto:

“1 - Oportunamente, a impugnante apresentou a declaração de rendimentos Mod. 3 de IRS, para os anos de 2003, 2004 e 2005, da qual fez constar a existência de doença fiscalmente relevante relativa ao impugnante, geradora de uma incapacidade superior a 60%, daí retirando o correspondente benefício fiscal.

2 - A referida doença encontrava-se documentada por atestado resultante de uma junta médica realizada em 31-10-1996.

3 - Após o devido procedimento, que incluiu a prévia audiência do impugnante, a Administração Tributária concluiu que o referido atestado não constituía prova documental bastante da doença em causa, susceptível de justificar o benefício fiscal correspondente, pelo que emitiu as liquidações oficiosas relativas aos anos fiscais de 2003, 2004 e 2005.

4 - A impugnante reclamou graciosamente das referidas liquidações, que foi indeferida e de cuja decisão interpôs recurso hierárquico, que foi julgado improcedente.

5 - Em 29-10-2007, pelos Serviços de Saúde Pública do Alto Minho, da Administração de Saúde do Norte, na sequência da competente junta médica, foi metido atestado que fixou a incapacidade permanente da impugnante em 70%.

6 - Em 12-12-2008 foi estatuída nos termos legais pela Administração Tributária, uma informação vinculativa sobre o assunto “Comprovação da deficiência fiscalmente relevante. Validade dos atestados de incapacidade emitidos em data anterior à da entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 202/96, de 23 de Outubro”, com o seguinte teor:

“1. A prova da deficiência para fins fiscais tem de ser efectuada de acordo com os critérios técnico-legais que vigoram no último dia do período de tributação, pelo que os atestados de incapacidade emitidos anteriormente à entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 202/96, de 23 de Outubro, não são válidos para comprovar a deficiência fiscalmente relevante, relativamente ao ano fiscal de 1996 e posteriores.

2. Não se pode aceitar como princípio a validade automática dos documentos que certificam deficiências quando as regras ao abrigo das quais foram emitidos foram substituídas por outras que são susceptíveis de interferir com a medida da invalidez permanente, afixar através do acto de avaliação.

3. Porém, face à alegada impossibilidade de os sujeitos passivos obterem em 2008 uma declaração de incapacidade ao abrigo do Decreto-Lei n.º 202/96, de 23 de Outubro, uma vez que em Janeiro entrou em vigor uma nova Tabela de Incapacidades, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 352/2007, de 23 de Outubro, deverá a Administração Tributária, a título excepcional, aceitar os atestados de incapacidade emitidos ao abrigo da legislação vigente à data da verificação da deficiência, para comprovação das situações relativas aos anos de 2004 a 2007, no âmbito das notificações efectuadas aos sujeitos passivos no decurso de 2008.”

### 2- DE DIREITO

#### 2.1. Das questões a apreciar e decidir

A impugnante, ora recorrida, portadora de deficiência física susceptível de lhe conferir benefício fiscal, documentada e comprovada por atestado de incapacidade resultante de junta médica realizada em 31/10/1996, não diligenciou pela obtenção de novo atestado com base no regime consagrado no Decreto-Lei n.º 202/96, de 23 de Outubro, continuando todavia a fazer constar da sua declaração de rendimentos a deficiência em causa, deduzindo o respectivo benefício fiscal.

Nesta sequência, a ora recorrida apresentou declaração de rendimentos Mod. 3 de IRS, para os anos de 2003, 2004 e 2005, da qual fez constar a existência de doença fiscalmente relevante geradora de uma incapacidade superior a 60%, daí retirando o correspondente benefício fiscal.

Resulta do probatório que em 29/10/2007, pelos Serviços de Saúde Pública do Alto Minho, da Administração de Saúde do Norte, na sequência da competente junta médica, foi emitido atestado que fixou a incapacidade permanente da impugnante em 70%.

No âmbito de adequado procedimento, a Administração Tributária concluiu que o referido atestado não constituía prova documental bastante da doença em causa, susceptível de justificar o benefício fiscal correspondente, pelo que emitiu as liquidações oficiosas relativas aos anos fiscais de 2003, 2004 e 2005.

A ora recorrida reclamou graciosamente das referidas liquidações, que foi indeferida e de cuja decisão interpôs recurso hierárquico, que foi julgado improcedente.

Inconformada, a recorrente deduziu impugnação judicial no Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, que foi julgada procedente.

Para tanto, ponderou o Mm<sup>o</sup> Juiz “a quo”, entre o mais, que:

- “(...) sobre a “Validade dos atestados de incapacidade emitidos em data anterior à da entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 202/96, de 23 de Outubro”, conforme resulta do probatório, a Administração Tributária emitiu informação vinculativa a determinar que “deverá a Administração Tributária, a título excepcional, aceitar atestados de incapacidade emitidos ao abrigo da legislação vigente à data da verificação da deficiência, para comprovação das situações relativas aos anos de 2004 a 2007, no âmbito das notificações efectuadas aos sujeitos passivos no decurso de 2008”.

- Esta informação vincula a própria Administração Tributária perante todos os contribuintes, nos termos dos artigos 55º e 57º do CPPT e 68º da LGT, e aplica-se directamente às liquidações de IRS dos anos de 2004 e 2005, abrangida no âmbito temporal da mesma, aplicando-se igualmente por identidade, senão maioria, de razão, ao ano de 2003, já que não se entenderia que um atestado de 1996 servisse para os anos de 2004 e 2005, e já não para o ano de 2003.

- Entende a Fazenda Pública, que a referida informação versa sobre situações excepcionais, que tenham sido alvo de notificação em procedimento inspectivo ocorrido no ano de 2008, e em que haja sido alegado pelo contribuinte a impossibilidade de obter atempadamente um atestado válido, emitido ao abrigo do DL 202/96 de 23-10.

- Todavia, a diferenciação de tratamento para as restantes situações, seria, sempre, injustificadamente discriminatória, e, por isso, contrária aos princípios da igualdade e da justiça material, consagrados no art.º 5º/2 da LGT.

Contra esta argumentação vem o presente recurso sustentando a Fazenda Pública, em síntese, que não se encontram reunidos os pressupostos dos benefícios fiscais em causa, por força do disposto nos arts. 16º, n.º 4, do Estatuto dos Benefícios Fiscais e 13º, n.º 7, do Código do IRS.

Por outro lado, alega, ainda, a Fazenda Pública que “A excepção, consignada no ponto 3. da dita informação, não constitui um poder discricionário da Administração, mas vinculado e legal, pelo que não faz sentido falar em violação do princípio da igualdade, quando se tratou, in casu, uma situação igual à de tantos outros contribuintes, não se encontrando igualmente “afrontado o princípio da justiça material, na medida em que o alegado direito a benefícios fiscais sempre dependeria da comprovação, de uma forma legalmente válida, dos pressupostos do direito a esses benefícios, ónus do contribuinte e que, não se mostra satisfeito”.

Em face das conclusões, que são as relevantes para aferir do objecto do objecto e âmbito do recurso [cfr. os arts. 684º, n.º 3, e 685º-A/1, do CPC, e o art. 2º, alínea e), do CPPT], o objecto do presente recurso consiste em saber se a sentença recorrida fez correcto julgamento quando decidiu procedente a impugnação e anulou as liquidações officiosas de IRS relativas aos anos de 2002, 2003 e 2004.

## 2.2. Da análise do alegado erro de julgamento

A questão central que se discute no caso em apreço traduz-se em saber em que medida estados médicos de incapacidade emitidos em 31/10/96 e 29/1/2007 são adequados a comprovar incapacidade fiscalmente relevante, relativamente a rendimentos dos anos de 2002, 2003 e 2004.

Esta situação tem sido objecto de jurisprudência anterior, sendo de destacar o Acórdão deste Supremo Tribunal, de 10 de Setembro de 2008, proc. n.º 0474/08, e, mais recentemente, o Acórdão de 6/6/2012, proc. n.º 31/12, que se pronunciou sobre situação similar à que estamos a analisar. Por não haver razões para nos afastarmos da jurisprudência vazada sobretudo no último Acórdão no qual interviemos como relatora, limitar-nos-emos a segui-lo, com as adaptações que o caso reclame.

No primeiro Acórdão mencionado estava em causa uma incapacidade permanente de 64% reconhecida por atestado emitido em 26/9/95 e os impugnantes nas declarações de IRS relativas aos anos de 1999 e 2000 não apresentaram qualquer declaração comprovativa de incapacidade emitida a partir de 15/12/1995, mas apenas o referido atestado.

No referido Acórdão pode ler-se que “A primeira questão que os Recorrentes colocam é a de a Administração Tributária estar impedida de deixar de considerar essa incapacidade para efeitos de liquidação de IRS dos anos de 1999 e 2000.

O art. 119.º do CIRS, na redacção vigente tanto em 1999 e 2000 (anos a que se referem as liquidações impugnadas) (i) Depois da renumeração operada pelo Decreto-Lei n.º 198/2001, de 3 de Julho, as normas deste art. 119.º passaram para o art. 128.º, mantendo-se a mesma redacção, com excepção do prazo referido no n.º 2 que, com a alteração introduzida pelo Decreto-Lei n.º 160/2003, de 19 de Julho, passou a ser de 4 anos.) estabelece o seguinte:

### Artigo 119.º

#### Obrigação de comprovar os elementos das declarações

*1 - As pessoas sujeitas a IRS deverão apresentar, no prazo que lhes for fixado, os documentos comprovativos dos rendimentos auferidos, das deduções e abatimentos e de outros factos ou situações*



mencionadas na respectiva declaração, quando a Direcção-Geral das Contribuições e Impostos os exija.

2 - A obrigação estabelecida no número anterior mantém-se durante os cinco anos seguintes àquele a que respeitem os documentos.

3 - O extravio dos documentos referidos no n.º 1 por motivo não imputável ao sujeito passivo não o impede de utilizar outros elementos de prova daqueles factos.

Do n.º 1 deste artigo resulta inequivocamente que a Administração Fiscal pode exigir aos sujeitos passivos do IRS a apresentação de documentos comprovativos de factos ou situações mencionados nas declarações.

Não estabelecia a legislação vigente entre desde 1999 até ao presente qualquer limitação específica deste poder da Administração Fiscal de exigir tais documentos comprovativos, pelo que tal poder apenas poderia ser limitado pelos princípios constitucionais que devem reger a actividade a generalidade da actividade administrativa, indicados no art. 266.º da C.R.P., cuja violação não foi invocada pelos Impugnantes.

Por outro lado, a situação pessoal e familiar dos sujeitos passivos relevante para efeitos de tributação é a que se verificar **no último dia do ano a que o imposto respeita** (art. 14.º, n.º 7, do CIRS, na redacção introduzida pelo art. 24.º, n.º 2, da Lei n.º 65/90, de 28 de Dezembro), só se excepcionando, até à redacção dada àquele n.º 7 pela Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, os casos de falecimento de um dos cônjuges. (()) Ao art. 14.º do CIRS, na redacção inicial, corresponde, após a renumeração efectuada pelo Decreto-Lei n.º 198/2001, de 3 de Julho, o art. 13.º).

O atestado médico apresentado pelos Impugnantes, emitido em Setembro de 1995, não podia comprovar a existência de uma situação de invalidez no último dia de 1999 e no último dia de 2000.

Na verdade, por um lado, as situações de deficiência qualificadas como invalidez permanente são susceptíveis de evolução, quer no sentido de agravamento quer no de melhoria. Essa possibilidade de melhoria, está mesmo reconhecida legislativamente, por forma genérica, na Base XXII, n.º 1, da Lei n.º 2127, de 3-8-1965, no art. 25.º, n.º 1, da Lei n.º 100/97, de 13 de Setembro, e no art. 63.º do Decreto-Lei n.º 248/99, de 2 de Julho. Por isso, havendo esta possibilidade de melhoria, é manifesto que um atestado emitido em Setembro de 1995 não fornecia qualquer garantia de que em 31-12-1999 e em 31-12-2000 o grau de invalidez referido no atestado se mantivesse.

Consequentemente, não se pode considerar injustificado que a Administração Tributária exigisse a comprovação da manutenção nestas datas do grau de invalidez declarado”.

“(…) Para além disso, após a data da emissão do atestado referido, o Decreto-Lei n.º 202/96, de 23 de Outubro (...), introduziu alterações à forma de cálculo das deficiências, relativamente à que resultava do Decreto-Lei n.º 341/93, de 30 de Setembro, que era aplicado ao tempo em que foi emitido o atestado apresentado pelo impugnante”.

“(…) No final de 1999 e no final de 2000, estando-se no âmbito da vigência deste Decreto-Lei n.º 202/96, era segundo as suas regras que tinha de ser avaliado o grau de invalidez invocado pelos Impugnantes e, por isso, não podia bastar para o considerar demonstrado um atestado emitido num tempo em que eram aplicadas regras diferentes para cálculo das incapacidades, tornando-se indispensável uma demonstração de que a fixação da incapacidade se mantinha também à face destas novas regras, que eram as que vigoravam em 31-12-1999 e 31-12-2000, momentos decisivos para determinação da situação do sujeito passivo relevante para efeitos de IRS.

Assim, não tendo os Impugnantes efectuado tal demonstração de que a incapacidade se mantinha à face das novas regras, a Administração Tributária tinha suporte legal nas normas razão, para não a considerar para cálculo do IRS daqueles anos de 1999 e 2000.”

Em face do exposto, se no caso *sub judice* a recorrida se tivesse limitado a apresentar o atestado de 31/10/1996, a aplicação da jurisprudência acabada de expor implicaria concluir em sentido contrário ao seguido pela sentença recorrida acolhendo-se o invocado erro de direito.

Realce-se, porém, que, a situação em apreço assenta em pressupostos algo diferentes e similares ao apreciado no Acórdão deste Supremo Tribunal de 6/6/2012.

Por um lado, para além do atestado de 1996, a recorrida, tal como aconteceu no caso relatado no Acórdão atrás referido, apresentou novo atestado médico de incapacidade, emitido em 29/1/2007.

Por outro lado, no caso dos autos, tal como aconteceu no Acórdão de 6/6/2012, sobre a “*Validade dos atestados de incapacidade emitidos em data anterior à da entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 202/96, de 23 de Outubro*”, conforme resulta do probatório, a Administração Tributária emitiu informação vinculativa a determinar que “*deverá a Administração Tributária, a título excepcional, aceitar os atestados de incapacidade emitidos ao abrigo da legislação vigente à data da verificação da deficiência, para comprovação das situações relativas aos anos de 2004 a 2007, no âmbito das notificações efectuadas aos sujeitos passivos no decurso de 2008.*”

Alega a Fazenda Pública que a situação da recorrente não se enquadra no âmbito material da excepção consignada em 3. da dita informação vinculativa (ponto 14 das Conclusões). E, acrescenta, como ficou dito, que a mesma não viola nem o princípio da igualdade nem da justiça material.

Contra este entendimento se insurge a sentença recorrida, podendo ler-se a este propósito que *“Entende a Fazenda Pública, que a referida informação versa sobre situações excepcionais, que tenham sido alvo de notificação em procedimento inspectivo ocorrido no ano de 2008, e em que haja sido alegado pelo contribuinte a impossibilidade de obter atempadamente um atestado válido, emitido ao abrigo do DL 202/96 de 23-10.*

*Todavia, a diferenciação de tratamento para as restantes situações, seria, sempre, injustificadamente discriminatória, e, por isso, contrária aos princípios da igualdade e da justiça material, consagrados no art.º 5º/2 da LGT.*

*Ou seja, nem uma nem outra das circunstâncias referidas poderá justificar a diferença de tratamento entre os contribuintes.*

*Isto é, nem a diferente data da notificação levada a cabo pela Administração Tributária, nem o eventual silêncio do contribuinte em sede procedimental poderão justificar um tratamento diferente face aos restantes directamente abrangidos pela informação em causa”.*

Daí que, considerando a Administração Tributária que os atestados de incapacidade emitidos em data anterior à da entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 202/96, de 23 de Outubro, são idóneos para documentar deficiência fiscalmente relevante para efeitos de atribuição de benefícios fiscais, para os anos de 2004 a 2007, quando as notificações para a sua apresentação se tenham dado em 2008, necessariamente (por identidade de razão) que há-de considerar os mesmos idóneos para prova de deficiência fiscalmente relevante para efeitos de atribuição de benefícios fiscais para os mesmos anos, ou anteriores, quando a notificação se haja dado noutra altura, sob pena de cair no arbítrio e violação dos supra-referidos princípios.

Por conseguinte, o que a sentença recorrida questiona é “a diferenciação de tratamento para situações anteriores à abrangida pela informação vinculativa”, considerando-a “injustificadamente discriminatória, e, por isso, contrária aos princípios da igualdade e da justiça material, consagrados no art.º 5º/2 da LGT”.

E, na verdade, afigura-se que assiste razão ao Mmº Juiz “a quo”.

Como ficou consignado no Acórdão de 6/6/2012, “(...) a Fazenda Pública não invoca razões substantivas e objectivas bastantes para justificar a excepção, consignada no ponto 3 da dita informação, limitando-se a invocar que a mesma assenta numa “alegada impossibilidade de o sujeito passivo obter a partir de 21-01-2008 um atestado de incapacidade fiscalmente válido para o ano de 2002, emitido em conformidade com regras e critérios, decorrentes do Dec-Lei n.º 202/96, de 23.10, na medida em que a nova Tabela de Incapacidades, aprovada pelo Dec-Lei nº352/2007, de 23.10 (entrada em vigor naquela data de 21-01-2008), permitindo, assim, à Administração Fiscal aceitar (sempre a título excepcional) os atestados emitidos em conformidade com o cit. D.L. nº352/2007 (e não da legislação vigente até 30-11-1996, como foi o caso do impugnante) e que certifiquem relativamente aos anos de 2004 a 2007 incapacidade fiscalmente relevante.

“Assim sendo, como bem se concluiu na sentença recorrida, que se a Administração Tributária entende “(...) que os atestados de incapacidade emitidos em data anterior à da entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 202/96, de 23 de Outubro, são idóneos para documentar deficiência fiscalmente relevante para efeitos de atribuição de benefícios fiscais, para os anos de 2004 a 2007, quando as notificações para a sua apresentação se tenham dado em 2008, necessariamente (por identidade de razão) que há-de considerar os mesmos idóneos para prova de deficiência fiscalmente relevante para efeitos de atribuição de benefícios fiscais para os mesmos anos, ou anteriores, quando a notificação se haja dado noutra altura, sob pena de cair no arbítrio e violação dos supra-referidos princípios”.

No mesmo sentido vai, no caso em apreço, o douto Parecer do Ministério Público.

Com efeito, embora reconhecendo que “o atestado emitido em 29.10.2007 não tem eficácia retroactiva produzindo efeitos apenas para o futuro”(…).”Não obstante, da aplicação do princípio constitucional da igualdade resulta a recusa tratamento diferenciado, apenas determinado pelo ano em que os documentos são apresentados pelos sujeitos passivos por inexistência de fundamento substantivo bastante, para atestados de incapacidade de natureza idêntica, emitidos antes do início da vigência do DL n.º 202/96, 23 outubro, (art.13º n.º 1 CRP; art.5º nº2 LGT; probatório nº6 informação vinculativa nº3)

No caso concreto a observância do princípio da justiça material (expressão no domínio da tributação do valor ético justiça) não permite recusar a eficácia probatória dos atestados de incapacidade apresentados pelo sujeitos passivo, se considerarmos que:

a) em 31.10.1996 apresentava um grau de incapacidade de 71.75%, segundo os critérios técnicos legais aplicáveis na data, com efeitos retroactivos anteriores ao ano 1995 (PA apenso, doc. fls. 24);

b) em 29.10.2007 apresentava um grau de incapacidade de 70% segundo os critérios técnico-legais resultantes da aplicação do DL n.º 202/96, 23 outubro, de acordo com a Tabela Nacional de Incapacidades aprovada pelo DL n.º 341/93, 30 setembro (PA apenso, doc.fls. 11);

c) nenhuma prova ou indício existe de que no período intermédio o grau de incapacidade do sujeito passivo tenha reduzido ou cessado”.

Em face do exposto, considera-se que é de confirmar a sentença recorrida, julgando improcedente o recurso, e, nessa sequência, mantendo a anulação da liquidação oficiosa de IRS impugnada, relativa aos anos de 2002, 2003 e 2004.

### III - DECISÃO

Termos em que os Juizes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal acordam, em conferência, negar provimento ao recurso, mantendo a sentença recorrida.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 6 de Março de 2013. — *Fernanda Maçãs* (relatora) — *Casimiro Gonçalves* — *Francisco Rothes*.

## Acórdão de 6 de Março de 2013.

### Assunto:

*Revisão da matéria tributável. Métodos indirectos. Liquidações adicionais. Impugnação judicial. Cumulação de pedidos. Princípio do pro actione. Efeito suspensivo do recurso.*

### Sumário

- I — *O facto de a impugnação judicial respeitar a IVA e a IRC- sendo o IVA um imposto sobre a despesa e o IRC um imposto sobre o rendimento - não obsta ao prosseguimento dos autos, pois que em ambos os casos se está perante tributos com a natureza de impostos (artigo 104.º do CPPT).*
- II — *Decorrendo as liquidações adicionais de um mesmo facto, que foi a alteração da matéria tributável, efectuada por métodos indirectos, e baseando-se a anulação das liquidações adicionais no mesmo fundamento de facto e de direito, exigências de racionalidade de meios, da celeridade da decisão e até para evitar decisões contraditórias, tudo aponta também no sentido das liquidações em causa serem analisadas na mesma acção, devendo o artigo 104.º do CPPT ser interpretado à luz do princípio pro actione, corolário do direito à tutela judicial efectiva.*
- III — *Tendo o Mmº Juiz “a quo” fixado o prazo de um mês, a contar do trânsito em julgado da decisão, para os recorrentes apresentarem novas petições, se o presente recurso não tivesse efeito suspensivo, o seu provimento de nada valeria aos recorrentes, pelo que ao recurso deveria sempre ser atribuído efeito suspensivo pelo facto de o efeito devolutivo afectar o efeito útil do mesmo, nos termos do disposto no artigo 286.º, n.º 2, do CPPT.*

Processo n.º 1327/12-30.

Recorrente: A e outra.

Recorrida: Fazenda Pública.

Relatora: Ex.<sup>ma</sup> Sr.<sup>a</sup> Cons.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Fernanda Maçãs.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

### I-RELATÓRIO

1. A..... e B....., melhor identificados nos autos, deduziram impugnação judicial contra o despacho do Director de Finanças de Faro, de 26 de Dezembro de 2011, no Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé, que decidiu absolver a Fazenda Pública da instância, podendo os impugnantes, apresentar novas petições, no prazo de um mês.

2. Não se conformando, os então impugnantes vieram interpor recurso para o STA, formulando as seguintes Conclusões das suas Alegações:

*“A) Os ora Recorrentes na sua impugnação que deu origem aos autos em referência formularam um único pedido que foi o de ser anulado judicialmente o despacho do senhor Director de Finanças de Faro de 26 de Dezembro de 2011, que, homologando o parecer do perito tributário e admitindo como legal a adopção de métodos indirectos e indiciários, alterou a matéria tributável dos ora Recorrentes, relativamente aos anos de 2007 e 2008.*

*B) As consequências legais directamente decorrentes dessa peticionada anulação serão, obviamente, as anulações das liquidações adicionais de IRS e de IVA referentes a tais anos.*

C) É claro que os ora Recorrentes, por tal impugnação, atacaram tal despacho por o considerarem ilegal e para obterem como consequência dessa pretendida anulação, as anulações das liquidações adicionais de IRS e de IVA referentes a tais anos.

D) Se esse Supremo Tribunal, ao contrário do entendimento ora expandido, vier a considerar, como o fez o senhor Juiz recorrido, que os ora Recorrentes em tal impugnação, o que peticionaram substancialmente foi a anulação de tais liquidações adicionais,

E) Então, deverão Vossas Excelências, contrariamente ao sustentado no despacho recorrido, considerar que tal cumulação dos pedidos é legalmente admissível, atento o disposto na segunda parte do artigo 104.º do C.P.P.T., pois que, a anulação de tais liquidações adicionais de IRS e de IVA decorre e fundamenta-se de facto e de Direito no mesmo acto tributário que consistiu na alteração da matéria tributável dos ora Recorrentes referentes aos anos de 2007 e 2008.

F) O despacho recorrido, ao considerar ilegal tal cumulação de pedidos e ao absolver da instância a Fazenda Nacional, interpretou e aplicou erradamente ao caso concreto o disposto na segunda parte do artigo 104.º do C.P.P.T,

G) Termos em que deve ser revogado por esse Supremo Tribunal com todas as consequências legais, quais sejam as de determinar o prosseguimento dos autos em referência para prolação de sentença.

H) Ao presente recurso deverá ser atribuído por esse Supremo Tribunal efeito suspensivo, contrariamente ao determinado pelo Mmº Juiz “a quo” que fixou o efeito meramente devolutivo, pois que, os ora Recorrentes prestaram garantia considerada suficiente pela Administração Fiscal para suspender a execução, o que se requer, nos termos e ao abrigo do disposto no n.º 2 do artigo 286.º do C.P.P.T. Assim julgando, como se espera farão Vossas Excelências a habitual Justiça.”

3. Não houve contra-alegações.

4. O Ministério Público pronunciou-se no sentido de o recurso não merecer provimento, de acordo com o douto Parecer, onde se pode ler, entre o mais que: “Da norma constante do art. 104.º C.P.P.T, sob a epígrafe “cumulação de pedidos e coligação de autores”, resulta que para ser possível a cumulação de pedidos em impugnação têm de estar reunidos 3 requisitos:

- a) identidade da natureza dos tributos;
- b) identidade dos fundamentos de facto e de direito; e
- c) identidade do tribunal competente para a decisão.

E com a identidade da natureza de tributos quis o legislador que se distinguisse conforme a natureza dos tributos, conforme fossem sobre o património, sobre o rendimento e sobre o consumo, sendo esta classificação a que resulta do art. 104.º da CRP, como do Direito Comunitário Europeu - assim, ac. do S.T.A. de 27-4-05, proferido no proc. 1897/03, acessível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

Ora, no caso concreto, os impugnantes cumularam pedidos quanto a IRS e IVA, cuja natureza, sendo, respectivamente, de imposto sobre o rendimento e sobre o consumo, é assim diferente.

Bem se decidiu ao se absolver a F.P. da instância -art. 288.º do C.P.C..

A consequência é a de os impugnantes poderem apresentar novas impugnações relativas a cada um dos impostos no prazo de 30 dias após o trânsito em julgado da decisão final proferida no presente processo por aplicação do subsidiariamente previsto no art. 47º n.º 5 do C.P.T.A. /art. 2.º alínea c) C.P.P.T (...).”

5. Colhidos os vistos, cumpre apreciar e decidir.

## II-FUNDAMENTOS

### 2. DE FACTO E DE DIREITO

#### 2.1. Das questões a apreciar e decidir

Em resultado de acção de inspecção externa à contabilidade do restaurante “C.....”, a Administração Tributária, recorrendo à adopção de métodos indiciários, propôs a realização de correcções à determinação da matéria tributável referente aos exercícios de 2007 e 2008.

Após pedido de revisão da matéria tributável por métodos indirectos, o perito da Administração Tributária manteve as liquidações adicionais de IRS referentes aos exercícios de 2007 e 2008, nos montantes de 92.855,18€ e 78.847,06€, respectivamente, tendo proposto, conseqüentemente, que os rendimentos líquidos desses exercícios fossem fixados em 131.939,82 € e 118.921,64€, e que em matéria de IVA, também para esses anos de 2007 e 2008, fossem liquidados adicionalmente os montantes de 11.141,63 € e 9.461,65€.

Por Despacho do Director de Finanças do Porto, de 26 de Dezembro de 2011, foi homologado o parecer do Perito da Administração Tributária no sentido apontado, tendo desta forma sido revista, em termos definitivos, a matéria tributável, nos termos do disposto no art. 92º da LGT.

Inconformados, os recorrentes deduziram impugnação, podendo ler-se na respectiva Petição inicial que visam impugnar tal decisão, com fundamento em ilegalidade decorrente da errónea quantificação dos rendimentos determinada por métodos indiciários, invocando, entre o mais, que, enquanto concessionários do referido restaurante, auferiram em 2007 o rendimento sem IVA no montante de 553.603,20 €, e, em 2008, no montante de 509.997,68 €, sem IVA, conforme demonstração de resultados referentes a esses dois anos.

Ao longo da Petição, os impugnantes questionam a legalidade da adopção de métodos indirectos pela Administração Tributária para proceder à rectificação da matéria tributável, uma vez que no caso não se verificou nenhuma das circunstâncias que, em sede abstracta e genérica, permitam à Administração Fiscal recorrer à adopção de métodos indirectos para proceder à rectificação quantitativa da matéria tributável (art. 128º da Petição de Impugnação), pelo que, “atento o disposto no n.º 3 do art. 74º da Lei Geral Tributária, compete à Administração Tributária o ónus da prova da verificação dos pressupostos da sua aplicação” (art. 129º da Petição de Impugnação).

Os impugnantes terminam pedindo:

- “(...) que a impugnação judicial seja “julgada provada e procedente e, em consequência, anulado o acto impugnado, com todas as consequências legais.
- “(...) Cabendo à Administração Fiscal o ónus da prova da verificação dos pressupostos da aplicação de métodos indirectos para a determinação da matéria tributável, uma vez que no caso em apreço não se verificou qualquer razão que permita considerar a existência de dúvida fundada quanto à quantificação da matéria tributável; (...)”.

A Fazenda Pública, notificada para contestar a impugnação, veio invocar que, estando em causa pedidos relativos a IRS e a IVA, tributos de natureza distinta, a cumulação seria ilegal, por força do estatuído no art. 104º do CPPT, sendo admissível o convite à parte para indicar qual a impugnação que pretende ver apreciada, à luz do disposto no art. 4º, n.º 5, e 47º, n.º 5, do CPTA, ex vi do art. 2º, alínea c), do CPPT.

Na sequência da notificação do despacho de 9/7/2012, proferido pelo Mmº Juiz “a quo”, onde se pode ler, entre o mais, “(...) notifique a Impugnante para, no prazo de 10 dias, indicar o pedido que pretende ver apreciado no processo, sob cominação de, não o fazendo, haver absolvição quanto a todos os pedidos...”, vieram os impugnantes informar que o “pedido que pretendem ver apreciado no processo é o referente às liquidações de IRS”.

No Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé foi proferido despacho, em 13 de Setembro, de 2013, com o seguinte conteúdo:

*“Na petição inicial, os Impugnantes declararam pretender a análise “do despacho do Director de Finanças de Faro, de 26 de Dezembro de 2011, que, na sequência da acção de inspecção externa à contabilidade do restaurante “C.....” de que são concessionários, homologou o parecer do perito da Administração Tributária que, recorrendo à adopção de métodos indiciários, efectuou correcções à determinação da matéria tributável de IRS e IVA”.*

*Todavia, a fls. 534 vieram “informar que o pedido que pretendem ver apreciado no processo é o referente às liquidações de IRS” que, aliás, não são devidamente identificadas no articulado inicial, havendo uma mera referência ao seu montante.*

*Ora, embora os Impugnantes tenham posto em crise, literalmente, o despacho do Director de Finanças de Faro, resulta da posição assumida pelas partes (a Fazenda a fls. 530 e os Impugnantes a fls. 534), que aquilo que é verdadeiramente pretendido é a anulação das liquidações de IRS e IVA.*

*Mas, para o efeito, dada a insuficiência do articulado inicial (uma vez que se centrou no ataque a outro acto que não os de liquidação) e, uma vez que o processo se encontra na fase inicial, afigura-se-me que a melhor solução, tendo em vista a maior facilidade na tramitação e instrução do processo – que já tem 534 fls. antes da contestação – é começar de novo com foco no ataque às liquidações, que não ao despacho do Director.*

*Assim, face à cumulação ilegal de pedidos (IRS e IVA – cfr. art. 104º do CPPT), será a Fazenda absolvida da instância (art. 288º CPC), podendo ser apresentadas novas petições, no prazo de 1 mês a contar do trânsito em julgado desta decisão (art. 47º, n.º 6, CPTA).*

*Termos em que se absolve a Fazenda da instância. Sem custas.”*

Contra este entendimento, vem o presente recurso, em que os recorrentes alegam, em síntese:

- “(...) na sua impugnação que deu origem aos autos em referência formularam um único pedido que foi o de ser anulado judicialmente o despacho do senhor Director de Finanças de Faro de 26 de Dezembro de 2011, que, homologando o parecer do perito tributário e admitindo como legal a adopção de métodos indirectos e indiciários, alterou a matéria tributável dos ora Recorrentes, relativamente aos anos de 2007 e 2008.

• “(...) É claro que os ora Recorrentes, por tal impugnação, atacaram tal despacho por o considerarem ilegal e para obterem como consequência dessa pretendida anulação, as anulações das liquidações adicionais de IRS e de IVA referentes a tais anos.

Alegam ainda os recorrentes que se se entender que “em tal impugnação, o que peticionaram substancialmente foi a anulação de tais liquidações adicionais”, então, “(...)”, contrariamente ao sustentado no despacho recorrido, deverá considerar-se “que tal cumulação dos pedidos é legalmente admissível, atento o disposto na segunda parte do artigo 104.º do C.P.P.T., pois que, a anulação de tais liquidações adicionais de IRS e de IVA decorre e fundamenta-se de facto e de Direito no mesmo acto tributário que consistiu na alteração da matéria tributável dos ora Recorrentes referentes aos anos de 2007 e 2008”.

Em face do exposto, a questão a decidir é a de saber se o despacho recorrido, ao considerar ilegal a cumulação de pedidos e ao absolver da instância a Fazenda Pública, interpretou erradamente o art. 104º do CPPT.

No ponto H das Conclusões, os recorrentes pedem ainda que seja atribuído ao recurso “(...) por esse Supremo Tribunal efeito suspensivo, contrariamente ao determinado pelo Mmº Juiz “a quo” que fixou o efeito meramente devolutivo, pois que, os ora Recorrentes prestaram garantia considerada suficiente pela Administração Fiscal para suspender a execução, o que se requer, nos termos e ao abrigo do disposto no n.º 2 do artigo 286.º do C.P.P.T.”

Vejamos.

### 3. Quanto ao erro de julgamento sobre a cumulação ilegal de pedidos

1. Como vimos, a dado passo do despacho recorrido pode ler-se que embora os impugnantes “tenham posto em crise, literalmente, o despacho do Director de Finanças de Faro, resulta da posição assumida pelas partes (a Fazenda a fls. 530 e os Impugnantes a fls. 534), que aquilo que é verdadeiramente pretendido é a anulação das liquidações de IRS e IVA”.

Mas, a ser assim, se bem se entende o despacho reclamado, então, “dada a insuficiência do articulado inicial (uma vez que se centrou no ataque a outro acto que não os de liquidação)”, conclui o Mmº Juiz “a quo” que “a melhor solução, tendo em vista a maior facilidade na tramitação e instrução do processo (...) será começar de novo com foco no ataque às liquidações, que não ao despacho do Director”, concluindo pela ilegalidade da cumulação de pedidos (IRS e IVA) em face do disposto no art. 104º do CPPT.

Ora, salvo o devido respeito, em primeiro lugar, não se percebe o alcance do despacho recorrido quando defende que os recorrentes em vez de impugnarem o despacho do Director de Finanças de Faro, de 26 de Dezembro de 2011, deveriam antes ter atacado as liquidações de IVA e de IRS.

Em relação a este aspecto do problema que vem posto, afigura-se que assiste razão aos recorrentes quando alegam que ao impugnarem o referido despacho, por o considerarem ilegal, têm como objectivo alcançar como consequência dessa pretendida anulação, as anulações das liquidações adicionais de IRS e de IVA referentes aos anos em causa (ponto C das Conclusões).

Como se pode ler das Alegações dos recorrentes, o despacho do Director de Finanças de Faro, proferido ao abrigo do art. 92º da LGT, “fixou administrativamente, de forma definitiva, a matéria tributável relativamente a esses dois anos, admitindo como correcta a adopção de métodos indirectos (cfr. ponto 11º das Alegações).

E no art. 12º das Alegações pode ler-se que “Da fixação da matéria tributável, corrigida para mais, nos montantes atrás referidos, resultou, conseqüentemente, uma liquidação adicional de IRS e de IVA”.

E, como realçam os recorrentes, no art. 16º das Alegações, “Foi esse despacho do senhor Director de Finanças de Faro de 26 de Dezembro de 2011 que, em definitivo, efectuou correcções à determinação da matéria tributável referente aos exercícios de 2007 e 2008, homologando o parecer do perito da Administração Tributária que, recorrendo à adopção de métodos indiciários, propôs correcções à determinação de tal matéria em tais anos”.

Por isso, segundo alegações dos recorrentes, é de tal despacho que resultou uma liquidação adicional definitiva de IVA e de IRS, ou seja, “essas liquidações adicionais de IRS e de IVA referentes aos anos de 2007 e 2008 decorreram de um mesmo facto, que foi a alteração da matéria tributável, efectuada por métodos indirectos...” (art. 20º das Alegações).

Em face do exposto, afigura-se que assiste razão aos recorrentes quando concluem que impugnaram, como não podia deixar de ser, o Despacho do Director de Finanças de Faro de 26 de Dezembro, “por o considerarem ilegal e para obterem como consequência dessa pretendida anulação, as anulações das liquidações adicionais de IRS e de IVA referentes a tais anos”. No fundo, as liquidações adicionais não são mais do que mera consequência do referido despacho e, como afirmam os recorrentes, no art. 31º das Alegações do presente recurso, “É evidente que, em última análise, o que os ora recorrentes pretenderam com a impugnação que deu origem aos autos em referência foi que as liquidações adicionais de IRS e de IVA fossem anuladas (...)”.

Não se concorda, pois, que, como julgado, que “se verifique insuficiência do articulado inicial (uma vez que se centrou no ataque a outro acto que não os de liquidação)...”

Não obstante o exposto, o Mmº Juiz “a quo” conclui que os recorrentes pretendem a anulação das liquidações, mas decidiu que, tratando-se de liquidação adicional de IRS e de IVA, estaríamos perante uma “cumulação ilegal de pedidos, segundo estatuído no art.104.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT)”.

2. Acontece que, relação a este aspecto do problema, não podemos acompanhar o despacho objecto do presente recurso.

Como ficou consignado no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 24/10/2012, proc n.º 747/12 “(...) as impugnações respeitam a IVA e a IRC, sendo o IVA um imposto sobre a despesa e tratando-se do IRC um imposto sobre o rendimento. Estamos, contudo, em ambos os casos, perante tributos com a natureza de impostos, razão pela qual entendemos não faltar no caso dos autos o requisito da “identidade da natureza dos tributos”.

É esta, segundo nos parece, a interpretação do artigo 104.º do CPPT que, cabendo na letra da lei, obsta a que a especialidade criada pelo CPPT quanto à cumulação de impugnações (afastando-a do regime do processo administrativo a que antes deste diploma a cumulação de pedidos e de impugnações se sujeitava – cfr. o artigo 38.º n.ºs 1 e 3 da LPTA e afastando-a da hoje consagrada nos artigos 4.º, n.º 5 e 47.º, n.º 4 do CPTA), restrinja de forma injustificada, e sem que para tal houvesse habilitação na respectiva lei de autorização legislativa (Lei n.º 87-B/98, de 31 de Dezembro), a possibilidade de deduzir cumulativamente impugnações de actos tributários respeitantes a impostos diversos mas assentes em idênticos fundamentos fácticos e jurídicos, a aconselhar, por isso, em prol da racionalidade de meios, da celeridade da decisão e do são objectivo de evitar decisões contraditórias, a sua apreciação na mesma acção.

Ao contrário do que se estabelece no n.º 2 do artigo 71.º do CPPT para a cumulação de pedidos de reclamação administrativa, o legislador não exige no artigo 104.º a “identidade do tributo”, exige apenas a identidade “da natureza “destes, o que remeterá para a classificação de tributos, atenta a sua diversa natureza, estabelecida nos números 1 e 2 do artigo 4.º da Lei Geral Tributária.

O facto de os impostos em causa incidirem sobre manifestações diversas de capacidade contributiva não obsta pois, segundo cremos e ao contrário do decidido, a que os autos prossigam, pois não houve ilegal cumulação de impugnações”.

Para além da mencionada jurisprudência, afigura-se importante realçar que, no caso em apreço, as liquidações adicionais em causa decorreram de um mesmo facto, que foi a alteração da matéria tributável, efectuada por métodos indirectos, homologada pelo despacho impugnado. E, por conseguinte, a eventual anulação das liquidações adicionais, na sequência da anulação do referido despacho, decorrem do mesmo fundamento de facto e de Direito e da anulação do mesmo despacho.

Com efeito, o que os recorrentes verdadeiramente questionam e constitui a causa de pedir é a utilização pela Fazenda Pública de métodos indirectos para proceder às correcções da matéria tributável e que originou as liquidações adicionais de IRS e de IVA.

Em face do exposto, tendo presente as circunstâncias concretas que o caso convoca, afigura-se que, por força do princípio *pro actione*, enquanto corolário do direito à tutela judicial efectiva, na dimensão em que impõe a eliminação de formalismos processuais que afectem desrazoavelmente a protecção judicial dos cidadãos, deve o art. 104º do CPPT ser interpretado no sentido de não constituir obstáculo ao prosseguimento da presente impugnação. É que para além do já sublinhado quanto à identidade de causa de pedir, a verdade é que a proceder a impugnação judicial a consequência será a anulação das correcções e consequentes liquidações pelo facto de se terem baseado em métodos indirectos, o que implicará a elaboração de novo relatório de inspecção. Em face deste circunstancialismo, por exigências de racionalidade de meios, da celeridade da decisão e tendo presente o objectivo de evitar decisões contraditórias, tudo aponta no sentido das liquidações em causa serem analisadas na mesma acção.

Atendendo às características que rodeiam a questão, tem de concluir-se que não havia fundamento para o indeferimento liminar da petição de impugnação judicial, havendo que revogar a decisão recorrida que o decretou e determinar a baixa dos autos para que prossigam, se a tal nada mais obstar.

#### 4. Quanto ao efeito suspensivo do recurso.

Nos termos do disposto no art. 286º, n.º 2, do CPPT, os recursos têm efeito meramente devolutivo, salvo se for prestada garantia nos termos do presente Código ou o efeito devolutivo afectar o efeito útil dos recursos.

Em anotação ao referido preceito, pondera JORGE LOPES DE SOUSA<sup>(1)</sup> que “(...) o que está em causa, na atribuição de efeito devolutivo ou suspensivo e na apreciação do efeito útil do recurso, é a própria suspensão de efeitos da decisão recorrida e não do processo em que ela foi proferida.”

O n.º 2 do art. 286º do CPPT fala em prestação de garantia, sendo que para além das situações previstas no art. 199º do CPPT, deverá igualmente atribuir-se efeito suspensivo ao recurso sempre que a dívida esteja garantida quer por penhora, nos termos do n.º 4 do mesmo preceito, quer por constituição de hipoteca legal ou penhor, como se prevê no art. 195º do CPPT.

Alegam os recorrentes que ao presente recurso deve ser atribuído efeito suspensivo e não devolutivo, tal como fixado pelo Juiz “a quo” *uma vez que* “(...)prestaram garantia considerada suficiente pela Administração Fiscal para suspender a execução, conforme documento que anexaram aos autos.

O mencionado documento (junto aos autos a fls. 565 e 566) consiste numa cópia da certidão de registo de hipoteca voluntária sobre um imóvel constituída a favor da Fazenda Pública), com expressa referência de que se trata de uma garantia a prestar no âmbito do processo de execução fiscal n.º 1058201201029592, a correr termos no Serviço de Finanças de Faro.

Note-se, porém, que, no caso *sub judice*, até pela natureza liminar do despacho em causa, a este propósito não vem fixada matéria de facto, nada se sabendo quanto ao facto de tal garantia ter sido considerada suficiente pela Administração Fiscal, como alegam os recorrentes.

De qualquer modo, ao presente recurso deveria sempre ser atribuído efeito suspensivo pelo facto de o efeito meramente devolutivo afectar o efeito útil do mesmo, nos termos do fixado no art. 286º, n.º 2, do CPPT.

Na verdade, a situação dos autos enquadra-se naquelas em que a execução imediata do despacho recorrido, tornaria inútil o presente recurso em caso de provimento. Recorde-se que tendo o Mm<sup>o</sup> Juiz “a quo” fixado o prazo de um mês, a contar do trânsito em julgado da decisão, para os recorrentes apresentarem novas petições, se o presente recurso não tivesse efeito suspensivo, o seu provimento de nada valeria aos recorrentes, em virtude de entretanto se verificar a preclusão do referido prazo.

Termos em que deve igualmente ser revogado o despacho do Mm<sup>o</sup> Juiz “a quo”, de fls. 544 dos autos, em que fixou o efeito meramente devolutivo ao presente recurso.

### III- DECISÃO

Termos em que, face ao exposto, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo conceder provimento ao recurso e:

a) revogar a decisão recorrida que decidiu pela absolvição da instância, devendo os autos baixar à primeira instância para prosseguirem, se nada mais obstar.

b) revogar o despacho que fixou o efeito devolutivo ao presente recurso, fixando-se ao mesmo o efeito suspensivo.

Sem custas.

Lisboa, 6 de Março de 2013. — *Fernanda Maças* (relatora) — *Casimiro Gonçalves* — *Francisco Rothes*.

---

(<sup>1</sup>) Cfr. Código de Procedimento e de Processo Tributário, 6<sup>a</sup> ed., Áreas editora, 2011, pp. 508/09.

## Acórdão de 6 de Março de 2013.

### Assunto:

*Recurso de revista excepcional. Requisitos.*

### Sumário:

- I — *O recurso de revista consagrado no artigo 150º do CPTA tem natureza absolutamente excepcional. Daí que apenas seja admissível nos precisos e estritos termos em que o legislador o consagrou.*
- II — *Este recurso destina-se a viabilizar a reapreciação pelo Supremo Tribunal Administrativo de questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito.*
- III — *Não preenche os requisitos atrás enunciados a questão de saber um determinado facto - no caso indicição por crime de fraude fiscal - só por si, preenche o requisito da culpa na insuficiência do património da executada originária, facto que o acórdão recorrido apreciou, tendo relevado para o efeito outros factos provados nos autos.*
- IV — *O erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa não pode ser objeto de revista, salvo havendo ofensa de uma disposição expressa de lei que exija certa espécie de prova para a existência do facto ou que fixe a força de determinado meio de prova.*

Processo n.º 1370/12-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrida: B.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons.º Dr. Valente Torrão.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

I. A Fazenda Pública veio, ao abrigo do artº 150º do CPTA, recorrer do acórdão do TCA Sul, de 17.10.2012 (fls. 305 e segs.) que negou provimento ao recurso por si interposto da sentença que constitui fls. 219/232, apresentando, para o efeito, alegações nas quais conclui:

1ª). Foi o presente recurso interposto por se entender que se encontram preenchidos os requisitos exigidos pelo artº. 150º do CPTA que dispõe que: “*das decisões proferidas em 2ª instância pelo Tribunal*



*Central Administrativo pode haver, excecionalmente, revista para o Supremo Tribunal Administrativo quando esteja em causa a apreciação de uma questão que, pela sua importância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito”.*

2ª). E tendo em conta, igualmente, a jurisprudência pacífica da 2ª Secção desse Venerando STA, cfr., entre outros, o Ac. de 29/06/11, proferido no processo n.º 0569/11, que defende a aplicabilidade do recurso de revista excecional, previsto no art.º 150º do CPTA, no âmbito do contencioso tributário, tendo em conta, designadamente, até o princípio *pro actione*.

3ª). A questão que se pretende seja considerada pelo Tribunal “*ad quem*” no presente recurso de revista é, pois, a da determinação do valor probatório do facto de a oponente ter sido indiciada por fraude fiscal, ligada à celebração de contratos simulados de compra e venda de imóveis, para a comprovação da “*culpa*” da oponente com vista à diminuição do património da sociedade, utilizado em proveito próprio, descapitalizando a sociedade, para acorrer ao pagamento das obrigações fiscais daquela sociedade

4ª). Na verdade, a questão de determinar se, estando-se perante um crime de fraude fiscal, designadamente por negócios simulados com omissão dos proveitos reais na contabilidade da sociedade, tal constitui, ou não, “*culpa*” na insuficiência do património da mesma sociedade para o pagamento das suas obrigações fiscais, assume particular relevância jurídica ou social, atenta a necessidade de uma melhor aplicação do direito neste e em outros casos futuros que têm uma forte probabilidade de poderem vir a acontecer, sendo certo, por outro lado, que a resposta a dar a essa questão pode interessar a um leque alargado de interessados.

5ª). Isto tendo em conta não só a pertinência da questão jurídica centrada na força probatória dos fortes indícios de fraude fiscal com a consequente omissão dos proveitos na contabilidade da sociedade, para a “*culpa*” do gerente, mas também, na igual pertinência da questão de o Tribunal “*a quo*” ter valorado outra prova, que não aquela, designadamente, a testemunhal, para lhe atribuir um valor probatório superior, uma vez que deu particular relevância ao facto de as testemunhas terem afirmado que a oponente tinha dois filhos e pouco tempo para a sociedade, como suscetíveis de requerer uma apreciação por parte do STA, tendo em vista a necessidade de uma melhor aplicação do direito, neste e em outros casos concretos.

6ª). Quanto ao mérito do recurso, o Acórdão ora recorrido fez, salvo o devido respeito, uma errada interpretação e aplicação da lei, art.º 24º, n.º 1, alínea a) da LGT e art.ºs 396º, 487º, n.º 2 e 799º, todos do Código Civil, aos factos, pelo que, não se deve manter.

7ª). Na verdade, considerou o Tribunal “*a quo*”, para efeitos da não existência de “*culpa*” da oponente na insuficiência do património da sociedade para acorrer às obrigações fiscais, que o facto de existir prova de celebração de negócios simulados, com a consequente omissão de proveitos na sociedade em proveito próprio da gerente, não constituía juízo de culpa suscetível de desencadear a sua responsabilidade subsidiária.

8ª). Se a existência de negócios simulados de compra e venda numa sociedade que se dedica à construção e venda de imóveis, não constitui ocultação ou dissimulação do ativo social, criação ou agravamento artificial de ativos ou passivos e o uso do crédito da sociedade para satisfazer interesses de terceiros, que não o da sociedade ou a disposição de bens da empresa em proveito pessoal e promoção de uma exploração deficitária da empresa, salvo o devido respeito, não se consegue perceber que premissas seriam necessárias para se retirar a conclusão da culpa na insuficiência do património.

9ª). Se a culpa consiste na omissão reprovável de um dever de diligência que é de aferir em abstrato (a diligência de um bom pai de família) então dir-se-á que há omissão reprovável de um dever de diligência, segundo o critério do *bonus pater familias*, quando o gerente pratica negócios simulados de compra e venda e retira, em seu favor, proveitos que sempre seriam devidos à empresa e contribuiriam para a sua normal exploração.

10ª). Por outro lado, sendo certo que não restam dúvidas de que a oponente exerceu a gerência efetiva da sociedade e que celebrou, enquanto gerente, contratos de compra e venda simulados, não devia o Acórdão recorrido ter menosprezado aquela prova por, face à prova testemunhal produzida nos autos, resultar que a oponente tinha dois filhos e pouco tempo para a sociedade.

11ª). Tal prova testemunhal não tem qualquer relevo probatório para afastar a culpa da oponente na insuficiência do património da sociedade.

12ª). É que, a oponente pode não ter tempo mas ter culpa na exploração deficitária da empresa. Ela não podia desconhecer que estava a celebrar negócios simulados, com proveito próprio e que, por virtude dessa omissão de proveitos na sociedade a descapitalizava.

13ª). E tal facto da fraude fiscal deve, pois, ser considerado manifestamente suficiente para provar a culpa da oponente, enquanto revertida, na insuficiência do património da sociedade para a satisfação das dívidas tributárias.

14ª). Deste modo, não podia ter sido atribuída à prova testemunhal o valor superior que lhe foi atribuída pelo Tribunal “*a quo*”.

Termos pelos quais e, com o duto suprimento de V. Exas., deve ser admitido o presente recurso de revista e, analisado o mérito do recurso, deve ser dado provimento ao mesmo, revogando-se o Acórdão recorrido, com todas as legais consequências.

**II.** O M<sup>o</sup>P<sup>o</sup> emitiu o parecer de fls. 379/380.

**III.** Com interesse para a decisão no acórdão recorrido foram dados como provados os seguintes factos:

A) Em 7 de janeiro de 2005 foi instaurado no Serviço de Finanças de Silves, o processo de execução fiscal n.º 1120200501000055, contra a sociedade A....., Lda, referente a dívidas de IRC e juros compensatórios, referentes ao ano de 2000, no montante total de €107.051,00 (fls. 21 e 22, dos autos);

B) No dia 5 de abril de 2005, foi instaurado no Serviço de Finanças de Silves o processo de execução fiscal n.º 1120200501003976, contra a sociedade referida em A), proveniente de dívida de IVA e juros compensatórios referente ao ano de 2000, no montante total de €7.208,16 (fls. 23 a 27, dos autos);

C) No dia 17 de outubro de 2005, foi instaurado no Serviço de Finanças de Silves o processo de execução fiscal n.º 1120200501042505, contra a sociedade mencionada em A) proveniente de dívidas de IRC e juros compensatórios do ano de 2001, no montante total de € 21.564,96 (fls. 28 e 29, dos autos);

D) No dia 5 de Outubro de 2005, foi instaurado pelo Serviço de Finanças de Silves o processo de execução fiscal n.º 1120200501038338, contra a sociedade referida em A), proveniente de dívida de IRC e juros compensatórios, do ano de 2004, no montante de €637,50 (fls. 30 e 31, dos autos);

E) A executada originária foi citada em 17 de março de 2005, para a execução mencionada em A) (fls. 32 e 33, dos autos);

F) A executada originária foi citada em 22 de abril de 2005, para a execução mencionada em B) (fls. 34, dos autos);

G) A executada originária foi citada em 17 de outubro de 2005, para a execução mencionada em C) (fls. 35, dos autos);

H) A executada originária foi citada em 5 de janeiro de 2005, para a execução mencionada em D) (fls. 36, dos autos);

I) Em 5 de janeiro de 2006 foram apensados os processos referidos em A), B), C), D) (fls. 37, dos autos);

J) Em 6 de janeiro de 2006 foi extraído o mandado de penhora contra a sociedade referida em A) (fls. 38, dos autos);

K) Em 6 de janeiro de 2006 foi elaborado o projeto do despacho de reversão (fls. 41 dos autos);

L) A oponente, por despacho de 6 de janeiro de 2006, foi notificada para audição prévia no que respeita às dívidas de IVA de 2000 e de IRC de 2000 e 2001, no montante total de €120.795,90 (fls. 42, dos autos);

M) Por requerimento datado de 20 de janeiro de 2006, a oponente exerceu o direito de audição, argumentando nunca ter exercido a gerência de facto, pois tinha outra atividade que não lhe permitia exercer a gerência (fls. 43, dos autos);

N) No dia 31 de janeiro foi tornado definitivo o projeto de despacho de reversão (fls. 44, dos autos);

O) Em 31 de janeiro de 2006 foi remetida citação à oponente do despacho de reversão (fls. 45 e 46, dos autos);

P) A oponente, em nome da sociedade referida em A), na qualidade de gerente:

1. Em 15 de novembro de 1999, celebrou o contrato promessa de compra e venda da fração “1”, do lote C5 (fls. 120 a 122, dos autos);

2. Em 15 de novembro de 1999, celebrou o contrato promessa de compra e venda da fração correspondente ao r/c frente, do lote C5 (fls. 155 a 156, dos autos);

3. Em 15 de novembro de 1999, celebrou o contrato promessa de compra e venda da fração correspondente ao r/c esqº, do lote C5 (fls 164 a 166, dos autos);

**IV.** Cumpre decidir.

**IV.1.** Conforme acima referido, o presente recurso foi interposto ao abrigo do disposto no artº 150º do CPTA que estabelece o seguinte:

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

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

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

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

5. A decisão quanto à questão de saber se, no caso concreto, se preenchem os pressupostos do n.º 1 compete ao Supremo Tribunal Administrativo, devendo ser objeto de apreciação preliminar sumária, a

cargo de uma formação constituída por três juizes de entre os mais antigos da Secção de Contencioso Administrativo”.

Temos então que, para a admissão deste tipo de recurso, é necessário que:

a) esteja em causa a apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental

b) ou a admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito.

Este STA tem vindo a decidir em variados arestos que ocorrerá o 1º requisito quando se verificar uma relevância prática que tenha como ponto obrigatório de referência, o interesse objetivo, isto é, a utilidade jurídica da revista e esta, em termos de capacidade de expansão da controvérsia de modo a ultrapassar os limites da situação singular e não uma mera relevância teórica medida pelo exercício intelectual, mais ou menos complexo, que seja possível praticar sobre as normas discutidas.

Quanto ao 2º requisito - a melhor aplicação do direito - há de resultar da possibilidade de repetição, num número indeterminado de casos futuros, em termos de garantia de uniformização do direito (Neste sentido, v., entre outros, os Acórdãos desta Secção do STA de 20/05/09 - Processo n.º 295/09 e de 29.06.2011- Processo n.º 0568/11).

Ainda de acordo com o que ficou escrito no Acórdão desta Secção do STA de 30/05/07- Processo n.º 0357/07:

“(…) o que em primeira linha está em causa no recurso excecional de revista não é a solução concreta do caso subjacente, não é a eliminação da nulidade ou do erro de julgamento em que porventura caíram as instâncias, de modo a que o direito ou interesse do recorrente obtenha adequada tutela jurisdicional. Para isso existem os demais recursos, ditos ordinários. Aqui, estamos no campo de um recurso excecional, que só mediatamente serve para melhor tutelar os referidos direitos e interesses. Em primeira linha, o que se visa é submeter à apreciação do tribunal de revista excecional a apreciação de uma questão que, pela sua importância jurídica ou social, tenha importância fundamental; ou permitir a pronúncia desse mesmo tribunal quando ela seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito”.

Finalmente, e na mesma senda da doutrina anterior, o acórdão deste STA de 19.09.2012, veio reafirmar o seguinte:

“A jurisprudência das duas Secções deste Supremo Tribunal Administrativo (Contencioso Administrativo e Contencioso Tributário) perante o disposto no n.º 1 daquele preceito da lei adjetiva “*Das decisões proferidas em 2ª instância pelo Tribunal Central Administrativo pode haver, excecionalmente, revista para o Supremo Tribunal Administrativo quando esteja em causa a apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para a melhor aplicação do direito*”, vem acentuando repetida, uniforme e pacificamente o carácter estritamente excecional deste recurso jurisdicional,

Pois que se não trata de recurso ordinário de revista, mas antes, como de resto o legislador cuidou de sublinhar na Exposição de Motivos das Propostas de Lei n.º 92/VII e 93/VIII, de uma “válvula de segurança do sistema” a utilizar apenas e só nos estritos pressupostos que definiu,

Quer dizer, quando esteja em causa a apreciação de uma questão que pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para a melhor aplicação do direito.

E no preenchimento dos conceitos indeterminados acolhidos pelo legislador, a saber: relevância jurídica ou social de importância fundamental da questão suscitada e a clara necessidade da admissão do recurso para uma melhor aplicação do direito, a jurisprudência deste Supremo Tribunal vem doutrinando e sublinhando que apenas se verifica ocorrer aquela relevância jurídica ou social quando a questão a apreciar seja de complexidade superior ao comum em razão da dificuldade das operações exegéticas a efetuar, de enquadramento normativo especialmente complexo, ou da necessidade de compatibilizar diferentes regimes potencialmente aplicáveis.

E no que concerne à clara necessidade da admissão deste recurso para a melhor aplicação do direito a jurisprudência sublinha, concordante e uniformemente, que há de resultar da capacidade de expansão da controvérsia de modo a ultrapassar os limites da situação singular, designadamente quando o caso concreto revele seguramente a possibilidade de ser visto como um tipo, contendo uma questão bem caracterizada, passível de se repetir em casos futuros e cuja decisão nas instâncias seja ostensivamente errada ou juridicamente insustentável,

Ou quando suscite fundadas dúvidas, nomeadamente por se verificar divisão de correntes jurisprudenciais ou doutrinárias, gerando incerteza e instabilidade na resolução dos litígios... (Neste sentido, os acórdãos de 31.03.2011, processo n.º 232/11, da 1ª Secção e de 30.12.2012, processo n.º 182/12, desta Secção de Contencioso Tributário).”

**IV.2.** No caso dos autos o acórdão recorrido, aplicando o direito aos factos provados, concluiu que não tinha ficado provada a culpa da revertida na insuficiência do património da executada originária.

Pretende agora a recorrente Fazenda Pública, discordando do decidido, que se aprecie a questão da “*determinação do valor probatório do facto de a oponente ter sido indiciada por fraude fiscal, ligada à celebração de contratos simulados de compra e venda de imóveis para comprovação da culpa da*

*oponente com vista à diminuição do património da sociedade, utilizado em proveito próprio, descapitalizando a sociedade, para ocorrer ao pagamento das obrigações fiscais daquela sociedade”.*

E acrescenta que tal questão assume “*relevância jurídica ou social, aferida em termos de utilidade jurídica com capacidade de expansão de controvérsia que ultrapassa os limites da situação singular daí decorrendo a possibilidade de melhor aplicação do direito*”.

Será assim?

**IV.3.** Desde já diremos que não estão preenchidos os requisitos para a admissão do recurso.

Na verdade, estamos perante um caso concreto, de difícil repetição com os contornos definidos nos autos, sendo certo que o que a recorrente pretende é que este STA retire dos factos provados conclusão divergente da do acórdão recorrido. Ou seja, no entender da recorrente, o acórdão errou, pois devia ter considerado que a simples indicição de fraude fiscal era suficiente para concluir pela culpa na insuficiência do património da executada originária, irrelevando toda a outra prova produzida nos autos.

Todavia, este tipo de recurso não se destina a corrigir eventuais erros de julgamento, pelo que nunca poderia ser admitido para apreciar de forma diferente a matéria de facto dada como provada e que o acórdão recorrido apreciou da seguinte forma: “...*a oponente exerceu a gerência efetiva da sociedade, no período em causa, celebrou, enquanto gerente da mesma, contratos de venda simulados, e que foi destituída da gerência em 30.01.2002; não resulta uma ligação causal entre a referida celebração dos negócios simulados e/ou sonegação de proveitos alegados pela FP e a situação de insuficiência económica da empresa para fazer face às dívidas tributárias; nem tão pouco resulta que a insuficiência económica da empresa tenha sido determinada pela alegada falta de diligência ou cuidado da oponente, no exercício da gerência; recorde-se que da prova testemunhal resulta que a oponente tinha dois filhos e uma outra atividade com o marido pelo que não lhe sobrava muito tempo para a sociedade. Tudo conflui para a falta de prova da culpa da oponente na insuficiência do património, cujo ónus recai sobre a FP, sendo que os elementos disponíveis nos autos indicam uma eventual responsabilidade criminal, por alegada fraude fiscal e não o nexo de imputação à oponente da referida insuficiência económica”.*

De qualquer forma, os n.ºs 3 e 4 do art.º 150.º acima transcrito, são bem claros ao determinar que aos factos materiais fixados pelo tribunal recorrido, o tribunal de revista aplica definitivamente o regime jurídico que julgue adequado e que o erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa não pode ser objeto de revista, salvo havendo ofensa de uma disposição expressa de lei que exija certa espécie de prova para a existência do facto ou que fixe a força de determinado meio de prova, o que não é o caso dos autos.

Em face do que ficou dito, não estando em causa a apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou cuja apreciação seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito, o recurso não pode legalmente ser admitido.

**V.** Nestes termos e pelo exposto, não se admite o recurso.

Custas pelo recorrente.

Lisboa, 6 de março de 2013. — *Valente Torrão* (relator) — *Dulce Neto* — *Alfredo Madureira*.

## Acórdão de 6 de Março de 2013.

### Assunto:

*Prazo para deduzir oposição à execução fiscal. Prescrição. Convolação.*

### Sumário:

- I — A oposição pode ser deduzida no prazo de 30 dias a contar da citação pessoal ou, não a tendo havido, da primeira penhora ou, ainda, da data em que tiver ocorrido facto superveniente ou do seu conhecimento pelo executado.*
- II — No n.º 4 do artigo 203.º do CPPT estabelece-se a regra da venda dos bens como limite do exercício do direito de oposição, limitação esta que se reporta aos casos em que são invocados como fundamento da oposição factos supervenientes.*
- III — A apreciação da questão da caducidade do direito de acção deve preceder a apreciação da questão da prescrição da obrigação tributária e a eventual intempestividade do meio processual em causa impede o início da respectiva lide e a discussão, nesta sede, de qualquer questão jurídica, ainda que de conhecimento oficioso.*

Processo n.º 1494/12-30.  
 Recorrente: A.....  
 Recorrido: Fazenda Pública.  
 Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

### RELATÓRIO

1.1. A....., com os demais sinais dos autos, recorre da sentença que, proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Mirandela, rejeitou, por ter sido deduzida fora de prazo, a oposição à execução fiscal n.º 2437200801001230 instaurada no Serviço de Finanças de Peso da Régua por dívidas ao Instituto da Vinha e do Vinho.

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

1. - A oposição deduzida pela recorrente em 16/12/2011, deve ser admitida, por se encontrar tempestiva, no seguimento da notificação da venda de bens penhorados – art. 203º, n.º 4, do CPPT;

2. - No entanto, deve a execução ser extinta, por prescrição, pois as dívidas ao IVV prescrevem, salvo o disposto em lei especial, no prazo de oito anos, contados, a partir da data em que o facto tributário ocorreu – cf. art. 48º, n.º 1, da LGT.

3. - Ou em alternativa, deve a oposição ser convalidada em requerimento dirigido ao Órgão de Execução Fiscal.

Nestes termos,

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

1.3. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.4. Tendo o recurso sido interposto para o TCA Norte, aquele Tribunal veio, por acórdão de 11/10/2012 (fls. 98/102), a declarar-se incompetente, em razão da hierarquia, para dele conhecer, com fundamento em que o recurso versa exclusivamente matéria de direito, declarando, consequentemente, a competência deste STA.

1.5. Remetidos os autos a este Tribunal, o Exmo. Procurador-Geral Adjunto reitera o anterior Parecer do MP emitido no TCA Norte, no sentido da improcedência do recurso.

1.6. Corridos os vistos legais, cabe decidir.

### FUNDAMENTOS

2. A sentença recorrida é do seguinte teor:

«A....., com sede na Rua ....., 5054-..... Peso da Régua, NIPC ....., vem deduzir Oposição à execução fiscal n.º 2437200801001230 instaurada no Serviço de Finanças de Peso da Régua, para tanto, com os fundamentos que constam da petição inicial apresentada, se insurgindo contra imputadas dívidas ao Instituto da Vinha e do Vinho (IVV) relativas ao período compreendido entre Fevereiro de 1998 e Novembro de 2003 na quantia de € 2.581.261,03 que, acrescida de juros de mora e de custas, ascende ao valor total de € 3.116.065,98 (cfr. fls. 55).

Considerando, por um lado, a deliberação do CSTAF de 11/05/2011 (que determinou a movimentação prioritária dos Processos Tributários de Valor Superior a € 1.000.000,00 de entre os quais o presente se enquadra), e, por outro lado, a informação de fls. 55 onde o Serviço de Finanças de Peso da Régua esclarece que a oposição deu entrada em 16/12/2011 e que a citação foi efectuada em 11/02/2008, logo foi dada vista ao Digno Magistrado do Ministério Público (art. 14º do CPPT) que suscitou a excepção de intempestividade promovendo a rejeição da oposição.

Cumpram apreciar e decidir.

Tendo a aqui Oponente sido citada em 11/02/2008, o prazo de 30 dias para deduzir a presente oposição (art. 203º do CPPT) terminou em 12/03/2008. Pelo que tendo a presente oposição sido deduzida em 16/12/2011 é a mesma manifestamente extemporânea (intempestiva), o que se determina com as legais consequências.

Em conformidade com o exposto, julgo rejeitar a oposição por ter sido deduzida fora de prazo. Custas pela Oponente (sem prejuízo do apoio judiciário).»

3. Refira-se, em primeiro lugar, que tendo o Tribunal Central Administrativo Norte (TCAN) declarado a respectiva incompetência, em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso e declarado competente para o efeito a Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo, para onde os autos subiram, não há controvérsia das partes a este propósito, sendo que, na perspectiva considerada pelo TCAN, também aqui se entende que o recurso tem por exclusivo objecto matéria de direito (nº 1 do art. 280º do CPPT) pois as partes não contestam os factos constantes do probatório, divergindo apenas quanto à interpretação das regras jurídicas aplicáveis.

4. A recorrente discorda do decidido, por entender que a oposição, apesar de deduzida em 16/12/2011, é tempestiva, dado ter sido apresentada no seguimento da notificação da venda de bens penhorados – n.º 4 do art. 203º do CPPT.

E, além disso, a execução também deve ser declarada extinta, dada a prescrição das dívidas exequendas ou, em alternativa, deve a oposição ser convalidada em requerimento dirigido ao Órgão de Execução Fiscal.

Relativamente às duas primeiras questões a recorrente carece, porém, de razão legal.

4.1. Com efeito, no que respeita à questão da tempestividade da oposição, há que atentar no disposto no n.º 1 do art. 203º do CPPT, no sentido de que a oposição pode ser deduzida [al. a)] no prazo de 30 dias a contar da citação pessoal ou, não a tendo havido, da primeira penhora ou [al. b)] da data em que tiver ocorrido o facto superveniente ou do seu conhecimento pelo executado.

E, no caso, tendo a decisão recorrida considerado que a recorrente foi citada em 11/2/2008 e não estando questionada tal factualidade, fica claro que a oposição, deduzida em 16/12/2011, não foi apresentada no dito prazo de 30 dias após a citação (pessoal).

Como bem decidiu a sentença recorrida.

Aliás, a própria recorrente aceita ter sido citada em 11/2/2008 e que não deduziu oposição nessa altura, nos termos da alínea a) do n.º 1 do art. 203º do CPPT, só o tendo feito em 16/12/2011, com base no n.º 4 do citado art. 203º do CPPT, quando foi notificada em 6/10/2011, da data da venda dos bens penhorados, marcada para 20 e 21/12/2011.

Ora, o que no n.º 4 deste art. 203º do CPPT se estabelece é a regra da venda dos bens como limite do exercício do direito de oposição, limitação esta que se reporta «aos casos em que são invocados como fundamento da oposição factos supervenientes, pois a venda não pode realizar-se antes de terminar o prazo normal de oposição, como se conclui do preceituado nos arts. 193º, n.º 4, e 194º, n.º 3, do CPPT. Se os factos forem supervenientes, subjectiva ou objectivamente, em relação ao momento da venda, o executado terá de obter o reconhecimento do seu direito em acção para esse fim (n.º 3 do art. 257º do CPPT), só podendo depois invocar esse fundamento como motivo de anulação da venda, nos termos da alínea b) do n.º 1 do mesmo art. 257º.»<sup>(1)</sup>

Considerando a citação da oponente em 11/2/2008 e a dedução da presente oposição em 16/12/2011, a sentença recorrida, ao julgar pela intempestividade da oposição, decidiu, pois, de acordo com a lei aplicável.

4.2. Por outro lado, é pacífico o entendimento de que a intempestividade do meio processual utilizado gera o indeferimento liminar da respectiva petição inicial, impossibilitando o conhecimento quanto ao mérito da causa de pedir. Ou seja, a apreciação da questão da caducidade do direito de acção deve preceder a apreciação da questão da prescrição da obrigação tributária e a eventual intempestividade do meio processual em causa impede o início da respectiva lide e a discussão, nesta sede, de qualquer questão jurídica, ainda que de conhecimento oficioso,<sup>(2)</sup> sendo que o facto de a prescrição poder ser conhecida oficiosamente e a todo o tempo (quer pelo juiz quer pelo OEF - cfr. art. 175º do CPPT) não significa que a oposição à execução fiscal deduzida com fundamento em prescrição não esteja sujeita a prazo.<sup>(3)</sup>

E dado que nenhuma nulidade, por erro na forma de processo, é alegada, também não se vê que seja de determinar a convalidação da PI em requerimento dirigido ao PEF para apreciação da prescrição, sendo que, de todo o modo, a executada (recorrente) sempre estará em tempo para requerer no PEF tal apreciação da prescrição.<sup>(4)</sup>

Improcede, pois, o recurso.

#### **DECISÃO**

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

Custas pela recorrente.

Lisboa, 6 de Março de 2013. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Francisco Rothes* — *Fernanda Maçãs*.

<sup>(1)</sup> Cfr. Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado e comentado, 6ª ed., 2011, Vol. III, anotação 9 ao art. 203º, p. 434.

<sup>(2)</sup> Cfr. os acórdãos desta Secção, de 3/12/2008, rec. n.º 803/08; de 21/5/2008, rec. n.º 293/08; de 21/9/2011, rec. n.º 63/11; de 12/10/2011, rec. n.º 449/11; e de 20/2/2013, rec. n.º 742/12.

<sup>(3)</sup> Neste sentido, Jorge Lopes de Sousa, ob. cit., Vol. III, anotação 7d) ao art. 175º, pp. 285 a 287, e anotação 4c) ao art. 203º, pp. 431/432.

<sup>(4)</sup> Em certas situações tem vindo a decidir-se que, no caso de intempestividade da oposição à execução fiscal, deverá convalidar-se a petição em requerimento dirigido ao processo de execução fiscal: cfr., entre outros, os acs. de 3/6/2009, rec. n.º 142/09, de 18/2/2010, rec. n.º 1087/09, de 24/2/2011, rec. n.º 871/10; bem como Jorge Lopes de Sousa, loc. cit., Vol. III, anotação 7d) ao art. 175º, p. 286 e anotação 4c) ao art. 203º, p. 432.

**Acórdão de 6 de março de 2013.****Assunto:**

*Oposição à execução fiscal. Despacho de reversão sustentado na alínea b) do n.º 1 do artigo 24.º da LGT. Baixa dos autos ao tribunal recorrido para produção de prova testemunhal oferecida pelo oponente e em devido tempo dispensada pelo M.º Juiz.*

**Sumário:**

- I — Sendo o despacho de reversão sustentado na alínea b) do n.º 1 do artigo 24.º da LGT, cabe ao oponente o ónus da prova de que a falta de pagamento do tributo lhe não é imputável, não tendo, neste caso, a FP de demonstrar que o oponente teve culpa na insuficiência do património da executada originária.*
- II — Tendo oportunamente sido dispensada a produção da prova testemunhal oferecida pelo oponente, devem os autos baixar ao tribunal recorrido a fim de permitir que este possa produzir a prova cujo ónus lhe compete.*

Processo n.º 1504/12-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A.....

Relator: Ex.º Sr. Cons. Dr. Valente Torráo.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

I. A Fazenda Pública veio recorrer da decisão do Mmº Juiz do TAF do Porto que julgou procedente a oposição deduzida contra a execução fiscal inicialmente instaurada contra a Sociedade “B....., Ldª” para cobrança coerciva de dívidas de IVA de 2003 e 2004 e que reverteu contra o oponente A....., apresentando, para o efeito, alegações nas quais conclui:

A). Vem o presente recurso interposto da douta sentença que julgou procedente a oposição deduzida a processo de execução fiscal por dívidas relativas a IVA relativas a períodos dos anos fiscais de 2003 e 2004, onde foi efetuada a reversão contra o sócio-gerente aqui oponente, na sequência do que veio deduzida a presente oposição.

B). A douta sentença, de que em tempo se interpôs recurso, considerou procedente a oposição apreciando, dos fundamentos aduzidos na petição inicial desta oposição, a falta de demonstração de culpa do oponente na insuficiência patrimonial da executada originária, reconhecendo procedência ao invocado, e portanto à oposição.

C). Ora com o assim decidido, e salvo o devido respeito, não pode a Fazenda Pública, conformar-se, existindo erro sobre os pressupostos de facto da decisão, existindo erro de julgamento, já que a douta sentença valorou e enquadrou de modo erróneo a factualidade assente na prova produzida, em termos que afetam irremediavelmente a validade substancial da sentença, pelas razões que passa a explanar.

D). A douta sentença, de que em tempo se interpôs recurso, da factualidade que dela consta como provada, dá conta que, tendo sido informada no PEF a insuficiência de bens penhoráveis da sociedade inicialmente executada, foi preparada a reversão dessa execução contra o responsável subsidiário aqui oponente, único sócio-gerente da sociedade, reversão que foi decidida com fundamento na falta de pagamento das dívidas no prazo legal, nos termos do artº. 24º, n.º 1, alínea b), da LGT.

E). Fazendo a subsunção dos factos ao direito aplicável, todavia, não obstante salientar que “o oponente não nega que exerceu de facto e de direito a gerência da primitiva devedora, apenas questiona a culpa na insuficiência do património da primitiva executada”,

F). e invocar o acórdão do TCA Norte de 29.10.2009 tirado no processo n.º 00228/07.2BEBRG, que a propósito de reversão por responsabilidade fundada na alínea b) do n.º 1 do artº. 24º da LGT observa, significativamente, que esta previsão legal “faz recair sobre o gestor o ónus da prova de que não lhe é imputável a falta de pagamento ou de entrega da prestação tributária, pois tal imputabilidade presume-se”,

G). considera a oposição procedente, assinalando falta de demonstração por parte da Administração Tributária de factos que suportem um juízo de culpa do oponente na falta de bens da executada originária para a satisfação das dívidas tributárias.

H). Ora com o assim decidido, e salvo o devido respeito, não pode a Fazenda Pública, conformar-se, existindo erro de julgamento, já que a douta sentença valorou e enquadrou de modo erróneo a factualidade assente na prova produzida, em termos que afetam irremediavelmente a validade substancial da sentença, pelas razões que passa a explanar.

I). Do ponto de vista substantivo ou de mérito, nem o objeto do processo nem o teor da factuabilidade fundada na prova fixada pelos autos permitiam o julgamento no sentido em que foi efetuado, de falta de alegação e prova por parte da AT da culpa do oponente na dissipação ou insuficiência do património da devedora originária,

J). porque a reversão, sustentada na alínea b) do n.º 1 do art.º 24º da LGT, decorre da falta de entrega ou pagamento por parte do revertido que era gerente nesses momentos, e por isso aproveita de uma inversão legal do ónus da prova, incumbindo aos revertidos a prova que não lhes foi imputável a falta de pagamento

K). Assim, atendendo à repartição do ónus da prova conforme essa alínea b) do n.º 1 do art.º 24º da LGT, e nos termos do art.º 74º da LGT, e art.º 342º do Código Civil, afigura-se à Fazenda Pública ter sido atendida a obrigatoriedade que incumbia à AT de demonstração dos pressupostos da reversão da execução, na medida em que se lhe exigia,

L). de insuficiência patrimonial da devedora originária, da condição de gerente detida por parte do oponente e da falta de entrega ou pagamento no prazo legal definido para o efeito, que terminou durante essa gerência, facto este inclusivamente assumido pelo oponente na sua PI e apontado na sentença recorrida.

M). Sucede então que, não estando em causa o exercício efetivo da gerência por parte do oponente nos períodos relevantes, que na sua petição inicial reconhece e a sentença constata, há que considerar que, sendo o art.º 24º, n.º 1, alínea b), da LGT o suporte legal da responsabilização subsidiária do executado aqui oponente,

N). esse normativo estabelece em favor da Fazenda Pública uma presunção de culpa pela falta de pagamento das dívidas tributárias cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado no período do exercício do seu cargo, sendo ao responsável oponente que compete provar que a falta de pagamento não lhes é imputável.

O). Como tal, entende a Fazenda Pública que, considerando a motivação do despacho que determinou a reversão, a factualidade dada como provada na sentença em apreço e o conteúdo da citação jurisprudência em que se apoia, e em face do regime previsto no art.º 24º, n.º 1, alínea b), da LGT, a douta sentença recorrida fez incorreu em erro de julgamento, por errónea subsunção dos factos ao direito aplicável, devendo o oponente deve ser considerado parte legítima na execução e, em consequência, ser julgada totalmente improcedente a oposição.

Nestes termos e nos mais de Direito aplicável, requer-se a V.as Ex.as se dignem dar PROVIMENTO ao presente recurso, e em consequência ser a douta sentença ora recorrida revogada e substituída por duto Acórdão que declare improcedente a oposição, tudo com as devidas consequências legais.

II. O MºPº emitiu o parecer que consta de fls. 147/148 no qual defende a procedência do recurso.

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

a) Contra a sociedade “B....., Lda.” foi instaurado, em 10/05/2004, o processo de execução fiscal n.º 3514200401025058 e apensos, relativo a dívidas de IVA dos anos de 2003 e 2004, no montante global de €44.657,67 (cfr. Processos executivos apensos aos autos).

b) Em 15/04/2005, foi elaborada a seguinte informação “*Todos os bens conhecidos da executada encontram-se penhorados nos PEF n.º 3514200401011472 e 3514200401002708, tendo-lhes sido atribuído o valor de €18.000,00; Atendendo a que o montante em dívida da executada, nesta data e por estes serviços de Finanças é de €110.692,00 acrescido de juros de mora e custas de processo, verifica-se que o valor dos bens penhorados é manifestamente inferior ao valor da dívida e acrescido; dada a insuficiência de bens penhoráveis da executada, verifica-se que se encontram reunidos os pressupostos para chamamento à execução dos responsáveis subsidiários identificados a fls. 19 dos autos*” (cfr. doc. de fls. 20 dos autos).

c) Em 15/04/2005, foi elaborado o despacho para audição (reversão) ali se referindo a título de fundamentos da reversão “*Insuficiência de bens penhoráveis do devedor originário nos termos do art.º 23º/2 da LGT...*” (cfr. doc. de fls. 21 dos autos).

d) Ainda em 15/04/2005 foi elaborada a notificação para audição prévia (reversão), remetida ao, ora, oponente, por correio registado com aviso de receção - RS736395012PT, enviada para a Rua da ....., 4510 Fanzeres, que veio a ser devolvido, em 19/04/2005, com indicação de “*feitas averiguações, Mudou-se*” (cfr. doc. de fls. 23 e 24 dos autos).

e) Em 26/04/2005, procedeu-se a nova notificação para (reversão), nos termos do art.º 39º, n.º 5 do CPPT, através do Registo RS736395176PT, enviada para a Rua da ....., 4510 Fanzeres, que veio a ser devolvido em 28/04/2005, com indicação de “*feitas averiguações, Mudou-se*” (cf. doc. de fls. 26 e 27 dos autos).

f) Em 03/05/2005, foi elaborado o despacho de reversão contra o ora oponente, ali se referindo que “*Inexistindo, digo, sendo insuficientes os bens penhorados à devedora originária, estando reunidos os requisitos previstos no art.º 23º, 2º da LGT reverta a execução contra o gerente supra identificado na qualidade de responsável subsidiário, nos termos do art.º 24º, 1 al/b) da LGT dado a dívida não*



*ter sido paga dentro do prazo legal. Após decorrido o prazo de (...) os autos ficam suspensos até à excussão total dos bens*” (cfr. doc. de fls. 28 dos autos).

g) Na data referida em f) foi elaborado o mandato de citação (reversão) (cfr. doc. de fls. 29 dos autos).

h) Em 27/05/2005, foi elaborada a certidão de citação pessoal do oponente (cfr. doc. de fls. 30 dos autos).

i) Dos elementos existentes no cadastro constatou-se que o oponente tinha como domicílio fiscal a “Rua da ..... , ..... , ..... , ..... ” situação que em 04/07/2005, ainda se mantinha não tendo ocorrido qualquer comunicação de alteração de residência (cfr. informação de fls. 25, 31 e 43 dos autos).

j) O oponente é o único sócio da primitiva devedora (cfr. doc. de fls. 18 e 19 dos autos).

k) As declarações Modelo 22 de IRC de 2005 e 2006 relativos à primitiva devedora (cf. doc. de fls. 67 a 74 dos autos).

l) As notas de demonstração de liquidação dos anos de 2005 e 2006 (cfr. doc. de fls. 80 e 81 dos autos).

m) A presente oposição foi intentada em 27/06/2005 (cfr. doc. de fls. 2 dos autos).

#### IV. Cumpre decidir.

Conforme resulta dos autos, a decisão recorrida julgou procedente a oposição porque a Fazenda Pública não demonstrou a culpa do oponente na insuficiência do património da executada originária.

A recorrente Fazenda Pública, por sua vez, entende que, sendo a reversão sustentada na alínea b) do n.º 1 do artº 24º da LGT, já que o oponente era gerente de facto no momento em que terminou o prazo legal de pagamento dos impostos executados, cabia a este provar que não lhe foi imputável a falta de pagamento.

Assim, à Fazenda Pública apenas cabia demonstrar - o que efetivamente fez - a insuficiência patrimonial da devedora originária, a condição de gerente detida pelo oponente e a falta de entrega ou pagamento dos impostos no prazo legal.

Vejamos então qual destes entendimentos colhe o apoio legal.

##### IV.1. O despacho de reversão é do seguinte teor (alínea f) do probatório supra):

*“Inexistindo, digo, sendo insuficientes os bens penhorados à devedora originária, estando reunidos os requisitos previstos no artº. 23º, 2º da LGT reverta a execução contra o gerente supra identificado na qualidade de responsável subsidiário, nos termos do artº. 24º, 1 al/b) da LGT dado a dívida não ter sido paga dentro do prazo legal. Após decorrido o prazo de (...) os autos ficam suspensos até à excussão total dos bens”.*

Daqui resulta então que o órgão da execução fiscal imputa ao oponente a responsabilidade tributária subsidiária com fundamento na falta de pagamento de imposto cujo prazo legal de pagamento terminou durante o exercício do cargo de gerente da executada originária por parte do oponente (artº 24º, n.º 1, alínea b) da LGT).

Ora, de acordo com a citada alínea b), para afastar a sua responsabilidade, o gerente tem de provar que não lhe é imputável a falta de pagamento. Ou, por outras palavras, demonstrada que esteja a falta de pagamento do tributo por parte da executada originária, e a qualidade de gerente do oponente, sobre este recaí o ónus da prova da sua falta de culpa na omissão daquele pagamento, até porque de acordo com o artº 32º da LGT “Aos representantes de pessoas singulares e quaisquer pessoas que exerçam funções de administração em pessoas coletivas ou entes fiscalmente equiparados incumbe, nessa qualidade, o cumprimento dos deveres tributários das entidades por si representadas”.

Assim, em face do que ficou dito, e ao contrário do decidido, a Fazenda Pública não tinha de efetuar qualquer prova da culpa do oponente na insuficiência do património da devedora originária, já que beneficiava a seu favor da presunção constante da acima citada alínea.

Pelo que ficou dito, cabia ao oponente o ónus da prova da ausência de culpa pela omissão do pagamento. Ora, o oponente ofereceu prova testemunhal cuja produção foi dispensada pelo Mmº Juiz, por entender que os autos ofereciam já todos os elementos necessários à decisão que, no seu entendimento, se impunha (fls.89).

Deste modo, devem os autos agora baixar ao tribunal recorrido para que o oponente produza, querendo, a prova cujo ónus lhe compete.

V. Nestes termos e pelo exposto, concede-se provimento ao recurso, revogando-se a decisão recorrida e ordenando-se a baixa dos autos ao tribunal recorrido para aí ser produzida a prova testemunhal oferecida pelo oponente, se este assim o entender.

Sem custas.

Lisboa, 6 de março de 2013. — *Valente Torrão* (relator) — *Ascensão Lopes* — *Pedro Delgado*.

**Acórdão de 13 de Março de 2013.****Assunto:**

*Oposição. Instituto público. Competência do órgão de execução fiscal para promover a execução. Legitimidade do representante da Fazenda Pública para contestar.*

**Sumário:**

- I — O processo de execução fiscal é o meio próprio adequado para a cobrança coerciva de dívidas ao ex-IFADAP resultantes de incumprimento de contratos de atribuição de ajudas financeiras, sendo os serviços de finanças competentes para instaurar e promover os processos de execução fiscal que visam a cobrança de tais dívidas, sem que daí resulte qualquer violação do disposto no artigo 55.º do Código de Processo Civil.*
- II — A consequência da ilegitimidade representante da Fazenda Pública para a representação processual do IFADAP será a declaração de nulidade do processado posterior à ilegal notificação do representante Fazenda Pública para contestar e bem assim o suprimento dessa excepção dilatória, com realização dos actos necessários à regularização da instância.*

Processo n.º 80/13-30.

Recorrente: A.....

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Pedro Delgado.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. Vem A....., com os sinais dos autos, interpor recurso do despacho do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto proferido nos autos de oposição à execução fiscal n.º 1872200501063090, o qual absolveu a Fazenda Pública da instância e determinou que os autos corressem termos contra o Conselho de Administração do IFADAP, ordenando ainda a oportuna notificação daquele Conselho de Administração para contestar, querendo a oposição deduzida pelo executado e ora recorrente.

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

«1 — A Fazenda Pública é parte ilegítima — como reconhece de forma expressa - para intervir nos autos de execução e no apenso de oposição a essa execução, conforme resulta da Lei n.º 3/2004, de 1 de Fevereiro de 2004 e 55.º CPC.

2 — O Tribunal a quo interpretou, de forma deficiente, os citados diploma e preceito legais, ao julgar a Fazenda Pública parte ilegítima para contestar a oposição e ao “deixar passar” a ilegitimidade para intentar a acção executiva.

3 - Em face dessa ilegitimidade, não pode o Tribunal a quo aproveitar quaisquer actos processuais praticados pela parte que julgou ilegítima!!!

4 — Em face de todo o exposto, deverá este Tribunal ad quem julgar a Fazenda Pública como parte ilegítima para intervir nos presentes autos (seja, como exequente, seja, como embargado) e determinar, sem mais, a extinção dos presentes autos.

5 — Ao decidir de modo diverso, o Tribunal a quo interpretou de forma incorrecta a Lei n.º 3/2004, de 1 de Fevereiro e o art.º 55º CPC.

2 — A Fazenda Pública não apresentou contra alegações,

3. Neste Supremo Tribunal Administrativo o Ex.<sup>mo</sup> Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido do não provimento do recurso argumentando, em síntese, que a pretensão de extinção do processo de execução fiscal não tem fundamento legal porquanto a execução foi instaurada sob impulso do exequente IFADAP, com base em certidão de dívida, sendo que a certidão de dívida foi enviada ao Serviço de Finanças territorialmente competente para instauração de processo de execução fiscal, forma processual adequada à cobrança coerciva da quantia exequenda (art.155º n.ºs 1/2 CPA;art.148º n.º2 al.a) CPPT).

4. Colhidos os vistos legais, cabe decidir.

5. Do objecto do recurso:

A questão objecto de recurso consiste em saber se padece de erro de julgamento o despacho recorrido ao considerar, no âmbito do processo de execução fiscal referido em epígrafe, instaurado para cobrança de dívida ao IFADAP, que a Fazenda Pública é parte ilegítima nos presentes autos, por não

lhe estar atribuída por lei a representação do credor tributário (art. 15º n.º 3 do CPPT) e ao não declarar, simultaneamente, a extinção da execução.

Nos presentes autos foi deduzida pelo recorrente oposição à execução fiscal instaurado para cobrança de dívida ao IFADAP no montante de 6.412,70, resultante de reposição de ajudas comunitárias indevidamente recebidas e juros de mora

Notificada para contestar a oposição veio a Fazenda Pública arguir a sua ilegitimidade (fls. 78-80)

Na sequência de tal arguição a decisão sindicada, considerando que desde 21 de Novembro de 2002 (data da entrada em vigor do DL n.º 250/2002) o Conselho de Administração do IFADAP assumiu a competência para a sua representação em juízo e fora dele, conclui que a Fazenda Pública é parte ilegítima, por não lhe estar atribuída por lei a representação do credor tributário, determinando a lei que as competências serão exercidas pelo mandatário judicial que o credor tributário designar (vide art. 15º n.º 3 do CPPT).

E, em consequência, absolveu da instância a Fazenda Pública e determinou que os autos corressem termos contra o Conselho de Administração do IFADAP, ordenando ainda a oportuna notificação daquele Conselho para contestar, querendo a oposição deduzida pelo executado e ora recorrente.

Contra o assim decidido se insurge o recorrente alegando, em síntese, que o Tribunal a quo interpretou, de forma deficiente a Lei n.º 3/2004, de 1 de Fevereiro de 2004 e o artº 55º do Código de Processo Civil ao julgar a Fazenda Pública parte ilegítima para contestar a oposição e ao “*deixar passar*” a ilegitimidade para intentar a acção executiva.

E que, em face dessa ilegitimidade, não pode o Tribunal a quo aproveitar quaisquer actos processuais praticados pela parte que julgou ilegítima.

Daí que, em sua opinião, deveria o Tribunal ad quem julgar a Fazenda Pública como parte ilegítima para intervir nos presentes autos (seja, como exequente, seja, como embargado) e determinar, sem mais, a extinção da execução.

**5.1** Não se nos afigura que lhe assista razão.

Pelo contrário entendemos, acompanhando o Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto neste Supremo Tribunal Administrativo, que a pretensão de extinção do processo de execução fiscal não tem fundamento legal.

Antes de mais há que referir que o exequente nos presentes autos é o IFADAP e não a Fazenda Pública.

Com efeito a execução foi instaurada sob impulso do exequente IFADAP, com base em certidão de dívida (docs. fls.21 e 22), certidão essa que foi enviada ao Serviço de Finanças territorialmente competente para instauração de processo de execução fiscal, forma processual adequada à cobrança coerciva da quantia exequenda (art.155º n.ºs 1/2 CPA;art.148º n.º2 al.a) CPPT).

Como é sabido e vem sendo afirmado por jurisprudência uniforme da secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo (<sup>1</sup>), o processo de execução fiscal é o meio próprio adequado para a cobrança coerciva de dívidas ao ex-IFADAP resultantes de incumprimento de contratos de atribuição de ajudas financeiras, sendo os serviços de finanças competentes para instaurar os processos de execução fiscal que visam a cobrança de tais dívidas.

Assim de harmonia com a alínea a) do n.º 2 do artigo 148.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário nos casos e termos expressamente previstos na lei», podem ser cobradas mediante processo de execução fiscal, as dívidas ao Estado e «a outras pessoas colectivas de direito público que devam ser pagas por força de acto administrativo».

No que toca a dívidas que devam ser pagas por força de acto administrativo, como as do IFADAP, o n.º 1 do artigo 155.º do Código do Procedimento Administrativo estabelece que “quando por força de um acto administrativo devam ser pagas a uma pessoa colectiva pública, ou por ordem desta, prestações pecuniárias, seguir-se-á, na falta de pagamento voluntário no prazo fixado, o processo de execução fiscal regulado no Código de Processo Tributário”.

Esta norma de carácter geral satisfaz a referida exigência de lei expressa, e, dessa forma, legitima a cobrança dos créditos do IFADAP, de reposição considerada indevidamente recebida, mediante o processo de execução fiscal - cf., por todos, neste sentido, os acórdãos desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 20.06.2012, recurso 324/12, de 13/5/2009, de 20/5/2009 e de 25/6/2009, proferidos nos recursos n.ºs 187/09, 427/09 e 416/09, e bem assim, na doutrina, Jorge Lopes de Sousa, in Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado e comentado, 5.ª edição, a fls. 23, anotação 5.ª ao artigo 148.º.

Nas suas alegações, e como argumento nuclear, o recorrente invoca uma suposta violação do artº 55º do Código de Processo Civil, normativo que dispõe que a execução tem de ser promovida pela pessoa que no título executivo figure como credor e deve ser instaurada contra a pessoa que no título tenha a posição de devedor.

E é com base na remissão para aquele normativo que o recorrente argumenta que «a Fazenda Pública não pode ser parte legítima para desencadear execuções e parte ilegítima para contestar as oposições a essas execuções».

Esta argumentação, no entanto, não procede, como se demonstrará.

Desde logo porque o recorrente olvida as especificidades do processo de execução fiscal que tem um regime processual próprio, estando estruturado em termos distintos do processo de execução comum, com o objectivo de conseguir uma maior celeridade na cobrança dos créditos tributários, recomendada pelas finalidades de interesse público das receitas que através dele são cobrados.

Com efeito o processo de execução fiscal é um processo com características atípicas, na medida em que nele concorrem uma fase administrativa ou pré-judicial e uma fase judicial.

De harmonia com o disposto no artº 103º, n.º 1 da Lei Geral Tributária o processo de execução fiscal tem natureza judicial, sem prejuízo da participação dos órgãos da administração tributária nos actos que não tenham natureza judicial.

A Lei Geral Tributária atribui assim globalmente ao processo de execução fiscal a natureza de judicial, pese embora nele sejam praticados actos materialmente administrativos por órgãos da administração tributária.

No que respeita à competência para instaurar a execução fiscal, prevê o artº 10º, n.º1, alínea f) do Código de Procedimento e Processo Tributário um regime próprio, do qual decorre que tal competência cabe à Administração Tributária, através do órgão de execução fiscal.

A execução fiscal é instaurada pelos serviços de finanças sendo o respectivo chefe que promove a execução e dirige a fase administrativa do processo, que corre nesse serviço.

Trata-se de um acto de natureza administrativa que vai despoletar toda a tramitação subsequente em que o processo se vai materializar, e mais não é do que a remessa do título executivo ao órgão da execução (2).

Como esclarece o Tribunal Constitucional (Ac.80/2003, in <http://www.tribunalconstitucional.pt>) o acto de instauração da execução fiscal mais não corresponde do que à apresentação do título executivo, por parte do credor tributário, na repartição de finanças. Em tal momento, será lavrado despacho, no(s) próprio(s) título(s) ou numa relação deles — despacho esse que terá uma funcionalidade equivalente a uma fórmula de “execute-se” — e proceder-se-á ao respectivo registo (art. 188.º, n.º 1, do CPPT).

Não se exige, por conseguinte, a apresentação de qualquer requerimento ou petição.

A competência para instaurar a execução fiscal cabe, pois ao órgão de execução fiscal, serviço da Administração Tributária onde deva legalmente correr a execução.

Já a legitimidade para representar o credor tributário na fase judicial, estando em causa tributos, cabe ao representante da Fazenda Pública (artº 15º, n.º 1 do Código de Procedimento e Processo Tributário).

E tal legitimidade limita-se à fase dos processos de execução que deve correr perante os tribunais tributários (arts. 152º, n.º 1 e 151º, n.º 1 do Código de Procedimento e Processo Tributário).

Em suma, o processo de execução fiscal é o meio próprio e adequado para a cobrança coerciva de dívidas ao ex-IFADAP resultantes de incumprimento de contratos de atribuição de ajudas financeiras, sendo os serviços de finanças competentes para instaurar e promover os processos de execução fiscal que visam a cobrança de tais dívidas – arts. 10º, n.º 1, alínea f) e 148º, n.º 2, alínea a) do Código de Procedimento e Processo Tributário

E pese embora a legitimidade para representar o referido instituto público pertença ao Conselho de Administração do IFADAP (DL 250/20023 e Lei nº3/2004 de 15 de Janeiro – Lei Quadro dos Institutos Públicos e artº 15º, n.º 3 do CPPT) e não à Fazenda Pública, como bem decidiu a sentença recorrida e não foi posto em causa no recurso, daí não decorre qualquer violação do preceituado no artº 55º do Código de Processo Civil, dada a especificidade do processo de execução fiscal.

De igual modo não se acolhe a argumentação do recorrente quando sustenta que a ilegitimidade da Fazenda Pública para contestar a oposição terá como consequência a extinção da execução.

Efectivamente a consequência da ilegitimidade representante da Fazenda Pública para a representação processual do IFADAP será a declaração de nulidade do processado posterior à ilegal notificação do representante Fazenda Pública para contestar e bem assim o suprimento dessa excepção dilatatória, com realização dos actos necessários à regularização da instância.

No caso, como vimos, a decisão recorrida ordenou a notificação do Conselho de Administração do IFADAP para contestar, querendo, a oposição.

Como tal, não tem o recorrente razão quando invoca que o Tribunal a quo interpretou, de forma deficiente a Lei nº. 3/2004, de 1 de Fevereiro de 2004 e o artº 55º do Código de Processo Civil e também quando alega que a decisão recorrida deveria ter determinado, sem mais, a extinção da execução.

Improcedem, pois, todos os fundamentos do recurso.

**5.2** Importará, finalmente, fazer referência às consequências jurídicas que a decisão recorrida extraiu da ilegitimidade da Fazenda Pública para a representação processual do IFADAP.

Como vimos, tendo o Mº Juiz julgado que a Fazenda Pública carecia de legitimidade para assegurar a representação em juízo do exequente, absolveu da instância a Fazenda Pública e determinou que os autos corressesem termos contra o Conselho de Administração do IFADAP, ordenando ainda a oportuna notificação daquele Conselho para contestar, querendo, a oposição deduzida pelo executado e ora recorrente.

Neste ponto não andou bem a decisão sindicada já que se impunha que fosse mais além e que procedesse também à anulação dos actos que haviam sido praticados pelo Representante da Fazenda Pública, porque do seu aproveitamento podia resultar uma diminuição de garantias para a exequente.

Com efeito a falta da notificação do exequente para contestar a oposição constitui omissão de acto que a lei impõe, com clara influência no exame de decisão da causa, pelo que competia, por força do preceituado nos artigos 194.º, alínea a), 201.º e 202.º do Código de Processo Civil, declarar a anulação de todo o processado a partir do despacho que ordenara a notificação do Representante da Fazenda Pública para contestar, dando sem efeito tudo o que por este fora praticado – cf., neste sentido, acórdãos desta secção de 2.03.2011 processo n.º 46/11, de 30.03.2011 processo n.º 197/11 e de 21.03.2012, processo 1080/11 e também Código de Procedimento e Processo Tributário anotado de Jorge Lopes de Sousa, vol. I, pag. 202.

Impõe-se portanto que se conheça oficiosamente de tal nulidade, o que se fará, declarando nulo todo o processado a partir do despacho que ordenou a citação da Fazenda Pública para contestar.

#### 6. Decisão:

Termos em que, face ao exposto, acordam os juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso, confirmando, com esta fundamentação, o despacho recorrido e declarando nulo todo o processado a partir do despacho que ordenou a citação da Fazenda Pública para contestar.

Custas pelo recorrente.

Lisboa, 13 de Março de 2013. — *Pedro Delgado* (relator) — *Valente Torrão* — *Ascensão Lopes*.

(<sup>1</sup>) Neste sentido vide os Acórdãos de os acórdãos de 26/08/09, recurso 609/09, de 23/09/09, recurso 650/09, de 13/05/2009, recurso n.º 187/09, de 25/06/2009, recurso n.º 416/09, de 03.03.2010, recurso 21/10, de 04.05.2011, recurso 202/11 e de 11.05.2012, recurso 139/11, todos in [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)

(<sup>2</sup>) Ver neste sentido Freitas Rocha, Lições de Procedimento e Processo Tributário, 4ª edição, pag. 325.

## Acórdão de 13 de Março de 2013.

### Assunto:

*Derrama. Tributação. Grupos de Sociedades. Lei interpretativa.*

### Sumário:

- I — *De acordo com o actual regime que resulta da Lei das Finanças Locais, aprovada pela Lei n.º 2/2007, de 15/1, a derrama passou a incidir sobre o lucro tributável sujeito e não isento de IRC.*
- II — *Sendo aplicável o regime especial de tributação dos grupos de sociedades, face à redacção do artigo 14.º da referida LFL (na redacção anterior à Lei n.º 64-B/2011, de 30/12 – OE para 2012) a derrama devia incidir sobre o lucro tributável do grupo e não sobre o lucro individual de cada uma das sociedades.*
- III — *O artigo 14.º, n.º 8, da Lei das Finanças Locais, na redacção que lhe foi dada pelo artigo 57.º da Lei do Orçamento do Estado para 2012 (Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro) é uma norma inovadora e não interpretativa.*

Processo n.º 105/13-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrida: A..... – SGPS, S. A.

Relatora: Ex.<sup>ma</sup> Sr.<sup>a</sup> Cons.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Fernanda Maçãs.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

### I-RELATÓRIO

1. A..... – SGPS, S.A., identificada nos autos, deduziu impugnação judicial da liquidação de derrama, referente ao exercício de 2007, no valor de € 141.137, 22, no Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, que decidiu julgar a impugnação totalmente procedente.

2. Não se conformando, a representante da Fazenda Pública veio interpor recurso para o STA, apresentando Alegações, das quais se extraem as seguintes Conclusões:

*A - A douda sentença recorrida anulou a derrama autoliquidada na declaração de rendimentos de IRC, respeitante ao exercício de 2007, por considerar que o quid dessa mesma derrama, quando seja aplicável o regime especial de tributação dos grupos das sociedades, é constituído pelo lucro tributável do grupo.*

*B - Nos termos da mesma peça decisória, em sede de aplicação do regime especial de tributação dos grupos de sociedades, quando o n.º 1 do artº 14º da Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro, refere que a derrama incide sobre o lucro tributável sujeito e não isento de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas, apenas pretende abranger o lucro decorrente da soma de lucros tributáveis e prejuízos fiscais individuais, uma vez que só este se encontra sujeito.*

*C - Defende o meritíssimo Juiz a quo que “Determinada a forma de apurar o lucro tributável para efeito de Imposto sobre o rendimento considerando ainda que a derrama é um imposto acessório do imposto principal, o IRC estará necessariamente encontrada a forma de apurar a base sobre que há-de incidir.(...) Assumindo a Lei a existência de grupos de sociedade e criando um regime especial de tributação destes tal terá, tal terá necessariamente de vigorar em toda a linha, independentemente de poder vir proporcionar resultados mais favoráveis aos sujeitos passivos assim identificados.”*

*D - Com a entrada em vigor da Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro, a derrama passou a ser calculada sobre o valor do lucro tributável do IRC, em alternativa à colecta, critério assumido pela Lei nº42/1998 que vigorou até ao exercício de 2006.*

*E - Enquanto que o n.º 1 do artº 18º da Lei n.º 42/1998 estabelecia que a derrama incidia sobre a colecta de IRC, o n.º 1 do artº 14º da Lei n.º 2/2007 passou a determinar que a derrama recaí sobre o lucro tributável.*

*F - A alteração ao método de cálculo da derrama, consagrada no artº 14º da Lei n.º 2/2007, criou uma nova regra de incidência que conduz à liquidação da derrama mesmo na ausência de IRC a pagar, consubstanciando uma verdadeira mudança de paradigma no respectivo cálculo que, no limite, até pode desvirtuar a sua acessoriedade face ao IRC.*

*G - Na análise do conteúdo dos preceitos legais em confronto, forçoso é recorrer à ratio legis, tendo sempre presente que a captação do sentido de uma norma não pode fazer-se de uma forma isolada.*

*H - Entre os motivos subjacentes à apresentação da Proposta de Lei n.º 92/X, elemento propulsonador da actual Lei das Finanças Locais, está o reforço do sistema de financiamento autárquico, assente na diminuição da dependência financeira dos municípios em relação às receitas provenientes do Estado e de algumas entidades privadas, designadamente as oriundas do sector da construção civil. A referida iniciativa legislativa vem, desde logo, ao encontro da garantia institucional da autonomia local, consagrada no n.º 1 do artº 238º da CRP, que obriga as autarquias a dispor de meios financeiros suficientes e autónomos, bem como do gozo de autonomia na gestão desses mesmos meios.*

*I - A raiz da actual Lei das Finanças Locais, em homenagem ao disposto no n.º 2 do artº 238º da CRP, também convoca os princípios constitucionais do equilíbrio financeiro e da justa repartição. Este último, em particular, aponta para a concretização de medidas legislativas que promovam a coesão económica e social de todo o território, assegurando o crescimento equilibrado de todas as regiões, imperativo constitucional, atento o disposto na alínea d) do artº 81º da Lei Fundamental.*

*J - O regime especial dos grupos que se projecta na ordem geral, tendo em consideração que o IRC é um imposto estadual, parece não fazer sentido na ordem local de autarquia a que a derrama respeita.*

*L - A doutrina vertida na douda peça decisória, que considera que o quid da derrama, quando seja aplicável o regime especial de tributação dos grupos das sociedades, é constituído pelo lucro tributável do grupo, representa, em última instância, um rude golpe àqueles princípios estruturantes da nova Lei das Finanças Locais, uma vez que sanciona um incompreensível desvio a um dos mais importantes objectivos que presidiram às alterações nela consignadas: evitar que a derrama deixasse de ser liquidada quando existissem prejuízos fiscais reportáveis de exercícios anteriores.*

*M - O quid da derrama, quando seja aplicável o regime especial de tributação dos grupos das sociedades, não é constituído pelo lucro tributável do grupo, pelo que, no âmbito do referido regime especial de tributação, deverá ser calculada e indicada individualmente por cada uma das sociedades do grupo na sua declaração.*

*N - Tal entendimento radica no facto de que nas declarações periódicas individuais apresentadas por cada sociedade, apesar de não existir um verdadeiro apuramento de colecta, se verificar o apuramento do lucro tributável, isto é, cada sociedade que compõe o grupo apura um lucro tributável na sua declaração individual.*

*O - Tendo presente que na interpretação da lei funciona a presunção de que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos mais adequados, entendemos, salvo o devido respeito por melhor opinião, que a interpretação sufragada pela Ilustre Julgadora não é aquela que melhor exterioriza o verdadeiro sentido e alcance do n.º 1 do art.º 14º da Lei n.º 2/2007, quanto ao apuramento da derrama no âmbito dos grupos de sociedades.*

*P - A douta decisão recorrida violou assim os dispositivos legais contidos no n.º 1 do artº 14º da Lei n.º 2/2007, e concomitantemente, os artºs e 64º, 112º, n.º 6 do CIRC e 11º da LGT.*

*Nos termos vindos de expor e nos que Vºs. Exas., sempre mui doutamente, poderão suprir, deve ser dado provimento ao presente recurso e, em consequência, revogar a decisão recorrida em preito à justiça.*

**3.** A A....., SGPS, S. A. veio formular contra-alegações, concluindo nos termos que se seguem:

*“01 - Para efeitos de tributação na cédula de imposto sobre o rendimento, a «A..... — SGPS”, aderiu à tributação conjunta, o que impõe que o grupo de sociedades no seu todo, seja tributado como uma só entidade, manifestando uma capacidade contributiva única. 02 - O RETGS consiste num método de quantificação da matéria colectável das várias sociedades que integram o perímetro do grupo, segundo o qual, partindo do resultado individual de cada uma das sociedades, determinado de acordo com as regras gerais, se procede em seguida à realização de correcções aos resultados de cada uma das sociedades, após o que se efectuará a soma algébrica desses resultados, quantificando a matéria colectável do grupo de sociedades, seguindo-se a liquidação e as deduções a colecta a que houver lugar.*

*03 - A neutralidade do sistema fiscal só se alcançará se os grupos societários forem tributados em conjunto, quer no que refere ao imposto principal, quer no que refere aos seus adicionais, sob pena da pretensa neutralidade do sistema fiscal, se apresentar como uma imparcialidade falsa, e desvirtuada na sua essência.*

*04 - Constituindo o grupo dominado pela sociedade impugnante uma unidade fiscal sui generis, em nome da neutralidade do sistema fiscal, deveria a “A..... — SGPS, ter calculado a derrama com base no lucro tributável consolidado.*

*05 - O Ofício Circulado n.º 20132, de 14/04/2008, da Direcção de Serviços Sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas revelam-se violador de princípios basilares que presidem à tributação do rendimento gerado por entidades colectivas, designadamente, os princípios da neutralidade da tributação, da igualdade e da capacidade contributiva.*

*06 - Ao regulamentar um dos elementos essenciais da tributação (a incidência, está regular uma matéria que cuja competência reservada pertence à Assembleia da República, ou ao Governo, se para tanto estiver autorizado pela Assembleia da República) o Ofício Circulado está ferido de inconstitucionalidade, por violação do princípio da legalidade, previsto nos arts. 165º, n.º 1, alínea i), e 103º, n.º 2 da CRP, e no art. 8º, n.º 1 da LGT.*

*Assim, determinando a anulação do acto tributário de autoliquidação de derrama, e confirmando a decisão proferida pelo Tribunal “a quo”, farão V. Ex.ªs inteira e sã JUSTIÇA!*

**4.** O Ministério Público pronunciou-se no sentido de o recurso não merecer provimento, podendo ler-se no mesmo, entre o mais, que:

*“(…) Questão decidenda (enunciação tópica): base de incidência da derrama no caso de tributação segundo o regime especial aplicável aos grupos de sociedades (RETGS)*

*1. A questão decidenda foi apreciada e resolvida nos acórdãos STA-SCT 2.02.2011 processo n.º 909/10 e 22.06.2011 processo n.º 309/11 (com idêntico sumário doutrinário, que se transcreve e merece a adesão do Ministério Público), 2.05.2012 processo n.º 234/12 e 5.07.2012 processos n.º 206/12 e 265/12.*

*«1. De acordo com o actual regime da derrama que resulta da Lei das Finanças Locais, aprovada pela Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro, a derrama passou a incidir sobre o lucro tributável sujeito e não isento de IRC.*

*2. Quando seja aplicável o regime especial de tributação dos grupos de sociedades a derrama deve incidir sobre o lucro tributável do grupo e não sobre o lucro individual de cada uma das sociedades»*

*A doutrina dos arestos ancorou-se nas seguintes premissas, enunciadas de forma sintética:*

*- de acordo com o actual regime, plasmado na Lei das Finanças Locais, a derrama é um imposto autónomo em relação ao IRC, embora com uma base de incidência comum (lucro tributável em IRC)*

*- as lacunas verificadas no regime jurídico da derrama quanto à determinação da matéria colectável, liquidação, pagamento, obrigações acessórias e garantias são integradas por via da aplicação subsidiária do regime do IRC - esta forma de determinação do lucro tributável do grupo, correspondente à base de incidência da derrama, não é incompatível com a relevância dos prejuízos fiscais na formação da matéria colectável da derrama*

*2. A doutrina consolidada dos acórdãos supra identificados, embora resultante de correcta aplicação dos princípios hermenêuticos, poderia perverter o cumprimento do objectivo legal da derrama, enquanto instrumento financeiro indispensável à realização pelos municípios das suas atribuições constitucionais no âmbito da autonomia local, o que poderia acontecer quando, no âmbito do RETGS, os lucros tributáveis de certas sociedades fossem absorvidos pelos prejuízos de outras, permitindo que os municípios onde se instalassem sociedades com lucro tributável deixassem de auferir as receitas geradas nos seus territórios se o grupo, no seu conjunto, apresentasse prejuízo*

3. O legislador procurou a eliminação do efeito colateral perverso com a alteração do regime legal nos termos da qual, no âmbito do RETGS, a derrama passou a incidir sobre o lucro tributável de cada uma das sociedades do grupo (art. 14º n.º 8 LFL, redacção conferida pelo art.57º Lei no 64-B/2011, 30 dezembro)

Porém, o carácter inovador e não interpretativo da norma impede a sua aplicação retroactiva (cf. acórdãos STA-SCT 2.05.2012 processo nº234/12 e 5.09.2012 processo nº265/12, com enunciação de argumentário que merece a adesão do Ministério Público)

#### CONCLUSÃO

O recurso não merece provimento.

A sentença impugnada deve ser confirmada.”

5. Colhidos os vistos legais, cumpre apreciar e decidir.

### II-FUNDAMENTOS

#### 1. DE FACTO

A sentença recorrida deu como fixada a seguinte matéria de facto:

“1. A Impugnante é a sociedade dominante de um grupo de sociedades tributado pelo Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades para o exercício de 2007 em sede de IRC;

2. A 06 de Junho de 2008, a Impugnante procedeu à entrega da declaração periódica de rendimentos Modelo 22 — Declaração do Grupo, do exercício de 2007;

3. Foi autoliquidada derrama no valor de € 141.137,22 (cento e quarenta e um mil e cento e trinta e sete euros e vinte e dois cêntimos) que corresponde ao somatório das derramas que cada uma das sociedades dominadas apurou nas respectivas declarações de rendimentos entregues;

4. A 25 de Setembro de 2008, a Impugnante apresentou reclamação graciosa, a qual foi indeferida por despacho notificado à impugnante a 02 de Abril de 2009”.

#### 2. DE DIREITO

1.Vem o presente recurso interposto pela Fazenda Pública da decisão proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, de 10 de Outubro de 2012, através da qual foi julgada procedente a impugnação judicial deduzida pela A..... -SGPS, S.A., com a consequente anulação do acto de liquidação de derrama, referente ao exercício de 2007, no valor de €141.137, 22.

Para tanto, ponderou, entre o mais, o Mmº Juiz “a quo”:

“(…) A Direcção de Serviços do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, relativamente aos regimes especiais de tributação do IRC e consequente cálculo de Derrama, emitiu Ofício Circulado 20132 de 14.04.2008, onde informa, relativamente ao regime especial de tributação dos grupos de sociedades:

“No âmbito do regime especial de tributação de grupos de sociedades, a determinação do lucro tributável do grupo é feita pela forma referida no art. 64º do Código do IRC, correspondendo à soma algébrica dos lucros tributáveis e dos prejuízos fiscais apurados nas declarações periódicas individuais.

Se é verdade que nas declarações periódicas individuais não há um verdadeiro apuramento de colecta, o mesmo já não se pode dizer relativamente ao lucro tributável.

Com efeito, cada sociedade apura um lucro tributável na sua declaração individual.

Assim, para as sociedades que integram o perímetro do grupo abrangido pelo regime especial de tributação dos grupos de sociedades, a derrama deverá ser calculada e indicada individualmente por cada uma das sociedades na sua declaração, sendo preenchido, também individualmente, o anexo A, se for caso disso.

O somatório das derramas assim calculadas será indicado no campo 364 do Quadro 10 da correspondente declaração do grupo, competindo o respectivo pagamento à sociedade dominante, em consonância com o entendimento sancionado por despacho de 2008.03.13, do substituto legal do Director-geral.”

Os artigos 63º a 65º do CIRC estabelecem um regime especial de tributação dos grupos de sociedades, situação em que se encontra a Impugnante — sociedade dominante de um grupo de sociedades — que optou pela aplicação do regime especial de determinação da matéria colectável em relação a todas as sociedades do grupo, faculdade que lhe é, legalmente, concedida.

A determinação do lucro tributável do grupo, para efeito de IRC, é apurada, pela sociedade dominante e pelas sociedades dominadas, através da soma algébrica dos lucros tributáveis e dos prejuízos fiscais apurados nas declarações individuais das sociedades que lhe pertencem.

Determinada a forma de apurar o lucro tributável, para efeito de Imposto sobre rendimento, considerando ainda que a derrama é um imposto acessório do imposto principal, o IRC, estará necessariamente encontrada a forma de apurar a base sobre que há-de incidir.

No que respeita ao ofício circulado no qual se estriba a posição assumida pela Administração Tributária no despacho de indeferimento da reclamação graciosa, sempre terá de ser afastado uma vez que em matéria de imposto, vigora o princípio da legalidade, compreendendo-se na área de competência reservada da Assembleia de República.



*Dizer-se que assim se dá guarida a soluções que desvirtuam os fins que a Lei das Finanças Locais pretendeu alcançar, não parece ser argumento bastante para permitir uma interpretação que conduziria a um resultado prático completamente distinto daquele que expressamente o legislador consagra quanto ao IRC e relativamente ao qual a Derrama é um imposto acessório.*

*Assumindo a Lei a existência de grupos de sociedades e criando um regime especial de tributação destes, tal terá necessariamente de vigorar em toda a linha, independentemente de poder vir a proporcionar resultados mais favoráveis aos Sujeitos Passivos assim identificados.*

*Destarte, considerando a legislação em vigor bem como a questão colocada pela Impugnante, sempre teremos de considerar que a mesma merece provimento, uma vez que a posição por si assumida encontra cabimento na aplicação das normas legais supra transcritas, devendo ser aplicada a taxa da Derrama a pagar, atendendo ao lucro tributável, do grupo de empresas onde a Impugnante assume a posição dominante, sujeito a IRC e não considerando o resultado de cada um das empresas que o integram.*

*Em consequência, deve o acto impugnado ser anulado, sendo necessariamente substituído por outro onde o imposto seja calculado em obediência à Lei”.*

Contra este entendimento se insurge a recorrente, alegando, em síntese:

“(…) O regime especial dos grupos que se projecta na ordem geral, tendo em consideração que o IRC é um imposto estadual, parece não fazer sentido na ordem local da autarquia a que a derrama respeita.

“(…) A doutrina vertida na douda peça decisória, que considera que o quid da derrama, quando seja aplicável o regime especial de tributação dos grupos das sociedades, é constituído pelo lucro tributável do grupo, representa, em última instância, um rude golpe àqueles princípios estruturantes da nova Lei das Finanças Locais, uma vez que sanciona um incompreensível desvio a um dos mais importantes objectivos que presidiram às alterações nela consignadas: evitar que a derrama deixasse de ser liquidada quando existissem prejuízos fiscais reportáveis de exercícios anteriores.

“(…) O quid da derrama, quando seja aplicável o regime especial de tributação dos grupos das sociedades, não é constituído pelo lucro tributável do grupo, pelo que, no âmbito do referido regime especial de tributação, deverá ser calculada e indicada individualmente por cada uma das sociedades do grupo na sua declaração.

“(…) Tal entendimento radica no facto de que nas declarações periódicas individuais apresentadas por cada sociedade, apesar de não existir um verdadeiro apuramento de colecta, se verificar o apuramento do lucro tributável, isto é, cada sociedade que compõe o grupo apura um lucro tributável na sua declaração individual.

“(…) Tendo presente que na interpretação da lei funciona a presunção de que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos mais adequados, entendemos, salvo o devido respeito por melhor opinião, que a interpretação sufragada pela Ilustre Julgadora não é aquela que melhor exterioriza o verdadeiro sentido e alcance do n.º 1 do art.º 14º da Lei n.º 2/2007, quanto ao apuramento da derrama no âmbito dos grupos de sociedades.(…)”

2. Em face do exposto, a questão a decidir no presente recurso consiste em saber se a derrama municipal relativa ao exercício de 2007, autoliquidada pela ora recorrida, uma sociedade sujeita ao Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades (RETGS), incide sobre o lucro tributável do grupo ou sobre o lucro tributável de cada uma das sociedades que o integram.

Assim recortada a questão verifica-se, tal como salientado pelo Ministério Público, no seu douto Parecer, que sobre a mesma existe jurisprudência reiterada e firme deste Supremo Tribunal, vazada, entre outros, nos acs. de 2/2/2011, proc. n.º 0909/10, de 22/6/2011, proc. n.º 0309/11 e de 2/5/2012, proc. n.º 0234/12, de 5/7/2012, proc. n.º 265, de 577/2012, proc. n.º 206, e de 9/1/2012, proc. n.º 1302.

Em todos eles se concluiu no sentido da autonomia da derrama em relação ao imposto de IRC e no sentido da ilegalidade das auto-liquidações em causa.

No entanto, seguindo em concreto o último Acórdão mencionado, pode aí ler-se:

“«não obstante a autonomização acima assinalada em relação à incidência, à colecta e à taxa do IRC, a derrama continua, todavia, a depender do regime do IRC em todos os outros campos que definem a sua relação jurídica tributária.

Com efeito, além de remeter expressamente para o IRC na definição da sua base de incidência e dos seus sujeitos passivos, o regime da derrama é omissivo quanto a regras próprias de determinação da matéria colectável, liquidação, pagamento, obrigações acessórias e garantias, para elencar apenas aquelas em que tradicionalmente se analisa a relação jurídica tributária.

Ora, como sustenta Manuel Anselmo Torres, a propósito da relevância dos prejuízos fiscais na matéria colectável da derrama, in *Fiscalidade* n.º 38, a fls. 159, a única via para integrar essas lacunas consiste em aplicar à derrama o regime previsto para o IRC.

Na verdade, como refere o autor citado, só o CIRC nos permite concluir, por exemplo, que a derrama deve ser objecto de autoliquidação e paga até ao fim do 5º mês seguinte ao fim do período de tributação.

*E o mesmo deverá, quanto a nós, suceder no caso de grupos de sociedades.*

*Prevendo o CIRC, nos seus artigos 69º a 71º, um regime especial de tributação dos grupos de sociedades, situação em que se encontra a impugnante, ora recorrida, e tendo esta optado, como a lei lhe facultava, pela aplicação desse regime para determinação da matéria colectável em relação a todas as sociedades do grupo, a determinação do lucro tributável, para efeitos de IRC, é apurada através da soma algébrica dos lucros tributáveis e dos prejuízos fiscais apurados nas declarações individuais das sociedades que pertencem ao grupo.*

*E, assim determinado o lucro tributável para efeito de IRC, está necessariamente encontrada a base de incidência da derrama.*

*Tal entendimento, sufragado na decisão recorrida, é o que melhor se harmoniza com os preceitos legais aplicáveis e em nada desvirtua os fins que a LFL pretende alcançar ou ofende qualquer norma ou princípio constitucional».*

E, mais adiante, o mencionado Acórdão acrescenta que “(...) a circunstância de os lucros individuais de cada empresa do grupo serem individualmente (por cada uma das sociedades) declarados: é que, como justamente aponta André Alpoim de Vasconcelos (*Apuramento da derrama no âmbito do regime especial de tributação dos grupos de sociedades*, Revista TOC n.º 106- Janeiro 2009, pp. 33 a 35) «os mesmos não têm efeitos de liquidação de imposto, mas tão-só efeitos declarativos e de controlo do lucro tributável agregado, apurado e comunicado pela sociedade dominante do grupo fiscal»”.

Também no Acórdão de 5/7/2012, proc. n.º 265/12, se sublinha a especificidade do regime do RETGS e o facto de o art. 14º da Lei n.º 2/2007, de 18 de Janeiro, antes de lhe ser acrescentado o n.º 8, não oferecer base para os argumentos invocados pela recorrente quanto à bondade da doutrina acolhida no Ofício-Circulado n.º 20.201.394, 34.

Neste sentido, ficou consignado no mencionado Acórdão que o “(...) o regime de RETGS assenta numa lógica de tributação agregada segundo a qual o grupo societário é tributado, para efeitos de IRC, pelo seu resultado agregado, como se de uma só entidade se tratasse. Não havendo regras específicas de apuramento da base de incidência da derrama, ao remeter-se para a base de incidência do IRC, tem que se aceitar necessariamente a base de incidência prevista para quem é tributado segundo o RETSG, sob pena de se criar uma excepção não prevista na lei à lógica da tributação agregada em que assenta esse regime.

O argumento segundo o qual as sociedades que compõem o grupo apresentam *declarações individuais*, as quais deveriam servir de base de incidência da derrama, não tem qualquer apoio na letra do n.º 1 do artigo 14º, porque os lucros individuais constantes dessas declarações não têm efeitos de liquidação do imposto, apenas servem para efeitos de controle do lucro tributável consolidado que foi apurado e comunicada pela sociedade dominante do grupo fiscal.

É que a opção pelo RETGS traduz-se precisamente na determinação do lucro tributável do grupo com base na soma algébrica dos lucros e prejuízos fiscais apurados na declaração periódica de cada uma das sociedades que o integram, opção esta que se funda no *princípio da capacidade contributiva*, ao fazer prevalecer a capacidade do grupo sobre a capacidade contributiva individual das empresas que o integram. Ora, se a base de incidência da derrama tivesse por referência o lucro de cada uma das sociedades que o integram, seria atingido o princípio da capacidade contributiva do grupo, um dos fundamentos do RETGS”.

E, quanto ao carácter inovador do n.º 8 do artº 14º da Lei das Finanças Locais, refere o mencionado Acórdão que “A norma do n.º 8 do artigo 14º, introduzida pela lei do orçamento de Estado para 2012, não se pode aplicar ao caso dos autos porque, pela interpretação que se acaba de fazer, não é uma norma interpretativa que se possa integrar no sentido e âmbito do n.º 1 do mesmo artigo. A natureza inovadora da norma já foi objecto de jurisprudência no recente acórdão de 2/5/2102, acima referido, onde se, se a lei fosse interpretativa «por certo o legislador não deixaria de o fazer constar do respectivo texto, dizendo que se tratava de uma norma interpretativa. Mas não o fez, nem se surpreende no texto da Lei do Orçamento de 2012 ou no referido n.º 8º do art. 14º da Lei das Finanças Locais qualquer referência ao carácter interpretativo da norma ou a qualquer controvérsia gerada pela solução de direito anterior. Trata-se certamente de opção legislativa diversa, quiçá motivada pela necessidade de arrecadar receitas imposta pela conjuntura económica, dado que a interpretação possível da norma na sua redacção anterior, acolhida pela jurisprudência unânime deste Supremo Tribunal Administrativo, tinha como consequência uma poupança fiscal significativa para os grupos de sociedades em que co-existissem sociedades com lucro tributável e sociedades com prejuízo fiscal»”.

Sendo uma norma inovadora, que afronta a lógica do RETGS, a alteração que introduz apenas vigora de 2012 em diante, pelo que o caso dos autos deve ser julgado em função do sentido que vinha sendo dado à norma do n.º 1 do artigo 14º da Lei das Finanças Locais de 2007, o que conduz à improcedência do recurso”.

**3.** Aplicando o exposto ao caso em apreço, não havendo razões para nos afastarmos da jurisprudência que vem sendo seguida por este Supremo Tribunal, julgamos que é de manter o entendimento

até agora sufragado, no sentido de que nos casos em que esteja em causa a aplicação do RTGS, a base de incidência da derrama para os efeitos do n.º 1 do art. 14º da Lei n.º 2/2007, de 15/1 (na redacção em vigor à data dos factos), será o lucro resultante da soma de lucros tributáveis e prejuízos fiscais individuais (resultado agregado), uma vez que apenas este se encontra sujeito a IRC (art. 64º, n.º 1, do CIRC).

E, assim sendo, fica prejudicado, tal como se decidiu em primeira instância, o conhecimento da questão de inconstitucionalidade formulada pela recorrida no ponto (06) das Contra-alegações.

Assim sendo, por não enfermar do erro de julgamento que lhe é imputado pela recorrente nem violar as disposições legais invocadas, deve ser confirmada a sentença recorrida que assim decidiu, im procedendo, portanto, as Conclusões do recurso.

### III- DECISÃO

Termos em que os Juízes Conselheiros da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, negar provimento ao recurso, confirmando a sentença recorrida.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 13 de Março de 2013. — *Fernanda Maçãs* (relatora) — *Casimiro Gonçalves* — *Francisco Rothes*.

## Acórdão de 13 de Março de 2013.

### Assunto:

*Despacho que julga deserto recurso. Nulidades de decisão. Nulidade processual.*

### Sumário:

- I — As nulidades da sentença previstas no n.º 1 do artigo 668.º do CPC são igualmente aplicáveis a quaisquer outras decisões judiciais por força do estipulado no n.º 3 do seu artigo 666.º (subsidiariamente aplicáveis no domínio tributário, ex vi do disposto no artigo 2.º, alínea e) do CPPT).*
- II — Só a absoluta falta de fundamentação, e não também a fundamentação medíocre, constitui causa de nulidade da sentença.*
- III — Não se verifica nulidade por omissão de pronúncia se o juiz «a quo», bem ou mal, considerou que não podia apreciar a questão que lhe foi colocada em requerimento autónomo em virtude do esgotamento do seu poder jurisdicional (artigo 666.º, n.º 1 e 3 do CPC) uma vez proferido despacho a julgar deserto o recurso.*
- IV — Não sendo interposto em prazo recurso do despacho que julgou deserto o recurso interposto da sentença, este adquire força de caso julgado formal (artigo 672.º do CPC).*
- V — Constitui nulidade processual secundária, dependente de arguição pelo interessado, a prolação de despacho a julgar deserto o recurso antes de esgotado o prazo dentro do qual é ainda possível a prática do acto mediante o pagamento de multa, ou sua dispensa, nos termos do n.ºs 5 e 8 do artigo 145.º do CPC.*

Processo n.º 210/13-30.

Recorrente: A.....

Recorrida: Autoridade Tributária e Aduaneira.

Relatora: Ex.<sup>ma</sup> Sr.<sup>a</sup> Cons.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Isabel Marques da Silva.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- Relatório -

1 – A....., com os sinais dos autos, recorre para este Supremo Tribunal do despacho proferido pela Meritíssima Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel em 21 de Dezembro de 2012 (a fls. 233 e 234 dos autos) que lhe indeferiu o requerimento de fls. 221 dos autos em que solicitava que lhe fosse admitido o recurso (da sentença proferida pelo TAF de Penafiel em 25/10/2012 – a fls. 180 a 191 dos atos), com dispensa do pagamento da multa.

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

*1º Entende o tribunal da 1ª instância que se encontra esgotado o seu poder jurisdicional – cf. resulta do disposto no art. 666.º, n.º 1 do C.P.C., e por isso, indeferiu o requerido pela ora recorrente, sem necessidade de maior fundamentação.*

*2º Com o devido respeito e salvo melhor entendimento, discordamos do despacho, uma vez que, além do art. 666º do CPC ter mais dois normativos os seus números 1 e 2, se nos termos do n.º 1 deste art. 666º do C.P.C., proferida a sentença, fica imediatamente esgotado o poder jurisdicional do juiz quanto à matéria em causa, já não se pode dizer o mesmo quanto à admissibilidade ou não admissibilidade dos recursos dela interpostos, pois estes despachos judiciais são só possíveis depois de proferida a sentença, quando há recurso, como no presente caso concreto, nunca o são ou podem ser antes da prolação da sentença.*

*3º Depois, o n.º 2 do artigo 660.º do C.P.C., diz-nos também que:*

*“2 – O Juiz deve resolver todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação (...) – sic – “*

*4º O que a recorrente submeteu à apreciação da Meritíssima Juíza do Tribunal de 1.ª instância, foi a aplicação do disposto no n.º 5 e no n.º 8 do art. 145º do C.P.C., que terá de ser determinada por despacho do Meritíssimo Juiz.*

*5.º A Meritíssima Juíza do tribunal de 1.º instância, ao não se pronunciar pela questão nova que a recorrente colocou à sua apreciação, violou os normativos atrás referidos e ainda o disposto no n.º 1 do art. 158.º (Dever de fundamentar a decisão) também do CPC.*

*Nestes termos e nos melhores de direito, e sempre com o douto e superior suprimento de V.ªs Ex.ªs, deve o presente recurso ser considerado provado e procedente e a Meritíssima Juíza de 1.ª instância se pronunciar fundamentadamente sobre a questão nova que a recorrente lhe submeteu à sua apreciação em cumprimento da lei, com as consequências legais, como acto de inteira e sã justiça.*

*2 – Não foram apresentadas contra-alegações.*

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

*(...)*

*A nosso ver o recurso não merece provimento.*

*A recorrente interpôs recurso jurisdicional da sentença proferida a fls. 180/191, desacompanhado de alegações (fls. 204).*

*Por despacho de fls. 206, por falta de alegações foi o recurso interposto julgado deserto.*

*Apesar de devidamente notificada dessa decisão a reclamante não interpôs recurso, pelo que transitou em julgado.*

*Através do requerimento de fls. 221 vem a recorrente dizer que o lapso da mandatária traduzido em não juntar as alegações, juntamente com o requerimento de interposição do recurso, «está coberto por aplicação, pelos artigos 265.º a 266.º do Código de Processo Civil», e, por isso solicitou a admissão do recurso com dispensa do pagamento da multa, nos termos do artigo 145.º/8 do CPC.*

*Ora, nos termos do disposto no artigo 666.º/1/3, proferido despacho a determinar a deserção do recurso por falta de atempada junção das alegações fica, imediatamente, esgotado o poder jurisdicional do juiz quanto à questão decidida.*

*É certo que, nos termos do estatuído no n.º 2 do artigo 666.º pode, porém, o juiz rectificar erros materiais, suprir nulidades, esclarecer dúvidas existentes no despacho e reformá-lo nos termos dos artigos seguintes.*

*Sucedem que a recorrente nada disso requereu em tempo ou fora de tempo.*

*Portanto, parece certo que se mostra esgotado o poder jurisdicional do juiz de 1.ª instância para apreciar a questão que a recorrente lhe colocou.*

*Por outro lado, quando a recorrente dá entrada ao requerimento de fls. 221 (em 30 de Novembro de 2012, conforme decorre de fls. 220) já havia transitado a decisão que julgou deserto o recurso, pelo que existe caso julgado formal sobre tal questão (artigo 672.º do CPC).*

*Quanto à alegada violação do disposto no artigo 158.º do CPC (falta de fundamentação da decisão recorrida), parece-nos que a mesma não ocorre.*

*De facto, a decisão recorrida, expressamente, refere que a decisão que julgou deserta a instância de recurso transitou em julgado e que se mostra esgotado o poder jurisdicional do juiz para ordenar o que lhe foi pedido, a saber, admissão do recurso, com dispensa do pagamento da multa nos termos do artigo 145.º/8 do CPC.*

*Por força do estatuído no artigo 660.º/2 do CPC, a questão da apreciação dos requisitos da eventual dispensa da multa mostra-se, claramente, prejudicada, pelo que a decisão sindicada não sofre do vício de falta de fundamentação.*

*Termos em que deve negar-se provimento ao recurso, mantendo-se o despacho recorrido na ordem jurídica.*

*Com dispensa dos vistos legais, dada a natureza urgente do processo, vêm os autos à conferência.*

- Fundamentação -

4 – Questão a decidir

É de saber se o despacho recorrido sofre dos vícios de omissão de pronúncia e de falta de fundamentação bem como de erro de julgamento, ao ter indeferido o requerimento em que lhe era solicitado que admitisse o recurso com dispensa de pagamento de multa processual.

## **5 – Apreciando**

### **5.1 Do despacho recorrido**

É do seguinte teor o despacho recorrido (fls. 233 e 234 dos autos):

«Fls. 221: A....., reclamante nos presentes autos, notificada do despacho que indeferiu a admissão das alegações de recurso, vem expor e requerer o seguinte:

Embora na nossa opinião, o lapso da ora mandatária, esteja coberto por aplicação analógica, pelos artigos 265.º e 266.º, do Código de Processo Civil (CPC) e, por isso, tem fundamento legal, vem requerer, uma vez que, as alegações de recurso foram apresentadas no 2.º dia subsequente ao termo do prazo, se digne ordenar a sua admissão.

Mais requer, nos termos do art. 145.º, n.º 8 do CPC, a dispensa do pagamento da multa, porquanto a reclamante vive com muitas dificuldades económicas, razão pela qual teve necessidade de pedir apoio judiciário para efeitos de dispensa de taxa de justiça e demais encargos com o processo, que lhe foi deferido.

Face ao exposto, requer seja ordenada a admissão do recurso, com dispensa de pagamento da multa, nos termos do art. 145.º, n.º 8, do CPC.

Foram os autos com vista ao Digno Magistrado do Ministério Público que emitiu parecer a fls. 230 a 231, pugnando pelo indeferimento do requerido.

Cumprir apreciar:

Resulta da análise dos autos que, o recurso da sentença proferida nos mesmos, foi julgado deserto pelo despacho de fls. 206.

A reclamante, vem agora, requerer a dispensa do pagamento da multa devida pela interposição do recurso fora do prazo.

Do referido despacho não foi interposto recurso.

Através do despacho de fls. 217 confirmou-se o teor do despacho de fls. 206.

Encontra-se, deste modo, esgotado o poder jurisdicional – cf. resulta do disposto no art. 666.º, n.º 1, do CPC.

Assim, indefere-se o requerido, sem necessidade de maior fundamentação.

Notifique.»

Imputa a recorrente ao despacho recorrido os vícios de omissão de pronúncia sobre *questão nova que a recorrente colocou à sua apreciação – in casu* a aplicação do disposto no artigo 145.º n.ºs 5 e 8 do CPC - bem como a violação do *disposto no n.º 1 do art. 158º (Dever de fundamentar a decisão)* do mesmo Código.

Quer a omissão de pronúncia (artigo 668.º, n.º 1, alínea b), 1.ª parte, do Código de Processo Civil - CPC), quer a falta de fundamentação (artigo 668.º, n.º 1, alínea b) do CPC), constituem causas de nulidade da sentença, igualmente aplicáveis a quaisquer outras decisões judiciais por força do estipulado no n.º 3 do seu artigo 666º (subsidiariamente aplicáveis no domínio tributário, *ex vi* do disposto no artigo 2.º, alínea e) do CPPT).

Ora, ao contrário do alegado, nenhuma das arguidas nulidades se verifica, contudo.

No que respeita à alegada falta de fundamentação, embora de forma muito seca e sucinta encontra-se no despacho recorrido a explicitação das razões pelas quais se indeferiu o requerido, a saber: (1) o facto de não ter sido interposto recurso do despacho de fls. 206, que julgou deserto o recurso, ou seja, o facto de este despacho ter transitado em julgado; (2) e mostrar-se esgotado o poder jurisdicional (art. 661.º, n.º 1) com a prolação daquela decisão (de julgar deserto o recurso), pelo que nada mais poderia o juiz decidir, designadamente o requerido.

Como é sabido, constitui jurisprudência reiterada e constante deste Supremo Tribunal (cfr., entre muitos outros os Acórdãos de 12 de Julho de 2000, rec. n.º 25.056; de 21 de Janeiro de 2003, rec. n.º 633/02; de 14 de Julho de 2008, rec. n.º 510/08 e de 2 de Dezembro de 2008, rec. n.º 540/08), que apenas a “absoluta” falta de fundamentação, e não também a fundamentação mediocre, são geradoras de nulidade da decisão, sendo que a fundamentação do despacho recorrido cumpre o mínimo exigível nesta matéria, pois permite desvendar as razões pelas quais foi indeferido o requerido, razão pela qual não se mostra ferido de nulidade.

E igualmente não foi cometida omissão de pronúncia, pois tendo sido entendido estar esgotado o poder jurisdicional do juiz com a prolação da decisão que julgou deserto o recurso, nada mais podia este apreciar, em razão exactamente do esgotamento do seu poder jurisdicional.

Se tal não se confirmar, terá sido cometido erro de julgamento, pois que o conhecimento da questão não estava, afinal, prejudicada (art. 660.º, n.º 2 do CPC), mas não sofre o despacho de omissão de pronúncia.

Impedem, pois, as alegações de nulidade do despacho recorrido.

Inverificadas as nulidades assacadas ao despacho recorrido, importa agora verificar se o despacho recorrido enferma de erro de julgamento, ao ter indeferido o requerido com a fundamentação que exteriorizou - não ter sido interposto recurso do despacho que julgou deserto o recurso e mostrar-se esgotado o poder jurisdicional quanto à admissibilidade do recurso com a prolação daquela decisão.

Os autos permitem apurar que no dia 8 de Novembro de 2012 a recorrente interpôs recurso jurisdicional da sentença proferida a fls. 180/191 sem juntar desde logo as necessárias alegações.

Logo no dia 12 de Novembro, a juíza “a quo” proferiu despacho a julgar deserto o recurso (cfr. despacho de fls. 206), despacho este que foi notificado às partes no próprio dia (cfr. fls. 207 e 208), sendo que no dia seguinte (13 de Novembro) deram entrada no Tribunal, via correio electrónico, as alegações em falta e um requerimento em que se solicitava que fosse reconsiderado o despacho que julgou deserto o recurso (cfr. fls. 209 a 215 dos autos).

Tal requerimento foi objecto do despacho de fls. 217, datado de 16/11, indeferindo o requerido **por falta de fundamento legal**, despacho este notificado às partes em 20 de Novembro (fls. 218 e 219).

No dia 30 de Novembro, a recorrente apresenta novo requerimento (de fls. 221) requerendo a admissão do recurso com dispensa do pagamento da multa, nos termos do artigo 145.º, n.º 8 do CPC, porquanto **as alegações de recurso foram apresentadas no 2º dia subsequente ao termo do prazo e a oponente vive com muitas dificuldades económicas**, sendo este o requerimento objecto do despacho ora recorrido.

Que dizer?

Que mal se compreende que a recorrente não tenha desde logo interposto recurso do despacho de que deveria ter recorrido - aquele que julgou deserto o recurso, ou seja, o despacho de fls. 206 -, antes procurando persuadir a juíza “a quo” a revogar uma decisão já tomada e que não podia revogar, pois que uma vez proferido o despacho esgotou-se o poder jurisdicional do juiz quanto à matéria da causa (cfr. o n.º 1 e 3 do artigo 666.º do CPC) - no caso a admissão do recurso -, não tendo sido arguida a necessidade de rectificação de erros materiais, a supressão de nulidades, o esclarecimento de dúvidas ou a sua reforma quanto a custas e multa (caso em que é lícito ao juiz intervir - cfr. o n.º 2 do artigo 666.º do CPC).

Ora, não tendo a recorrente interposto recurso daquela decisão, veio esta a transitar em julgado, esgotado o prazo de que dispunha para dela recorrer, tendo-se sobre ele formado **caso julgado formal** (artigo 672.º do CPC), ou seja adquiriu este despacho **força obrigatória dentro do processo**.

E isto, não obstante a ilegalidade de que padece por ter sido proferido intempestivamente - no caso, antes de tempo, pois que não considerou a faculdade prevista na lei de o acto poder ser praticado **dentro dos três dias subsequentes ao termo do prazo** mediante pagamento de multa (cfr. o n.º 5 do artigo 145.º, do CPC) ou sua dispensa (cfr. o n.º 8 do artigo 145.º do CPC).

Tal ilegalidade traduz-se, porém, em **nulidade** processual **secundária**, que não é de conhecimento oficioso (cfr. o artigo 202.º do CPC, **a contrario**), pelo que teria de ser arguida pela interessada (cfr. o artigo 203.º do CPC), e não o foi.

Lamentavelmente, mas devido a inépcia sua, comprometeu, assim, irremediavelmente a possibilidade de ver reapreciada a decisão jurisdicional que confirmou o indeferimento do seu pedido de dispensa de prestação de garantia.

Pelo exposto, tem de concluir-se que o recurso não merece provimento.

- Decisão -

6 - Termos em que, face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso, confirmando o despacho recorrido.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 13 de Março de 2013. — *Isabel Marques da Silva* (relatora) — *Lino Ribeiro* — *Dulce Neto*.

## Acórdão de 13 de março de 2013.

### Assunto:

*Pedido de dispensa de garantia. Dispensa de audição prévia antes da decisão.*

### Sumário:

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

Processo n.º 288/13-30.

Recorrente: A....., L.<sup>da</sup>

Recorrido: Instituto da Vinha e do Vinho, IP.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Valente Torráo.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

I. A....., L.<sup>da</sup>, com os demais sinais nos autos, veio recorrer da decisão do Mm.º Juiz do TAF de Viseu que julgou totalmente improcedente a sua reclamação deduzida contra decisão do órgão de execução fiscal que lhe indeferiu o pedido de dispensa de garantia, apresentando, para o efeito, alegações nas quais conclui:

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

B) A sentença recorrida (acolhendo e transcrevendo o teor do Acórdão deste STA de 26.09.2012) acompanha a corrente que qualifica o ato de indeferimento do pedido de dispensa de prestação de garantia como um ato de natureza administrativa - cfr., em particular, páginas 31 e 33 da sentença aqui posta em crise.

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

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

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

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

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

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

I). Ao contrário do que se verifica na situação dos autos, a urgência da decisão deverá ser justificada e fundamentada por referência à situação material existente, devendo resultar objetivamente do ato e das suas circunstâncias (cf., neste sentido, Ac. STA de 28-05-2002, proc. 048378, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), não já por referência à situação procedimental de cumprimento de determinado prazo estipulado para a conclusão do procedimento, que vem a ser, afinal, a justificação em que se escuda o

Tribunal a quo (acolhendo o teor do mencionado Acórdão deste Venerando STA) para considerar que este regime da dispensa de audiência prévia nas decisões urgentes dos procedimentos administrativos deverá ser aplicado ao pedido de dispensa de prestação de garantia em causa nos autos.

J). Por outro lado, não poderá igualmente colher o entendimento de que o próprio requerimento em que o interessado expõe a sua pretensão, indicando as razões que a justificam e juntando os respetivos elementos de prova documental, acabe por desempenhar a função de audiência prévia do contribuinte ou por precluir a necessidade de realização da mesma, no sentido de atenuar «a hipótese de ser surpreendido ou confrontado pela AT com elementos que desconheça» - cfr. Ac. STA de 26.9.2012, reproduzido na página 32 da sentença recorrida.

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

L). Por outro lado, apesar de o pedido de dispensa de prestação de garantia dever ser instruído, nos termos legais, com a prova documental necessária (cfr. artigo 170º, n.º 3, do CPPT), é certo que com esta referência a «prova documental necessária», o legislador não está a excluir outros meios de prova admitidos em Direito, o que redundaria numa restrição materialmente inconstitucional, nas situações em que esses outros meios de prova se mostram imprescindíveis para a demonstração do direito invocado pelo contribuinte no seu pedido de dispensa.

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

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

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

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

Q). No caso concreto dos autos, a necessidade, razoabilidade e utilidade da realização da audiência prévia é manifesta:

Por um lado, o fundamento apontado, no despacho do OEF que dá causa aos autos, para indeferir o pedido de dispensa de prestação de garantia em causa foi a «falta de produção de prova». Ora, em sede de audiência prévia, poderia a A..... ter obviado, mediante a junção dos elementos de prova que a Administração reputava por necessários, a essa decisão tomada com fundamentos meramente formais, que em nada contribui para a realização, administrativa, da justiça e que se revela não adequada e não proporcional.

Por outro lado, ainda no caso concreto, o argumento que se funda no curto prazo de 10 dias do procedimento para afastar a necessidade ou possibilidade legal de audiência prévia a esse indeferimento, é particularmente inexpressivo, pois que o pedido de dispensa de prestação de garantia foi apresentado pela A..... em 14 de outubro de 2011 (cf. ponto n.º 4 da matéria de facto dada como provada) e Veio a ser decidido, apenas, por ofício de 5 de janeiro de 2012, volvidos quase 3 meses da respetiva apresentação (cf. ponto n.º 7 dos factos provados).

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

S). Não se aceitando embora (conforme supra se fez notar) que o prazo estipulado na lei para a apreciação do pedido de dispensa justifique o afastamento do direito de audiência prévia do contribuinte,



não poderia, de qualquer modo, em face dos elementos de facto dos autos, ter sido decidido que não haveria lugar à audição prévia da A..... devido à urgência do procedimento, uma vez que o procedimento em causa demorou quase 3 meses a ser decidido!

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

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

**II.** Em contra-alegações veio o recorrido concluir:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

J). No mesmo sentido do Acórdão citado, vejam-se os Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 20 de junho de 2012, proferido no processo n.º 625/12, 9 de maio de 2012, proferido no processo n.º 446/12, de 23 de maio de 2012, proferido no processo n.º 489/12 e de 26 de setembro de 2012, proferido no processo n.º 708/12.

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

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

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

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

O). Em todos esses casos - mesmo naqueles em que o chefe de finanças entendeu ouvir a Recorrente de tomar a decisão final, note-se - os pedidos de dispensa foram instruídos com a mesma prova

e indeferidos com base na não demonstração dos pressupostos de que depende essa mesma dispensa, tendo a validade material dos atos de indeferimento sido confirmada pelo TAF de Viseu em primeira instância e pelo TCA Norte em segunda instância.

P). A título de exemplo entre muitos outros possíveis - a Recorrente é executada em dezenas de processos com o mesmo objeto, apresentando pedidos, vejam-se os processos de reclamação judicial n.os 534/10.9BEVIS, 157/11.5BEVIS, 405/10.9BEVIS e 502/10.0BEVIS, no âmbito dos quais o TAF de Viseu e o TCA Norte, confirmaram a validade material dos atos de indeferimento dos pedidos de dispensa de prestação de garantia apresentados pela ora Recorrente junto do Serviço de Finanças de Tondela.

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

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

Termos em que a sentença recorrida não merece qualquer censura, devendo ser mantida no que respeita ao indeferimento da pretensão da Recorrente em ver dispensada a prestação de garantia para suspensão do processo de execução fiscal em que é executada, com as devidas consequências legais.

Só nestes termos será respeitado o DIREITO e feita JUSTIÇA!

III. O MºPº emitiu o parecer que consta de fls. 803/805, no qual defende a improcedência do recurso.

IV. Com interesse para a decisão foram dados como provados em 1ª instância os factos constantes de fls. 711/731 que aqui se dão por integralmente reproduzidos.

V. Cumpre agora decidir.

A única questão a conhecer nos autos, de acordo com as conclusões das alegações da recorrente, é a de saber se o indeferimento do seu pedido de dispensa de prestação de garantia deveria ou não ter sido precedido da audiência prévia da recorrente.

V.1. Esta questão foi objeto de variados acórdãos deste STA, tendo por acórdão de 26.09.2012, proferido no Processo n.º 708/12 em julgamento ampliado de recurso sido fixado o seguinte entendimento:

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

Para assim decidir, este Supremo Tribunal louvou-se na seguinte argumentação:

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

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

atos poderão ser definidos como atos materialmente administrativos em matéria tributária e não como meros atos de trâmite, uma vez que não se confinam nos estreitos limites da ordenação intraprocessual ou de mera regulamentação processual, antes projetam externamente efeitos jurídicos numa situação individual e concreta (cfr. art. 120º do CPA, e na jurisprudência, os acs. deste STA, de 14/12/2011, rec. n.º 1072/11, de 2/2/2011, rec. n.º 8/11).

E, a nosso ver, é de aceitar esta posição, pois que, confrontada a natureza dos atos que estão compreendidos nas hipóteses normativas acima transcritas, nomeadamente o pedido de dispensa de garantia previsto nos arts. 170º do Código de Procedimento e Processo Tributário e 52º n.º 4 da Lei Geral Tributária com a formulação habitualmente usada para atribuição à administração de poderes discricionários ou em cujo exercício é admissível uma margem de livre apreciação, é inquestionável que tais atos haverão de ser qualificados como verdadeiros atos administrativos em matéria tributária e não como meros atos de trâmite. *(Neste sentido parece apontar, igualmente, Casalta Nabais, quando refere que, nos termos do art. 151º do CPPT, cabe aos Tribunais Tributários «decidir os embargos, a oposição, incluindo quando incida sobre os pressupostos da responsabilidade subsidiária, a graduação e verificação dos créditos, a anulação da venda e as reclamações dos atos materialmente administrativos praticados pelos órgãos da administração tributária em sede da execução fiscal» (ob. cit. p. 253, bem como pp. 340/341).*

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

3.3. Todavia e não obstante esta conclusão, a mais recente jurisprudência desta Secção de Contencioso Tributário do STA tem também vindo a acentuar, de forma dominante, que não há lugar, neste caso, ao exercício do direito de audiência previamente à decisão do pedido de prestação de garantia, porque a isso obsta a natureza urgente que o legislador atribuiu ao respetivo procedimento – n.º 4 do art. 170º do CPPT (cfr. os citados acs. de 20/6/2012, rec. n.º 625/12, de 9/5/2012, rec. n.º 446/12, de 23/5/2012, rec. n.º 489/12 e de 23/2/2102, rec. n.º 59/12). *(O ora relator subscreveu, aliás, o acórdão de 23/5/2012, no recurso n.º 489/12, apondo declaração de voto no sentido de revisão da primitiva posição sufragada no anterior acórdão de 14/12/11, rec. n.º 1072/11 (que é referenciado pelo recorrente para apoiar a sua alegação – cfr. Conclusões XXI a XXIX) quanto à aplicação do regime do art. 103º do CPA, ou seja, no sentido de que, face à urgência objetiva de prolação da respetiva decisão, revelada pelo art. 170º do CPPT, deve apelar-se ao regime contido no CPA, cujo art. 103º, n.º 1, estabelece que não há lugar a audiência dos interessados «quando a decisão seja urgente», por força da aplicação subsidiária desta norma em conformidade com o disposto no art. 2º, alínea c), da LGT.)*

E, na verdade, a natureza urgente que o legislador atribuiu ao procedimento previsto no art. 170º do CPPT é de configurar como circunstância que, pela sua excecionalidade e pela incompatibilidade com a duração mínima da audiência de interessados, justifica a preterição daquela formalidade, de acordo com o disposto na alínea a) do n.º 1 do art. 103º do CPA (aplicável por força da alínea c) do art. 2º da LGT), sendo que tal situação de urgência (determinante da não audiência dos interessados) ocorre quando haja de se prosseguir determinada finalidade pública em que o fator tempo se apresente como elemento determinante e constitutivo e seja impossível ou, pelo menos, muito difícil, cumpri-la através da observância dos procedimentos normais.

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

*No caso vertente, o curtíssimo prazo concedido à administração tributária para a decisão do pedido, conjugado com a obrigatoriedade de o executado apresentar imediatamente toda a prova no requerimento onde formula a sua pretensão, denuncia objetivamente o caráter urgente deste procedimento tributário, onde o tempo constitui um elemento determinante na finalidade pública que se visa prosseguir, de obviar ao sumiço de bens que possam garantir o pagamento integral da dívida exequenda, assim se justificando a não observância da formalidade prescrita no artigo 60º da LGT,*

ao abrigo do disposto na alínea a), do n.º 1, do artigo 103º do CPA, face à aplicação subsidiária das normas do CPA ao procedimento tributário» (citado ac. de 23/2/2012, rec. n.º 59/12).

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

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

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

E cabendo ao executado carrear para o procedimento todos os elementos, incluindo provas e demais informações, necessários ao êxito da sua pretensão [incluindo os necessários à demonstração do prejuízo irreparável, concretizando-o e indicando *«as razões que o levam a crer que existe uma séria probabilidade de ele poder vir a ocorrer se ele não for dispensado da prestação de garantia»* (Cfr. Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e comentado, Vol. III, 6ª ed., Áreas Editora, 2011, anotação 4 a) ao art. 170º, p. 232). No mesmo sentido cfr. o citado ac. desta Secção do STA, de 23/2/2012, proc. n.º 59/2012.)] ele mesmo contribui para a definição do objeto do procedimento, atenuando a hipótese de ser surpreendido ou confrontado pela AT com elementos que desconheça, o que também acentua o sentido da diminuição da relevância deste direito nestes casos de decisão sobre a dispensa de prestação de garantia.

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

3.5. Em suma, independentemente do entendimento que se subscreva relativamente à natureza jurídica do ato aqui em causa (indeferimento do pedido de isenção de garantia) – ato materialmente administrativo praticado no processo de execução fiscal ou ato predominantemente processual, é de concluir que não há, neste caso, lugar a exercício do direito de audiência (art. 60º da LGT) falecendo, pois, a argumentação do recorrente e sendo de confirmar, com a presente fundamentação, a sentença recorrida, na parte em que assim decidiu”.

**V.2.** Não existem agora razões, até porque nenhuma mudança legislativa ocorreu que a tal conduza, para alterar o entendimento fixado no acórdão transcrito que responde a todas as questões suscitadas pela recorrente nas conclusões das suas alegações.

Apenas nos permitimos acrescentar o seguinte relativamente ao afirmado pela recorrente no sentido de que, conhecendo a posição da administração tributária, poderia depois apresentar a prova (testemunhal) em sede de audiência prévia (conclusão da alínea O)).

Conforme resulta do artº 170º, n.º 3 do CPPT o pedido de dispensa de garantia deve ser resolvido no prazo de 10 dias após a sua apresentação, sendo por isso que o n.º 2 determina que o pedido deve ser instruído com a prova documental necessária. Quer isto dizer que ao pedido se segue a decisão, até porque, em geral, e no caso das sociedades, a insuficiência económica se demonstra por documentos.

De todo o modo, ainda que se entenda que também é admissível prova de outra natureza (testemunhal, por exemplo), essa prova terá também de ser logo indicada no pedido.

Assim, ao contrário do afirmado pela recorrente, esta não poderia indicar prova testemunhal na sequência da audição prévia, se a ela houvesse lugar.

Sendo assim, e sem necessidade de mais considerações, o recurso tem de improceder.

VI. Nestes termos e pelo exposto, nega-se provimento ao recurso, confirmando-se a decisão recorrida.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 13 de março de 2013. — *Valente Torrão* (relator) — *Ascensão Lopes* — *Pedro Delgado*.

## Acórdão de 13 de Março de 2013.

### Assunto:

*Reclamação de órgão de execução fiscal. Prejuízo irreparável. Subida imediata. Direito à tutela judicial efectiva.*

### Sumário:

- I — *A subida imediata da reclamação nas situações previstas no n.º 3 do artigo 278.º, do CPPT tem por fundamento a existência: (i) de um acto lesivo de posições jurídicas processuais do executado; (ii) cuja legalidade pode causar prejuízos irreparáveis; (iii) a invocação do facto ou factos de que deriva o prejuízo irreparável.*
- II — *Para além das situações elencadas no n.º 3 do artigo 278.º do CPPT, deve assegurar-se a subida imediata das reclamações, mesmo que a subida diferida não provoque uma lesão irreparável, sempre que, sem a subida imediata, elas percam toda a utilidade, situação que conduziria à impossibilidade prática de impugnação de actos lesivos praticados pela Administração, com violação do preceituado nos artigos 20.º, n.º 1, 3 e 268.º, n.º 4, da CRP.*
- III — *Num contexto em que se discute o valor da garantia a prestar e se o processo fiscal deve ou não prosseguir, admitindo-se que possa até estar suspenso, a continuação da execução, relegando a sua apreciação para “depois de realizada a penhora e a venda”, permite prognosticar que em caso de deferimento da reclamação a mesma perderá toda a sua utilidade, o seu efeito prático, com o conseqüente prejuízo irreparável.*

Processo n.º 325/13-30.

Recorrente: A.....

Recorrido: Fazenda Pública.

Relatora: Ex.<sup>ma</sup> Sr.<sup>a</sup> Cons.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Fernanda Maçãs.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

### I-RELATÓRIO

1. A....., identificada nos autos, apresentou reclamação, no Tribunal Tributário de Lisboa, do despacho de 19/07/2012 do Chefe de Finanças de Lisboa 7, que determinou a prestação de garantia no valor de € 2.260.896,78, para suspensão da execução fiscal a correr termos naquele serviço de finanças, sob o n.º. 3239200701032089.

1.1. Naquele Tribunal ficou decidido que só seria de conhecer da reclamação quando, depois de realizada a penhora e a venda, o processo lhe fosse remetido a final, pois só nesse caso, o processo assumiria a natureza de urgente.

2. Não se conformando com a sentença, a então reclamante veio interpor recurso para este STA, formulando as seguintes Conclusões das suas Alegações:

“1.ª *Vem o presente recurso interposto da Sentença do Tribunal Tributário de Lisboa de 21 de Dezembro de 2012, proferida nos autos do proc.º n.º 2780/12.IBELRS, a qual julgou ser de rejeitar a reclamação deduzida pela ora Recorrente, A....., com o fundamento de que não se verificam os pressupostos de subida e conhecimentos imediatos da reclamação deduzida, “abstendo-se de conhecer do mérito da mesma”.*

2.ª *O recurso deverá tramitar com processo urgente — artigos 278.º, n.º 5 do CPPT e 36.º, n.º 2 e 147.º do CPTA —, subir nos próprios autos - artigos 97.º, n.º 1, alínea n) e 278.º, n.º 1 do CPPT —,*

imediatamente — artigos 691.º, n.º 2, alínea m) do CPC — e com efeito suspensivo — artigos 692.º, n.º 4 do CPC e 286º, n.º 2, in fine, do CPPT.

3.ª Sem fixar qualquer factualidade dada como assente naquela Sentença, julgou o Tribunal a quo que “a presente reclamação carece manifestamente de carácter urgente uma vez que não vem alegado e demonstrado qualquer prejuízo irreparável com a prática do acto reclamado”.

4.ª Acrescentou o Tribunal a quo, certamente por lapso, “não se estar perante qualquer das situações previstas nas diversas alíneas do artigo 278.º, n.º 3 do C.P.P.T.” votando o conhecimento da reclamação, sem mais, para ulterior momento, após “realizada a penhora e a venda”.

5.ª Ora, não podem restar dúvidas de que a determinação de prestação de garantia superior à devida, tal como expressamente invocada pela ora recorrente, é precisamente um dos fundamentos de prejuízo irreparável de que a própria lei faz depender a subida e conhecimento imediato do pedido.

6.ª A Meritíssima Juiz a quo fez na Sentença ora recorrida uma errada interpretação e aplicação do direito, nela se detectando normas jurídicas que foram violadas, as quais impunham diferente decisão, na qual, pelo menos, se conhecesse de imediato da reclamação deduzida.

7.ª Fundamentou-se a decisão em que a reclamante não invocou prejuízo irreparável, pressuposto que é, em toda a linha, falso. Como resulta claro do respectivo articulado, a ora recorrente deduziu reclamação contra o acto do Chefe do Serviço de Finanças de Lisboa 7 de fixação de garantia a prestar no montante de € 2.260.896,78 com fundamento em prejuízo irreparável previsto no n.º 3 d) do artigo 278º do CPPT.

8.ª Todo o articulado inicial da ora recorrente foi elaborado e minutado sob a alegação e tendente demonstração de que a garantia fixada pelo Chefe do Serviço de Finanças de Lisboa 7 é manifestamente superior à garantia que jamais seria devida no processo de execução fiscal destes autos, senão mesmo indevida in totum.

9.ª A ora recorrente alegou e demonstrou, designadamente, que o acto de liquidação de imposto a que respeita a dívida da presente execução tem o valor de € 1.327.969,03 pelo que o valor da garantia fixado no acto reclamado — € 2.260.896,78 (!) — só pode ser, como é, manifestamente exagerado; rectius, superior ao legalmente devido.

10.ª Dizer, nas circunstâncias assim sucintamente elencadas, “não se estar perante qualquer situação que se funde ou seja susceptível de causar prejuízo irreparável à reclamante” nem perante “qualquer das situações previstas nas diversas alíneas do artigo 278.º C.P.P.T” para logo concluir que apenas se conheça da reclamação “depois de realizada a penhora e a venda” é, perdoe-se a expressão, um grotesco atropelo das garantias procedimentais e processuais que a lei e a Constituição asseguram aos contribuintes, configurando, em particular, nada mais do que uma interpretação contra legem do disposto no n.º 3 d) e n.º 5 do artigo 278.º do CPPT.

11.ª Como é óbvio, obrigar a recorrente a prestar uma garantia por um valor superior à dívida exequenda de cerca de um milhão de euros em cerca de outro milhão de euros — que se reputa de indevido ou no mínimo superior ao legalmente devido —, remetendo a apreciação dessa questão para “depois de realizada a penhora e a venda” retira qualquer utilidade à reclamação e induz a um evidente — intuitivo, palmar e resultante da natureza das coisas — prejuízo irreparável.

12.ª A subida diferida faz perder qualquer utilidade à reclamação e a imposição desse regime, a manter-se, reconduz-se à denegação da possibilidade de reclamação, pois ela não terá qualquer efeito prático mais tarde. Tal circunstância seria então incompatível com a Lei Geral Tributária e o referido sentido da lei de autorização legislativa (Lei n.º 87-B/98, de 31 de Dezembro).

13.ª As ilegalidades praticadas no processo de execução fiscal constantes do catálogo legal são, na perspectiva do legislador — ex lege —, determinantes de prejuízo irreparável, o que justifica a subida imediata da reclamação para apreciação pelo tribunal tributário (artº 278.º n.º 3 CPPT).

14.ª Subindo a final, o eventual deferimento da reclamação poderá revelar-se totalmente inócuo para o efeito pretendido, de adequação da garantia prestada ao fim a que se destina na execução, inviabilizando a devida defesa dos direitos e interesses da ora recorrente.

15.ª Razão por que não pode colher a argumentação tecida na decisão recorrida no sentido de que não se verificam os pressupostos de subida e conhecimentos imediatos da reclamação deduzida, sendo, portanto, de revogar o seu dispositivo que se absteve de conhecer do mérito da mesma. Em suma, deve a reclamação ser imediatamente apreciada, não podendo manter-se a decisão recorrida que em diferente entendimento laborou.

Termos em que, deve ao presente recurso ser concedido integral provimento, revogada a decisão recorrida, ordenando-se a descida dos autos ao tribunal recorrido para que a reclamação seja apreciada de imediato, se a tal nada mais obstar.

**3.** Não houve contra-alegações.

**4.** O Ministério Público emitiu parecer onde se conclui “(...) há que reconhecer que o prejuízo irreparável não dependeria a final de outra alegação, sendo “automaticamente” de reconhecer, nos casos enquadráveis nas alíneas desse n.º 3, conforme vem se entendendo nos acórdãos do S.T.A. de 10-10-12 e de 9-1-13, proferidos nos processos 0943/12 e 1437/12, acessíveis em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)

*No mesmo sentido vai a doutrina citada, que apenas em geral refere a necessidade de alegação específica a esse propósito) ou a tal ser de dar lugar, havendo “alargamento dos casos de subida imediata” — cfr. ainda ponto 5 do art. 278.º do citado C.P.P.T. Anotado e Comentado, de Jorge Lopes de Sousa, vol. IV, p. 305-306.*

4. Concluindo, o recurso parece ser de improceder; no entanto, caso se entenda o enquadramento do caso na invocada d) do n.º 3 do art. 278.º do C.P.P.T. o recurso teria de proceder, com a consequência de se anular o decidido”.

4. Sem vistos, por o processo ser urgente, cumpre apreciar e decidir

## II- FUNDAMENTOS

### 1-DE FACTO E DE DIREITO

1. A....., através de representante, apresentou reclamação, no Tribunal Tributário de Lisboa, ao abrigo do disposto no art. 276º do CPPT, do despacho proferido pelo Chefe de Finanças de Lisboa -7, que determinou a prestação de garantia no valor de € 2.260.896,78 para suspensão da execução fiscal a correr termos naquele serviço de finanças sob o n.º 3239200701032089, alegando, em síntese:

- a falta de fundamentação do despacho relativamente à quantificação do valor da garantia a prestar, limitando-se a indicar o valor da garantia e o valor em dívida no PEF que ascende a €1.790.920, 24;
- a falta de notificação ou citação para uma execução de semelhante valor;
- o acto de liquidação, que está na base da execução fiscal tem o valor de € 1.327.969,03 muito aquém do alegado valor em dívida;
- o acto de liquidação de uma dívida anterior no valor de €2.726.688,95 foi entretanto anulado;
- a prestação de garantia deve considerar-se inteiramente indevida, desde logo, porque o próprio processo de execução se deve considerar extinto por falta de título executivo, nos termos dos artigos 162º e seguintes e do artigo 176º 1 b) do CPPT, em virtude da anulação em Maio de 2011, do acto de liquidação que lhe deu azo.

A reclamante conclui que, determinando o acto reclamado a prestação de uma garantia claramente superior à devida, tem fundamento em prejuízo irreparável, nos termos da alínea d) do n.º 3 do art. 278º do CPPT, requerendo a sua subida imediata e a anulação do mesmo.

Notificada a Fazenda Pública para contestar, a mesma invocou que a reclamação devia subir a final, por entender que não foi alegado prejuízo irreparável nem indicados factos que consubstanciem aquele prejuízo.

Por sentença proferida, em 21/12/2012, no Tribunal Tributário de Lisboa, a Mmª Juíza “a quo” decidindo a questão prévia da subida imediata da reclamação, conclui que o Tribunal só conhecerá da reclamação a final, depois de realizada a penhora e a venda, por a situação não caber em qualquer das situações previstas nas diversas alíneas do art. 278º, n.º 3, do CPPT.

É contra esta decisão que vem o presente recurso, alegando, em síntese, a recorrente:

“(...) O recurso deverá tramitar como processo urgente — artigos 278.º, n.º 5 do CPPT e 36.º, n.º 2 e 147.º do CPTA —, subir nos próprios autos - artigos 97.º, n.º 1, alínea n) e 278.º, n.º 1 do CPPT —, imediatamente — artigos 691.º, n.º 2, alínea m) do CPC — e com efeito suspensivo — artigos 692.º, n.º 4 do CPC e 286º, n.º 2, in fine, do CPPT.

“(...) Sem fixar qualquer factualidade dada como assente naquela Sentença, julgou o Tribunal a quo que “a presente reclamação carece manifestamente de carácter urgente uma vez que não vem alegado e demonstrado qualquer prejuízo irreparável com a prática do acto reclamado”.

“(...) não podem restar dúvidas de que a determinação de prestação de garantia superior à devida, tal como expressamente invocada pela ora recorrente, é precisamente um dos fundamentos de prejuízo irreparável de que a própria lei faz depender a subida e conhecimento imediato do pedido.

“(...) Como resulta claro do respectivo articulado, a ora recorrente deduziu reclamação contra o acto do Chefe do Serviço de Finanças de Lisboa 7 de fixação de garantia a prestar no montante de € 2.260.896,78 com fundamento em prejuízo irreparável previsto no n.º 3 d) do artigo 278º do CPPT.

“(...) A ora recorrente alegou e demonstrou, designadamente, que o acto de liquidação de imposto a que respeita a dívida da presente execução tem o valor de € 1.327.969,03 pelo que o valor da garantia fixado no acto reclamado — € 2.260.896,78 (!) — só pode ser, como é, manifestamente exagerado; rectius, superior ao legalmente devido.

“(...) Dizer, nas circunstâncias assim sucintamente elencadas, “não se estar perante qualquer situação que se funde ou seja susceptível de causar prejuízo irreparável à reclamante” nem perante “qualquer das situações previstas nas diversas alíneas do artigo 278.º C.P.P.T” para logo concluir que apenas se conheça da reclamação “depois de realizada a penhora e a venda” é, perdoe-se a expressão, um grotesco atropelo das garantias procedimentais e processuais que a lei e a Constituição asseguram aos contribuintes, configurando, em particular, nada mais do que uma interpretação contra legem do disposto no n.º 3 d) e n.º 5 do artigo 278.º do CPPT.

Em face do exposto, a questão central que se discute é a de saber se a Mmª Juíza “a quo” incorreu em erro de julgamento quando decidiu pela procedência de questão prévia suscitada, concluindo que

o tribunal só deve conhecer da reclamação depois de realizada a penhora e a venda, por não se estar perante qualquer das situações previstas nas diversas alíneas do art. 278º, n.º 3, do CPPT.

2. Impõe-se começar por conhecer da questão prévia do efeito devolutivo conferido ao recurso pela Mmª Juíza “a quo”.

Alega a recorrente que o presente recurso deve ter efeito suspensivo e afigura-se que tem razão. Na verdade, sem esse efeito e com o prosseguimento imediato da execução, na sequência da sentença recorrida, em caso de eventual provimento o mesmo ficaria privado de qualquer utilidade, ao arrepio do disposto no n.º 2 do art. 286º do CPPT.

3. Quanto à questão de mérito, como alega a recorrente, a Mmª Juíza “a quo” não fixou matéria de facto, mas a resposta à questão posta gira em torno de saber se a situação *sub judice* cabe ou não em alguma das situações previstas no n.º 3 do art. 278º do CPPT, tal como invoca a recorrente e resulta da sentença recorrida.

Com efeito, a dado passo pode ler-se que “*Afigura-se, pois, manifesto que o legislador, ao estabelecer um regime excepcional à regra de subida diferida das reclamações ao tribunal tributário, só após a realização da penhora e da venda, delimitou com precisão as situações subsumíveis àquele e que se resumem às descritas nas alíneas a) a d) do referido preceito.*”

“*In casu, alega a reclamante que a garantia prestada é superior ao montante da dívida exequenda e que, além disso o processo executivo se deve considerar extinto ou subsidiariamente nulo ou suspenso.*”

“*Ora, apesar da situação sub judice se afigurar subsumível ao preceituado na alínea d) do preceito supra transcrito e se bem que, alguma doutrina defenda que o elenco das situações susceptíveis de causar prejuízos irreparáveis possam exorbitar as descritas nas alíneas do mencionado normativo, é porém inequívoco que a subida imediata nos casos ali previstos (n.º3 do artigo 278.º), quer os ali não previstos expressamente, só poderá suceder, desde que se revele a possibilidade da ocorrência de prejuízos daquela natureza”.*”

“*Cumpra, pois, proceder à interpretação deste preceito nos termos do n.º 3 do artigo 9.º do Código Civil, tendo em consideração que na fixação do sentido e alcance do mesmo se presume que o legislador soube exprimir o seu pensamento em termos adequados.*”

Por conseguinte, a própria sentença recorrida reconduz a questão a mero problema de eventual errada interpretação e aplicação de normas jurídicas.

Vejamos.

4. Nos termos os do citado artigo 278.º, n.º 1 do CPPT, “O tribunal só conhecerá das reclamações quando, depois de realizadas a penhora e a venda, o processo lhe for remetido a final.”

Como refere JORGE LOPES DE SOUSA <sup>(1)</sup>, “[e]stabelece-se, neste artigo, a regra da subida diferida das reclamações ao tribunal tributário, após a realização da penhora e venda”, o que encontra justificação por a reclamação “dever processar-se no próprio processo de execução fiscal [arts. 101º, alínea d), da LGT e 97º, n.º 1, alínea n), do CPPT] e a subida imediata da reclamação afectar a desejada celeridade do processo de execução fiscal”.

Porém, o n.º 3 do mesmo preceito estabelece-se excepções a esta regra da subida diferida, admitindo-se a subida imediata quando a reclamação se fundamentar em prejuízo irreparável causado por qualquer das seguintes ilegalidades:

“a) Inadmissibilidade da penhora dos bens concretamente apreendidos ou da extensão com que foi realizada;

b) Imediata penhora dos bens que só subsidiariamente respondam pela dívida exequenda;

c) Incidência sobre bens que, não respondendo nos termos de direito substantivo, pela dívida exequenda, não deviam ter sido abrangidos pela diligência;

d) Determinação da prestação de garantia indevida ou superior à devida.”

As situações apontadas, são aquelas que o legislador ponderou e valorou como sendo susceptíveis de causarem prejuízo irreparável, como resulta da letra do preceito quando se utiliza a expressão “O disposto no n.º 1 não se aplica quando a reclamação se fundamentar em prejuízo irreparável causado por qualquer das ilegalidades” elencadas a seguir.

Assim sendo, a subida imediata da reclamação, segundo o que ficou firmado no Acórdão deste Supremo Tribunal, de 15/2/2012, proc n.º 61/12, “tem por fundamento a existência: (i) de um acto lesivo de posições jurídicas processuais do executado; (ii) cuja ilegalidade pode causar *prejuízos irreparáveis*, se não for imediatamente eliminada”. Sendo certo que, além do mencionado, “o reclamante que pretenda a subida imediata deverá invocar a existência desse prejuízo irreparável, com indicação do facto ou factos de que ele deriva”<sup>(2)</sup>.

No caso *sub judice*, se bem se compreende a sentença recorrida, num primeiro momento, a Mmª Juíza “a quo” começou por recortar a questão subsumindo-a ao problema de saber se a mesma caía ou não na alínea d) do n.º 3 do art. 278º do CPPT, tendo concluído que sim.

E, na verdade, invocando a recorrente que o Órgão de Execução Fiscal lhe exige ilegalmente a prestação de garantia por um valor superior à devida, a situação caberia, à partida, no preceito atrás



mencionado. Quando o legislador se refere à “garantia indevida ou superior à que seria devida”, prevista na alínea d) do n.º 3 do art. 278º do CPPT, deve entender-se que tais situações cabem “mesmo por mera interpretação declarativa, os casos em que seja determinado, indevidamente, um reforço de garantia prestada ou em que seja recusado pedido de dispensa da sua prestação”<sup>(3)</sup>.

No entanto, no caso em apreço, a Mmª Juíza “a quo” conclui que a reclamante, não obstante a sua situação se subsumir na alínea d) do n.º 3 do art. 278º do CPPT, “não alega nem comprova a possível existência de prejuízos e muito menos o seu carácter irreparável, isto é, não está comprovada quer a existência de prejuízos quer a sua qualificação de irreparáveis, no sentido supra referido da sua extensão poder ser avaliada pecuniariamente, não se vislumbrando, assim, a existência ou a possibilidade de ocorrência de prejuízo irreparável causado por algumas das ilegalidades previstas no n.º 3 do artigo 278º do C.P.P.T”.

Por conseguinte, para a Mmª Juíz “a quo”, na situação dos autos não vem invocado prejuízo irreparável que justifique e reclame a subida imediata da reclamação.

Com o devido respeito, afigura-se que a sentença recorrida não faz correcto julgamento no caso em apreço.

Não se discutindo se a recorrente fez ou não prova da irreparabilidade do prejuízo, até pela ausência de base factual firmada para tal, a verdade é que a situação, tal como recortada pela sentença recorrida, é por si idónea a justificar a subida imediata da reclamação, como passamos a demonstrar.

Como diversas vezes tem sido considerado pela jurisprudência deste Tribunal, as ilegalidades elencadas no n.º 3 do art. 278º do CPPT não são as únicas situações justificadoras da subida imediata da reclamação.

Assim, ficou consignado no Acórdão deste Supremo Tribunal, de 15/12/2012, tendo a reclamação como objecto “*«actos materialmente administrativos» (n.º 2 do artigo 103º da LGT), que «afectam os direitos e interesses legítimos» que o executado pode fazer valer no processo (art. 276º do CPPT), não pode deixar de se interpretar extensivamente o n.º 3 do artigo 278º, de modo a abranger também os demais actos causadores de prejuízos irreversíveis aos direitos e interesses legalmente protegidos do executado.*

*Na verdade, não deixaria de constituir uma restrição inadmissível aos princípios constitucionais da tutela jurisdicional efectiva e da garantia da via judiciária (cfr. art. 20º e n.º 4 do art. 268º da CRP) se o conhecimento da impugnação de um acto lesivo praticado pelo órgão de execução fiscal fosse postergado para um momento em que os seus efeitos já se consumaram. Ora, a forma de evitar que tais actos criem situações de facto consumado ou de prejuízo irreparável é conhecer imediatamente do mérito da impugnação e não diferir a sua apreciação para o final do processo.*

*Sendo esse o espírito do n.º 3 do art. 278º do CPPT, então há que alargar a sua norma, porventura fechada numa perspectiva casuística, a todas as reclamações cuja retenção tornaria irreparável ou irreversível a efectivação dos direitos e interesses do executado (cfr. acs. do STA. de 27/7/05, rec. n.º 0897/05, de 16/8/2006, rec. n.º 06896, de 23/5/07, rec. n.º 0374/07, de 28/11/2007, rec. n.º 098/07, de 6/3/08, rec. n.º 058/08 e do Pleno do CT, de 6/7/11, rec. n.º 0459/11). (...)*

*“Por conseguinte, só há prejuízo irreparável quando a retenção da reclamação a torne absolutamente inútil para os direitos e interesses que reclamante pretende assegurar na execução. Isso obriga, por vezes, a ter que se fazer um juízo de prognose, de forma a prever se é ou não provável que da retenção da reclamação não advenham quaisquer vantagens para o reclamante, por a revogação da decisão reclamada já não provocar quaisquer efeitos práticos. (...)*

No mesmo sentido, defende JORGÉ LOPES DE SOUSA que deve assegurar-se a subida imediata das reclamações, mesmo que a subida diferida não provoque uma lesão irreparável, sempre que, sem a subida imediata, elas percam toda a utilidade. É que, como bem salienta o Autor, “[s]e não se assegurasse a subida imediata das reclamações que, com subida diferida, perdem toda a sua utilidade, estar-se-ia a admitir situações em que, ao fim e ao cabo, não haveria possibilidade de reclamação de actos lesivos praticados no processo de execução fiscal, pois ela também não poderia ser admitida a final, quando já estivesse irremediavelmente comprometida a sua utilidade (...)” o que conduziria à impossibilidade prática de impugnação de actos lesivos praticados pela Administração, que seria materialmente inconstitucional, por violação do preceituado nos arts. 20º, n.º 1, e 268º, n.º 4, da CRP<sup>(4)</sup>.”

Aplicando a doutrina e jurisprudência atrás mencionadas ao caso em análise, afigura-se que assiste razão à recorrente quanto à subida imediata da presente reclamação, como passamos a demonstrar.

Como vimos, constitui objecto da presente reclamação o despacho do Chefe de Finanças do Serviço de Finanças de Lisboa 7, que determina à recorrente a prestação de garantia no valor de €2.260.896,78, quando o montante da dívida exequenda é de €1.790.920,24, sendo que a sentença recorrida reconhece que “a garantia prestada é superior ao montante da dívida exequenda”.

Por outro lado, como também se pode ler na sentença recorrida, a recorrente invocou, além da garantia exigida ser indevida, que “o processo executivo se deve considerar extinto ou subsidiariamente nulo ou suspenso”.

Ora, num contexto em que se discute o valor da garantia a prestar e se o processo fiscal deve ou não prosseguir, admitindo-se que possa até estar suspenso, a continuação da execução, relegando a sua apreciação para “depois de realizada a penhora e a venda”, como se defende na sentença recorrida, permite prognosticar que em caso de deferimento da reclamação a mesma perderá toda a sua utilidade, o seu efeito prático, com o conseqüente prejuízo irreparável.

Na verdade, afigura-se, que assiste razão à recorrente quando alega que “(...) obrigar a recorrente a prestar uma garantia por um valor superior à dívida exequenda de cerca de um milhão de euros em cerca de outro milhão de euros — que se reputa de indevido ou no mínimo superior ao legalmente devido —, remetendo a apreciação dessa questão para “depois de realizada a penhora e a venda” retira qualquer utilidade à reclamação e induz a um evidente — intuitivo, palmar e resultante da natureza das coisas — prejuízo irreparável” (Conclusão 11<sup>a</sup>).

E que “(...) A subida diferida faz perder qualquer utilidade à reclamação e a imposição desse regime, a manter-se, reconduz-se à denegação da possibilidade de reclamação, pois ela não terá qualquer efeito prático mais tarde (...)” - Conclusão 12<sup>a</sup>.

Na presente situação, é, pois, o próprio direito de acesso ao tribunal e à tutela judicial efectiva que está em jogo e que deve ser protegido, sob pena de prejuízo irreparável, nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 3 do art. 278º do CPPT.

Em face do exposto, o recurso merece provimento.

E, nesta sequência, a sentença recorrida que decidiu em sentido diverso não pode manter-se devendo ser revogada, devendo os autos baixar à primeira instância para prosseguirem, se a nada mais obstar.

### III- DECISÃO

Termos em que os Juizes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, conceder provimento ao recurso e revogar a sentença recorrida, devendo os autos baixar à primeira instância para prosseguirem, se nada mais obstar.

Sem custas.

Lisboa, 13 de Março de 2013. — *Fernanda Maçãs* (relatora) — *Casimiro Gonçalves* — *Francisco Rothes*.

(<sup>1</sup>) Cfr. Código de Procedimento e de Processo Tributário, 6ª ed., Áreas Editora, 2011, p. 300.

(<sup>2</sup>) Cfr. JORGE LOPES DE SOUSA, ob. cit., anotação ao art. 278, ponto 7, p. 309.

(<sup>3</sup>) Cfr. JORGE LOPES DE SOUSA, ob. cit., pp. 304-305.

(<sup>4</sup>) Cfr. ob. cit., anotação ao art. 278º do CPPT, ponto 6, p. 307.

## Acórdão de 13 de Março de 2013.

### Assunto:

*Taxa de justiça. Reclamação de créditos.*

### Sumário:

*Do disposto no artigo 9.º, n.º 4, do RCPT (aditado pelo artigo 158.º da Lei n.º 64-B/2011, de 30/12) ressalta uma efectiva correlação entre cada procedimento de reclamação de créditos e cada taxa de justiça, da responsabilidade de cada credor reclamante, sendo de rejeitar a interpretação no sentido de que a cada petição de reclamação de créditos (por parte do mesmo credor reclamante) deve corresponder o pagamento de uma taxa de justiça.*

Processo n.º 327/13-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A....., S. A.

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

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

### RELATÓRIO

1.1. A Fazenda Pública recorre da sentença que, proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, julgou procedente a reclamação deduzida, nos termos dos artigos 276º e seguintes do CPPT,

por A....., S.A., com os demais sinais dos autos, contra a decisão do Chefe do Serviço de Finanças de Oeiras-2, que indeferiu a arguição de nulidade das citações para efeitos de reclamações de créditos e determinou a audição da testemunha arrolada e a emissão de guias para liquidação da taxa de justiça em função do número de reclamações de créditos reportadas ao número de vendas.

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

I – Da leitura da sentença recorrida constata-se que a mesma não fixou o valor da causa, quando o deveria ter feito nos termos do art. 97º-A n.º 2 do CPPT.

II – Este normativo, como se refere no acórdão do Supremo Tribunal Administrativo referente ao processo n.º 099/12 de 15/02/2012, consultável integralmente in [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), foi aditado pelo DL n.º 34/2008, de 26/2 e é aplicável a processos (e respectivos incidentes, recursos e apensos) iniciados a partir de 20/4/2009 (cfr. os arts. 26º e 27º desse DL, na redacção dada pela Lei n.º 64-A/2008, de 31/12).

III – Ora, a presente reclamação de actos do órgão da execução fiscal foi intentada em 2012, sendo-lhe aplicável aquele regime.

IV – Assim, como bem se decidiu no citado acórdão: “(...) havemos, pois, de concluir que no presente caso, porque estamos face a um processo impugnatório de acto do órgão de execução fiscal, é aplicável o regime previsto no citado art. 97º-A do CPPT, nomeadamente o seu n.º 2, dado que a reclamação não é no caso subsumível a nenhuma das alíneas do n.º 1; ou seja, o respectivo valor, para efeitos de custas, há-de encontrar-se de acordo com a regra constante deste n.º 2: o valor do processo é fixado pelo juiz, tendo em conta a complexidade do processo, a condição económica do impugnante, tendo como limite máximo o valor da alçada da 1ª instância dos tribunais judiciais (Euros 5.000).”

V – Deste modo, deverá o valor da causa ser fixado, “tendo em conta a complexidade do processo, a condição económica do impugnante, tendo como limite máximo o valor da alçada da 1ª instância dos tribunais judiciais (Euros 5.000)”

VI – Por outro lado, conforme resulta do probatório a ora reclamante foi citada através dos ofícios n.º 201 (registo RC896256205PT) e 202 (registo RC896256191PT) datados de 06/01/2012, relativamente à penhora respectivamente dos prédios descritos na 1ª Conservatória do Registo Predial de Oeiras sob os números 3750 e 3748 da Freguesia de .....

VII – Na sequência destas citações, como também consta do probatório, a reclamante apresentou reclamação de créditos reportados às duas citações.

VIII – Constatando-se que as duas citações são autónomas.

IX – Correspondem a penhoras autónomas de dois bens imóveis diferentes.

X – Sendo que os créditos são reclamados por referência a cada um dos imóveis e serão graduados por referência a cada um dos imóveis.

XII – Existem assim dois procedimentos distintos de verificação de créditos, um relativo aos créditos reclamados por referência ao prédio descrito na 1ª Conservatória do Registo Predial de Oeiras sob o número 3750 da Freguesia de ..... e outro por referência ao prédio descrito na 1ª Conservatória do Registo Predial de Oeiras sob o número 3748 da Freguesia de .....

XII – No que se refere ao procedimento de verificação de Créditos reclamados por referência ao prédio descrito na 1ª Conservatória do Registo Predial de Oeiras sob o número 3750 da Freguesia de ....., a ora reclamante verá o seu crédito graduado em concurso com os restantes credores reclamantes com garantia real sobre este imóvel.

XIII – E, no que se refere ao procedimento de verificação de créditos reclamados por referência ao prédio descrito na 1ª Conservatória do Registo Predial de Oeiras sob o número 3748 da Freguesia de ....., a ora reclamante verá o seu crédito graduado em concurso com os restantes credores reclamantes com garantia real sobre este outro imóvel.

XIV – Pelo que, sendo a taxa de justiça inicial paga pelo credor reclamante no procedimento de verificação de créditos realizado no âmbito do processo de execução fiscal, cf. n.º 4 do art. 9º do RCPT (na redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30/12) como refere o DMMP no seu parecer de fls. 66 e ss. dos autos, tratando-se de duas reclamações de créditos, naturalmente que são devidas duas taxas de justiça, uma por cada processo.

XV – A sentença recorrida ao assim não entender apresenta-se ilegal por desconformidade com os preceitos atrás mencionados, não merecendo por isso ser confirmada.

Termina pedindo o provimento do recurso e que à causa seja fixado o valor nos termos legais.

1.3. Contra-alegou a ora recorrida (fls. 257 e segs.) pugnando pela confirmação do julgado e alegando, igualmente, que ainda que assistisse razão à recorrente e fossem, afinal, devidas duas taxas de justiça, o certo é que a consequência jamais poderia ser a prolação de acórdão que declare a reclamação improcedente, uma vez que, como consta dos autos, a reclamante cumpriu a notificação da AT e liquidou duas taxas de justiça. No máximo, o que pode suceder é que, se proceder o recurso, a recorrida não veja satisfeita a sua pretensão de devolução de uma, das duas taxas de justiça liquidadas.

1.4. O MP emite parecer, nos termos seguintes:

**«FUNDAMENTAÇÃO**

1. O recurso tem por objecto:

- a omissão da sentença quanto à fixação do valor da causa;
- o segmento decisório que declarou ser devida apenas uma taxa de justiça.

2. O recurso perdeu objecto no tocante ao fundamento da omissão quanto à fixação do valor da causa, em consequência do superveniente proferimento do despacho que procedeu à reforma da sentença quanto à matéria (art. 97º-A n.º 2 CPPT; despacho fl. 28 dezembro 2012 fls. 227).

3. A revogação das normas do Regulamento das Custas dos Processos Tributários (RCPT), aprovado pelo DL n.º 29/98, 11 fevereiro, não abrangeu os actos respeitantes à fase administrativa dos processos de execução fiscal (art. 4º n.º 6 DL n.º 324/2003, 27 novembro; art. 1º n.º 2 RCPT).

A norma constante do art. 9º n.º 4 RCPT (aditada pelo art. 158º Lei n.º 64-B/2011, 30 dezembro - Lei OGE 2011) estabelece uma inequívoca correlação entre cada procedimento de reclamação de créditos e cada taxa de justiça, da responsabilidade de cada credor reclamante, desautorizando a tese da recorrente, segundo a qual a cada petição de reclamação de créditos deve corresponder o pagamento de uma taxa de justiça.

Decisivamente, no sentido da refutação do entendimento sustentado pela recorrente, erguem-se os argumentos seguintes:

a) apesar da pluralidade de reclamações, o órgão da execução fiscal profere uma única decisão de verificação e graduação de créditos (art. 245º n.º 2 CPPT redacção Lei n.º 55-A/2010, 31 dezembro - Lei OGE 2011);

b) o credor reclamante não pode ser penalizado pela circunstância de ter citado por duas vezes, por referência a prédios penhorados com identificações distintas.

No caso concreto a credora reclamante pagou a taxa de justiça correspondente ao valor total dos créditos reclamados, segundo a legislação aplicável (art. 9º n.º 4 RCPT e nova tabela aplicável, redacção art. 158º n.ºs. 1 e 3 Lei n.º 64-B/2011, 30 dezembro).

**CONCLUSÃO**

O recurso não merece provimento.

A sentença impugnada deve ser confirmada.»

1.5. Com dispensa de vistos, dada a natureza urgente do processo, cabe deliberar.

**FUNDAMENTOS**

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

A) Em 16.02.2011, o Serviço de Finanças de Oeiras 2 instaurou contra B..... S.A. o processo de execução fiscal n.º 3654201101006576 e apensos para cobrança coerciva de dívida no montante de 227.027,72 Euros. (Doc. fls. 1 do PEF).

B) No âmbito do processo de execução fiscal a que alude a alínea A) do probatório foram penhorados os seguintes prédios rústicos: (i) inscrito na matriz predial da freguesia de ..... sob o artigo 381, secção 40, descrito na 1ª Conservatória do Registo Predial de Oeiras sob a inscrição n.º 3752, (ii) inscrito na matriz predial da freguesia de ..... sob o artigo 868, secção 40, descrito na 1ª Conservatória do Registo Predial de Oeiras sob a inscrição n.º 3750, (iii) inscrito na matriz predial da freguesia de ..... sob o artigo 885, secção 40, descrito na 1ª Conservatória do Registo Predial de Oeiras sob a inscrição n.º 3748. (Doc. fls. 124 do PEF)

C) O Serviço de Finanças de Oeiras - 2 remeteu à Reclamante o ofício n.º 201, datado de 06.01.2012, sob registo n.º RC896256205PT, do qual se destaca:

*«Registado com Aviso de Receção*

*Ficam citados nos termos do art.º 239º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, para os efeitos tidos por convenientes, de que o bem imóvel penhorado no processo de Execução Fiscal n.º 3654201101006576 e apensos, em que é executada B....., S.A descrito na 1ª Conservatória do Registo Predial de Oeiras sob o n.º 3750 da freguesia de ....., vai ser posto à venda por leilão electrónico, cuja abertura se verificará neste Serviço de Finanças, no dia 11 de Abril de 2012, pelas 10.00 horas.»* (Doc. fls. 22 e verso dos autos).

D) O Serviço de Finanças de Oeiras - 2 remeteu à Reclamante o ofício n.º 202, datado de 06.01.2012, sob registo n.º RC896256191PT, do qual se destaca:

*«Registado com Aviso de Receção*

*Ficam citados nos termos do art.º 239º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, para os efeitos tidos por convenientes, de que o bem imóvel penhorado no processo de Execução Fiscal n.º 3654201101006576 e apensos, em que é executada B....., S.A descrito na 1ª Conservatória do Registo Predial de Oeiras sob o n.º 3748 da freguesia de ....., vai ser posto à venda por leilão electrónico, cuja abertura se verificará neste Serviço de Finanças, no dia 12 de Abril de 2012, pelas 10.00 horas.»* (Doc. fls.23 e verso dos autos).

E) Consta dos autos a fls. 24 um Print informático, dando conta que o Banco Português de Negócios no dia 09.01.9012, rececionou o objecto sob registo n.º RC896256205PT.

F) Consta dos autos a fls. 25 um Print informático, dando conta que o Banco Português de Negócios no dia 09.01.2012, recebeu o objecto sob registo n.º RC896256191PT.

G) A Reclamante mediante requerimento entrado no Serviço de Finanças de Oeiras 2 no dia 31.01.2012, arguiu a nulidade das citações a que aludem as alíneas C) e D) do probatório, e para prova do alegado arrolou uma testemunha a apresentar, à cautela reclamou créditos reportados às duas citações. (Doc. fls.110/117 dos autos).

H) A Reclamante liquidou a taxa de justiça correspondente à multa por realização do ato no 1º dia útil, através do DUC 7092 280 022 533 265 no montante de € 408,00 (Doc. fls. 119 junto aos autos).

I) Em 02.04.2012, por despacho do Chefe do Serviço de Finanças de Oeiras 2, foi indeferida a nulidade das citações, ordenada a notificação à Reclamante para pagamento da taxa de justiça considerando estar em causa duas reclamações de créditos reportadas a duas vendas. (Doc. fls. 196/197 dos autos).

3.1. Conforme dos autos resulta, penhorados que foram imóveis registados em nome da executada B....., S.A. e sobre os quais estão registadas hipotecas voluntárias em nome do BPN (entidade à qual sucedeu a recorrida) foi esta citada, por ofícios n.ºs. 201 e 202, ambos datados de 6/1/2012, para efeitos de reclamação de créditos (art. 239º do CPPT).

No seguimento de tais citações a recorrida reclamou créditos.

Tendo, em 2/4/2012, sido proferido o despacho reclamado, do qual consta, além do mais, o seguinte:

*«... Finalmente, quanto à forma em como foram efectuadas as reclamações de créditos, isto é, em documento único e pagamento de forma diversa da taxa de justiça devida na reclamação de créditos, considerando a alteração do art. 245º do CPPT (Lei 55-A/2010, de 31/12) que atribuiu a competência da verificação e graduação de créditos ao órgão de execução e em consequência a taxa de justiça devida ser paga nos termos do Regulamento das Custas dos Processos Tributários, aprovado pelo DL 29/98, de 11/02, visto que apesar de estarem em causa duas vendas (dois imóveis) e duas reclamações de créditos mas respeitantes à mesma execução, nada obsta, por economia processual, que se considere este aspecto, mostrando-se apenas necessário regularizar o pagamento da taxa de justiça que se mostrar devida (até porque já existe aplicação informática para o fazer).*

*Termos em que determino:*

*(...)*

*- A devolução à executada (representante) dos documentos de pagamento da taxa de justiça ao IGFIJ IP e consequente notificação para o respectivo pagamento nos termos legalmente devidos.»*

No seguimento deste despacho foi a recorrida notificada nos termos seguintes:

*«Assunto: PAGAMENTO TAXA DE JUSTIÇA/NOTIFICAÇÃO DO DESPACHO EXECUTADA:*

*B....., S.A.*

*Face às alterações introduzidas ao n.º 4 do artigo 9º do Regulamento das Custas dos Processos Tributários (RCPT) pela Lei n.º 64-B/2011 de 30 de Dezembro, foi consignada a obrigatoriedade do pagamento de taxa de justiça, devida pelo credor reclamante no procedimento de verificação e graduação de créditos realizado no âmbito do processo de execução fiscal, que deverá ser efectuado no prazo de 10 dias a contar da data da apresentação da reclamação de créditos.*

*Verificando-se a falta de pagamento da taxa de justiça em questão, nomeadamente por falta de aplicação informática, fica por este meio notificada para, no prazo de 10 dias a contar da presente notificação, efectuar o pagamento das mesmas, juntando-se para o efeito duas guias, referente às duas vendas, logo duas reclamações de créditos, devendo serem devolvidos os comprovativos do pagamento.*

*Caso não efectue o pagamento no prazo estipulado será notificada para no prazo de 5 dias proceder ao pagamento acrescido de taxa de justiça de igual montante (nº I do art. 18º do RCPT).*

*Não tendo efectuado o pagamento da taxa de justiça, incluindo o acréscimo, dentro do prazo referido, o titular do órgão da execução fiscal aplicará uma multa compreendida entre o triplo e o décuplo das quantias em falta, com o limite máximo de 20 UC (nº 2 do art. 18º do RCPT).*

*Junto devolvo os quatro documentos comprovativos do pagamento da taxa de justiça inicial entretanto enviados, para efeitos de eventual pedido de restituição nos termos do art. 14º n.º 4 do Regulamento das Custas Processuais a solicitar junto do Instituto de Gestão Financeira e das Infra-Estruturas da Justiça, I.P.*

*Fica ainda, notificada de harmonia com os artigos 36º e 39º ambos do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), do despacho do Chefe deste Serviço de Finanças, proferido em 02 de Abril de 2012 no âmbito da reclamação de créditos.*

*(...))»*

3.2. A sentença recorrida enunciando como questões a decidir na presente reclamação (deduzida nos termos do art. 276º do CPPT) as de saber se a reclamação de créditos foi tempestivamente apresentada e se se mostra devida a taxa de justiça nos termos em que a mesma foi determinada pelo Chefe de Serviço de Finanças de Oeiras 2, veio a considerar, quanto a esta última questão, o seguinte:

*«No que tange, ao segmento do despacho reclamado referente à liquidação de duas taxas de justiça, naturalmente, que o mesmo não poderá manter-se.*

*Com efeito, a Reclamante juntou com a petição de reclamação de créditos o documento comprovativo do pagamento da taxa de justiça inicial no valor de 4 UC (€ 408), correspondente ao valor da sua reclamação (€ 13.664.000,00), o que se mostra de acordo com o art. 7º, n.º 3 do Regulamento das Custas Processuais - Tabela Anexa II-»*

4.1. Nas Conclusões I a V do recurso a Fazenda Pública suscitou a questão da omissão da fixação do valor da causa, por parte da sentença.

Todavia, posteriormente à prolação da sentença a Mma. Juíza procedeu à reforma da mesma, no segmento relativo a essa matéria, fixando à causa, apelando ao disposto no n.º 2 do art. 97º-A do CPPT, o valor tributário de 5.000.00 Euros.

O respectivo despacho, proferido em 28/12/2012 (fls. 227) tem o teor seguinte:

*«Foi oportunamente proferida sentença nos presentes autos (fls. 205/213); nessa peça, contudo, abstivemo-nos de nos pronunciar em matéria do valor da causa para efeitos de custas.*

*Consequentemente, ao abrigo dos arts. 666º n.º 2, 669º n.º 1 alínea a) e 670º n.º 2, todos do CPC, procede-se à reforma da sentença que faz fls. 205/213 dos autos passará a ter a seguinte redacção (complementando e fazendo parte integrante da sentença):*

*“Determina o n.º 2 do artigo 97º-A do CPPT que nos casos não previstos no n.º 1 (impugnação de liquidação, acto de fixação de matéria colectável ou valores patrimoniais e recurso contencioso de indeferimento ou revogação de benefícios fiscais), o valor atendível, para efeitos de custas ou outros previstos na lei, é fixado pelo juiz, tendo em conta a complexidade do processo e a condição económica do impugnante, tendo como limite máximo o valor da alçada da 1ª instância dos tribunais judiciais.*

*Todavia, estes critérios são apenas adequados para fixar o valor tributário do processo, que não o valor da causa (que tem relevo para determinar, por exemplo, a relação da causa com o tribunal), pelo que, quanto este sob pena violação do princípio da igualdade no acesso ao direito, devem ser utilizados os critérios do Código de Processo Civil.*

*Assim, fixo:*

*- O valor tributário em 5.000.00.”*

*Proceda a Seção ao necessário averbamento desta reforma e, após, notifique.»*

Ora, no que respeita àquele fundamento (omissão da fixação do valor da causa), em face da reforma da sentença, assim operada, o recurso perdeu, supervenientemente, o respectivo objecto, não havendo, pois, que conhecer da questão, prejudicada que ficou a respectiva apreciação.

4.2. Nas Conclusões restantes (VI a XV) a recorrente reitera o entendimento de que, tendo havido duas citações autónomas para efeitos de a recorrida reclamar os seus créditos, as quais também correspondem a penhoras autónomas de dois bens imóveis diferentes e sendo que os créditos são reclamados por referência a cada um dos imóveis e serão graduados por referência a cada um dos imóveis, então estamos perante dois procedimentos distintos de verificação de créditos (com graduações e credores reclamantes porventura diferentes), pelo que, sendo a taxa de justiça inicial paga pelo credor reclamante no procedimento de verificação de créditos realizado no âmbito do processo de execução fiscal (nº 4 do art. 9º do RCPT - na redacção da Lei n.º 64-B/2011, de 30/12) e tratando-se de duas reclamações de créditos, são devidas duas taxas de justiça, uma por cada processo.

Carece, porém, de razão legal.

Refira-se, desde logo, que a revogação das normas do Regulamento das Custas dos Processos Tributários (RCPT), aprovado pelo DL n.º 29/98, de 11/2, operada pelo n.º 6 do art. 4º do DL n.º 324/2003, de 27/12, não abrangeu os actos respeitantes à fase administrativa dos processos de execução fiscal. (1)

Com efeito, o citado n.º 6 do art. 4º do DL 324/2003, revogando embora o RCPT, ressalva as normas referentes a actos respeitantes à fase administrativa dos processos referidos no n.º 1 daquele diploma. Como, aliás, se dá conta no respectivo Preâmbulo: no que se refere às custas nos processos tributários, a partir da data em que os tribunais tributários de 1ª instância transitaram para a tutela do Ministério da Justiça, o RCPT deixou de ser aplicável aos processos, fases e actos jurisdicionais, sem prejuízo da sua manutenção em vigor, designadamente na parte respeitante às custas relativas a procedimentos de natureza meramente administrativa e para os quais sejam competentes os órgãos da administração tributária.

E como é sabido a Lei n.º 55-A/2010, de 31/12 (cfr. o seu art. 126º) alterou, entre outros, os arts. 97º, 151º, n.º 1 e 245º, n.º 2 do CPPT, atribuindo competência aos órgãos de execução fiscal para decidir o incidente de verificação e graduação de créditos.

Ora, como muito bem salienta o Exmo. Procurador-Geral Adjunto, cujo douto Parecer secundamos integralmente, a norma constante do actual n.º 4 do art. 9º do RCPT (aditada pelo art. 158º da Lei n.º 64-B/2011, de 30/12 – OE/2011) «estabelece uma inequívoca correlação entre cada procedimento de reclamação de créditos e cada taxa de justiça, da responsabilidade de cada credor reclamante, desautorizando a tese da recorrente, segundo a qual a cada petição de reclamação de créditos deve corresponder o pagamento de uma taxa de justiça».

E na verdade, este referido n.º 4 estatui:

«4 — No caso de haver lugar a procedimento de verificação e graduação de créditos em processo de execução fiscal, é devida taxa de justiça inicial, nos termos da tabela anexa a este diploma, a qual é devida pelo credor ou credores reclamantes.»

Ou seja, a taxa de justiça inicial é devida por cada credor reclamante e não, como pretende a recorrente, por cada reclamação ou por cada crédito ou conjunto de créditos reclamados.

Não relevando no caso, portanto, que o credor reclamante haja sido citado por duas vezes (por referência a duas penhoras autónomas de dois bens imóveis com identificações distintas) e que os créditos hajam sido reclamados (e assim serão também eventualmente graduados) por referência a cada um dos imóveis sobre os quais incidem as inerentes garantias reais.

A circunstância de o credor ter sido objecto dos apontados e distintos actos de citação não poderia, de todo o modo, determinar a penalização deste em termos de lhe ser exigido o pagamento de duas (ou eventualmente mais — caso tivessem sido penhorados mais bens) taxas de justiça inicial. Sendo que esta é devida (actualmente) pelo impulso processual do interessado e que, mesmo em caso de pluralidade de reclamações, o órgão da execução fiscal profere uma única decisão de verificação e graduação de créditos (cfr. o n.º 2 do art. 245º do CPPT).

E como no caso, a recorrida (credora reclamante) pagou a taxa de justiça correspondente ao valor total dos créditos reclamados, segundo a legislação aplicável (n.º 4 do art. 9º do RCPT e nova tabela aplicável, na redacção dada pelo art. 158º n.ºs. 1 e 3 <sup>(2)</sup> da Lei n.º 64-B/2011, de 30/12), a sentença recorrida (julgando que não pode manter-se o despacho reclamado no segmento referente à liquidação de duas taxas de justiça e decidindo pela consequente procedência da reclamação), decidiui de acordo com a lei aplicável.

#### **DECISÃO**

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

Lisboa, 13 de Março de 2013. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Francisco Rothes* — *Fernanda Maçãs*.

(1) Este DL 324/2003 alterou o Código das Custas Judiciais (CCJ) então em vigor, aditando-lhe, designadamente -cfr. o seu art. 2º - normas respeitantes às custas nos processos administrativos e tributários (os arts. 73º-A a 73º-F do CCJ).

(2) Este n.º 3 aditou ao Regulamento das Custas dos Processos Tributários uma nova tabela, com a designação de «tabela a que se refere o n.º 4 do artigo 9º», integrando anexo relativo a «Execução fiscal — Procedimento de verificação e graduação de créditos».

### **Acórdão de 13 de Março de 2013.**

Processo n.º 822/12-30.

Recorrente: A....., S.A.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relatora: Exmª. Srª. Consª. Drª. Fernanda Maçãs.

#### **1. RELATÓRIO**

1. 1. A Fazenda Pública, invocando o disposto nos arts. 669º, n.º 2, alíneas a) e b) e art. 716º, n.ºs, 1 e 2, do CPC, veio requerer a reforma do Acórdão proferido nos presentes autos por este Supremo Tribunal Administrativo e que concedeu provimento ao recurso jurisdicional interposto por A....., S.A., da sentença do Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, que julgou improcedente a impugnação judicial deduzida contra o acto de liquidação do IMI de prédios inscritos na matriz urbana de Paranhos, relativo ao ano de 2005.

Por Acórdão proferido pelo STA, em 17 de Outubro de 2012, foi revogada a sentença recorrida e anuladas as liquidações de IMI em causa.

1. 2. Vem agora a Fazenda Pública requerer a reforma do acórdão, concluindo:

“A) Ao contrário do que foi expresso no Acórdão ora reclamado, o acto de liquidação de IMI do ano de 2005 deve ter-se por suficientemente fundamentado.

B) Deste modo, não só o Acórdão ora reclamado incorreu, salvo o devido respeito, em lapso manifesto por constarem do processo elementos que, só por si, implicavam necessariamente decisão diversa da proferida, como também, por lapso manifesto, cometeu erro na qualificação jurídica dos factos.

XIX) Efectivamente, consta do P.A. apenso aos autos e do parecer proferido no processo administrativo organizado nos termos do art. 111º do CPPT, que o valor patrimonial obtido no ano de 2003

foi comunicado ao impugnante que não concordando apresentou reclamação que foi instaurada com o n.º 3360200494000820, a qual foi parcialmente deferida (cfr. a fls. 31 do P.A.T)

C) E, deste modo, tendo em conta tal facto (que não foi tido devidamente em consideração, como se impunha) existe, salvo o devido respeito, um manifesto lapso na qualificação jurídica do mesmo.

D) É que, só no âmbito dessa reclamação, o sujeito passivo podia ver discutida a questão do VPT actualizado, sendo este o meio não só para analisar a referida falta de notificação da fundamentação do VPT, como para daí se extraírem, em termos de caso julgado, as devidas consequências.

E) Por outro lado, a falta de fundamentação ou o erro de facto ou de direito do VPT actualizado, só podiam ser conhecidos e decididos na reclamação apresentada, com referência ao ano de 2003.

F) Pelo que, atento o que também foi concluído no Acórdão ora reclamado de que a fundamentação por que o VPT fora fixado naquela concreta quantia, caso o sujeito passivo já tivesse sido notificado do mesmo, seria dispensável na nota de cobrança, que apenas tem que respeitar os requisitos do art. 119, nº1, do CIMI, deveria, salvo o devido respeito, atento o facto de tal eventual falta de fundamentação ter que ser discutida na reclamação do art. 20º do DL 287/03, o Acórdão ora reclamado ter concluído pela suficiente fundamentação da nota de cobrança de IMI do ano de 2005

Termos pelos quais e, com o duto suprimento de V. Exas., deve o acórdão ora posto em causa ser reformado, no sentido de se considerar que não existe falta de fundamentação da liquidação de IMI do ano de 2005.”

1. 3. A....., S.A., notificada do requerimento de reforma do acórdão, veio apresentar a sua resposta, arguindo que o acórdão em questão:

“...não incorre em qualquer erro na qualificação jurídica dos factos”, que a Administração Tributária nunca lhe deu “... a conhecer as razões de facto e de direito que lhe permitissem aferir do itinerário cognoscitivo que levou a AT a decidir pelos valores notificados, e não por outros.”, sendo claro o entendimento do acórdão, “...quando afirma:

“Em suma, seja qual for o modo por que foi obtido o VPT – por avaliação ou por actualização ao abrigo do regime transitório –, sempre o mesmo deverá ser notificado ao sujeito passivo do IMI antes da liquidação do imposto. Aliás, a LGT faz depender a eficácia da decisão do procedimento da sua notificação (cfr. art. 77.º, n.º 6), exigência reafirmada pelo n.º 1 do art. 36.º do CPPT, que dispõe: «Os actos em matéria tributária que afectem os direitos e interesses legítimos dos contribuintes só produzem efeitos em relação a estes quando lhes sejam validamente notificados».» E “Se o sujeito passivo não tiver já sido notificado do modo como foi apurada a matéria tributável – como foi achado o VPT – então deverá sê-lo quando for notificado da liquidação, sob pena de, no desconhecimento dos motivos por que se chegou ao VPT, não ficar em condições de conhecer os motivos subjacentes à liquidação e, conseqüentemente, não poder optar conscienciosamente entre a aceitação do acto ou a reacção, graciosa ou contenciosa, contra o mesmo.”

Concordando assim integralmente com a doutrina do acórdão, requer que seja negada a solicitada reforma.

1.4. Cumpre apreciar e decidir

2. FUNDAMENTAÇÃO

2.1. Do pedido de esclarecimento

2.1.1 A questão que cumpre apreciar e decidir nos presentes autos é a de saber se a alegação aduzida pela requerente integra ou não motivo para a reforma do acórdão, designadamente se é subsumível à previsão do art. 669.º, n.º 2, alíneas a) e b), do CPC.

Tal como consignado no Acórdão deste Supremo Tribunal, de 27 de Fevereiro de 2013, proc n.º 659/12, que versou questão semelhante, “Recordemos a redacção da norma, na redacção que lhe foi dada pela reforma de 1995/1996 e que sofreu alteração (não relevante para os efeitos de que nos ocupamos) introduzida pelo Decreto-Lei n.º 303/2007, de 24 de Agosto:

«1 - Pode qualquer das partes requerer no tribunal que proferiu a sentença:

- a) O esclarecimento de alguma obscuridade ou ambiguidade da decisão ou dos seus fundamentos;
- b) A sua reforma quanto a custas e multa.

2 - Não cabendo recurso da decisão, é ainda lícito a qualquer das partes requerer a reforma da sentença quando, por manifesto lapso do juiz:

- a) Tenha ocorrido erro na determinação da norma aplicável ou na qualificação jurídica dos factos;
- b) Constem do processo documentos ou outro meio de prova que, só por si, impliquem necessariamente decisão diversa da proferida.

3 - Cabendo recurso da decisão, o requerimento previsto no n.º 1 é feito na alegação».

Ou seja, o art. 669.º do CPC, nas redacções ulteriores àquela reforma, continuou, como anteriormente, a permitir a reforma das decisões judiciais <sup>(1)</sup> quanto a custas e multa e, de forma inovadora, veio também permiti-la relativamente a erros de julgamento, em certos casos. O relatório do Decreto-Lei n.º 329-A/95, de 12 de Dezembro, justifica tal inovação nos seguintes termos:

«[...] sempre na preocupação de realização efectiva e adequada do direito material e no entendimento de que será mais útil, à paz social e ao prestígio e dignidade que a administração da Justiça



coenvolve, corrigir que perpetuar um erro juridicamente insustentável, permite-se, embora em termos necessariamente circunscritos e com garantias de contraditório, o suprimento do erro de julgamento mediante a reparação da decisão de mérito pelo próprio juiz decisor, ou seja, isso acontecerá nos casos em que, por lapso manifesto de determinação da norma aplicável ou na qualificação jurídica, a sentença tenha sido proferida com violação de lei expressa ou naqueles em que dos autos constem elementos, designadamente de índole documental, que, só por si e inequivocamente, impliquem decisão em sentido diverso e não tenham sido considerados igualmente por lapso manifesto. Claro que, para salvaguarda da tutela dos interesses da contraparte, esta poderá sempre, mesmo que a decisão inicial o não admitisse, interpor recurso da nova decisão assim proferida.

Recurso este que, note-se, é admissível ainda que a causa esteja compreendida na alçada do tribunal, como refere expressamente o art. 670.º, n.º 4, do CPC».

Ou seja, numa solução que mereceu muitas críticas à doutrina, a lei passou a admitir, como uma das excepções ao esgotamento do poder jurisdicional, que, em circunstâncias muito extraordinárias, o tribunal alterasse a decisão que ele próprio proferiu.

Como resulta do que deixámos dito, a possibilidade de reforma de uma decisão judicial ao abrigo do n.º 2 do art. 669.º do CPC tem carácter excepcional, sendo que «quanto ao alcance do mesmo preceito legal, o STA tem construído um critério orientador para a definição do carácter manifesto do lapso cometido e que possibilita a imediata reparação do erro de julgamento que o originou. Tem sido, com efeito, sublinhada a excepcionalidade desta faculdade, que insere um desvio aos princípios da estabilidade das decisões judiciais e do esgotamento do poder jurisdicional do juiz quanto à matéria da causa (art. 666.º, n.º 1, do CPC), salientando-se que a mesma só será admissível perante erros palmares, patentes, que, pelo seu carácter manifesto, se teriam evidenciado ao autor ou autores da decisão, não fora a interposição de circunstância accidental ou uma menor ponderação tê-la levado ao desacerto» (Cfr. Cadernos de Justiça Administrativa, n.º 25, pág. 54, também citado por JORGE LOPES DE SOUSA no Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado, Áreas Editora, 6.ª edição, II volume, anotação 8 ao art. 126.º, pág. 388 e, entre muitos outros e para além dos aí referidos, ainda, por mais recentes, os seguintes acórdãos da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo: de 23 de Maio de 2012, proferido no processo n.º 213/12; de 27 de Junho de 2012, proc n.º 1157/11, e de 26 de Setembro de 2012, proc n.º 211/12).

A referida faculdade não se destina, manifestamente, à reapreciação dos factos apurados e sua interpretação ou à reapreciação das regras e princípios de direito aplicados. Se quanto a estas, houver divergência entre o alegado pela parte e o decidido pelo tribunal, a sua reapreciação e a correcção de eventuais erros por este cometidos só será possível em sede de recurso, desde que este seja admissível”.

Em face do exposto, considerando que a lei admite em abstracto a reforma do acórdão, cumpre verificar se o pedido, nos termos da alegação da requerente, poderá integrar situação que a autorize ao abrigo das alíneas a) e b) do n.º 2 do art. 669.º do CPC.

Vejam os.

2.1.2. Alega a requerente, entre o mais, que o acórdão reclamado «incorreu em lapso manifesto por constarem do processo elementos que, só por si, implicavam necessariamente decisão diversa da proferida», pois do processo administrativo em apenso e do parecer proferido no processo administrativo organizado nos termos do art. 111.º do CPPT, consta que o valor patrimonial tributário (VPT) fixado no ano de 2003 foi notificado à ora Requerida, a qual, «não concordando», «apresentou reclamação que foi (...) parcialmente deferida (cfr. a fls. 31 do PA)».

Salvo o devido respeito, não podemos concordar com este entendimento.

O que consta da sentença recorrida, designadamente das alíneas B) e C) dos factos provados, é, passamos a citar, o seguinte: “Em 22/3/2005, a impugnante deduziu impugnação judicial do indeferimento da reclamação graciosa apresentada contra o acto de liquidação de IMI do ano de 2003, cfr. doc. de fls. 16 do processo instrutor” e, “Em 27/3/2005, a impugnante deduziu impugnação judicial da liquidação de IMI do ano de 2004- cfr.doc de fls. 19 do processo administrativo apenso”.

Isto é, o que consta da sentença recorrida é, exclusivamente, que a contribuinte, ora Requerida, terá reclamado graciosamente contra as liquidações de IMI que lhe foram efectuadas com referência aos anos de 2003 e 2004, a que seguiu impugnação judicial, mas não se deu como provado que alguma vez tenha reclamado da fixação do VPT fixado ao prédio e, muito menos, que a fixação do VPT considerado na liquidação impugnada (do ano de 2005) alguma vez lhe tenha sido notificada.

Por outro lado, como se pode ler na sentença recorrida, a Mmº Juíza “a quo” concluiu pela não verificação do vício de falta de fundamentação dizendo que “analisando o documento de cobrança, constatamos que nele é feita menção expressa da localização do prédio, do artigo matricial, do valor patrimonial, do ano a que respeita da taxa aplicável, da inexistência de isenção e da colecta correspondente a cada um dos prédios.”

Ora, fora precisamente contra esse entendimento que a impugnante havia recorrido alegando que nunca lhe haviam sido dados a conhecer os motivos de facto e de direito que levaram à fixação dos

valores constantes do documento de cobrança, que não lhe permitiam compreender as razões subjacentes à liquidação impugnada.

E foi precisamente contra o entendimento sufragada na sentença recorrida quanto à suficiência de fundamentação, no caso em apreço, que o Acórdão reclamado deste Supremo Tribunal se pronunciou dando razão à impugnante.

Como ficou consignado no Acórdão deste Supremo Tribunal de 27 de Fevereiro, já mencionado, “Poderá, eventualmente, ter até existido erro no julgamento da matéria de facto por não terem sido levados ao probatório factos que a ora Requerente tem como relevantes para a apreciação da questão que determinou o julgamento no sentido da procedência da impugnação judicial e a confirmação do mesmo por este Supremo Tribunal Administrativo”, mas a verdade é que questão não foi oportunamente colocada, tendo-se limitado este Supremo Tribunal Administrativo, enquanto tribunal de revista, sem poderes em matéria de facto se limitado a sindicat o julgamento efectuado com base na factualidade e interpretação que foi fixada pelo Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto.

2.1.3. Sustenta ainda a Requerente que o Acórdão também incorreu em «manifesto lapso na qualificação jurídica» do facto relativo à apresentação da referida reclamação deduzida ao abrigo do art. 20.º do Decreto-Lei n.º 287/2003 (...), diploma por que se operou a reforma da tributação do património imobiliário, nomeadamente mediante a aprovação do CIMI).

Também aqui não assiste razão à Requerente, pois como se pode ler no Acórdão que vimos seguindo, “(...) o invocado lapso na qualificação jurídica implica um juízo prévio sobre a existência do facto. Ora, como deixámos já dito, tal facto não vem dado como provado pela 1.ª instância, não foi invocado pela ora Requerente em sede de recurso e nunca podia este Supremo Tribunal Administrativo alterar o julgamento da matéria de facto, aditando-o.

Assim, a pretensão da Requerente também não pode acolher-se à previsão da alínea a) do n.º 1 do art. 669.º do CPPT

Em face do exposto, no caso sub judice, tal como se concluiu no Acórdão de 27 de Fevereiro de 2013, “a pretensão da Requerente assenta, não em qualquer erro manifesto, palmar ou evidente quanto ao decidido, seja ele referido à determinação da norma aplicável ou à qualificação jurídica dos factos; a pretensão da Requerente assenta, isso sim, numa discordância relativamente ao julgamento da matéria de facto efectuado pelo Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto”.

Assim sendo, a matéria alegada pela Requerente não integra, pois, fundamento admissível para a reforma do acórdão, mas sim eventual erro de julgamento na matéria de facto efectuado em 1.ª instância, mas este, a ter ocorrido, não pode, manifestamente, ser corrigido mediante pedido de reforma do acórdão proferido por este Supremo Tribunal Administrativo.

Não pode, desta forma, o pedido de reforma do Acórdão proceder.

### 3. DECISÃO

Face ao exposto, os Juizes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência (como o impõe o art. 716.º, n.º 2, do CPC), indeferir o pedido de reforma do Acórdão.

Custas pela Recorrente.

Lisboa, 13 de Março de 2013. — *Fernanda Maças* (relatora) — *Francisco Rothes* — *Casimiro Gonçalves*.

---

(<sup>1</sup>) Embora a norma se refira apenas à sentença, deve considerar-se aplicável a todas as decisões judiciais, designadamente aos acórdãos dos tribunais superiores, como resulta expressamente do disposto no n.º 1 do art. 716.º do CPC.

## Acórdão de 13 de Março de 2013.

### Assunto:

*Autoliquidação. Reclamação graciosa.*

### Sumário:

*I — Em caso de erro na autoliquidação, a lei exige a reclamação graciosa prévia como forma de abrir a via contenciosa, a menos que (1.º) o fundamento da impugnação seja exclusivamente de direito e (2.º) a autoliquidação tenha sido efectuada de acordo com orientações genéricas emitidas pela AT (artigo 131.º, n.ºs 1 e 3, do CPPT).*

II — *Nos casos em que não há lugar a reclamação necessária não fica vedada a possibilidade de ser apresentada reclamação graciosa, nos termos do n.º 1 do citado artigo 131.º do CPPT.*

Processo n.º 825/12-30.

Recorrente: A....., L.<sup>da</sup>

Recorrido: Fazenda Pública.

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

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

### RELATÓRIO

1.1. A....., Lda., com os demais sinais dos autos, recorre da sentença que, proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, julgou improcedente a impugnação judicial que deduzira contra a decisão de indeferimento da reclamação graciosa apresentada contra o acto de autoliquidação de IRC do exercício de 2008.

1.2. A recorrente termina as alegações concluindo da forma seguinte:

A. A sentença recorrida defende que a Recorrente não pode fazer uso do n.º 1 do artigo 131º do CPPT (que constitui a regra geral), uma vez que o erro cometido na autoliquidação de imposto resulta da inconstitucionalidade da lei, o que impõe a aplicação do disposto no n.º 3 do mesmo artigo (que constitui a regra excecional).

B. No entanto, a sentença recorrida não teve em conta que não existem, nesta matéria, quaisquer “orientações genéricas emitidas pela administração tributária”.

C. Ora, a aplicação do n.º 3 do artigo 131º do CPPT tem por requisito a existência destas orientações.

D. Desta forma, não pode o Tribunal *a quo* exigir à Recorrente que aplique uma norma excecional quando não está verificado um dos seus requisitos de aplicação.

E. Existe jurisprudência do STA decidindo que o n.º 3 do artigo 131º deveria ser aplicado extensivamente (ou analogicamente) a casos em que o contribuinte impugne diretamente a autoliquidação com fundamento na inconstitucionalidade da norma.

F. Esta jurisprudência, que é de aplaudir, visa alargar a exceção prevista no n.º 3, por força do princípio constitucional do acesso ao direito e também do previsto no artigo 7º do CPTA, aplicável *ex vi* artigo 2º do CPPT.

G. O Tribunal *a quo* faz o inverso: aplica esta jurisprudência no caso oposto, ou seja, impõe à Recorrente a aplicação deste n.º 3, considerando que a sua reclamação graciosa, apresentada nos termos do n.º 1, era intempestiva.

H. Assim, onde o STA escreveu que deveriam ser removidos obstáculos ao acesso ao direito, o Tribunal *a quo* leu que se deveriam ser colocados obstáculos ao acesso ao direito.

I. A interpretação extensiva de uma exceção com vista ao ajustamento das normas a um princípio constitucional não pode ser aplicada a uma caso diferente, tendo por efeito que a interpretação extensiva é mantida com vista à violação desse mesmo princípio constitucional.

J. Como refere Lopes de Sousa “*Por força do princípio da confiança, insito na ideia de Estado de Direito democrático, o contribuinte não poderá ser prejudicado, vendo caducado um seu direito, pelo facto de observar o que resulta directamente da letra da lei*”.

K. A Recorrente, tendo verificado que os requisitos de aplicação da exceção prevista no n.º 3 do artigo 131º do CPPT não estavam cumpridos (como reconhece o STA em Acórdão anterior), resolveu, à cautela, seguir o regime geral previsto no n.º 1, não lhe podendo ser impedido o acesso ao direito por aplicação de uma interpretação extensiva (ou analógica), que foi utilizada para promover esse mesmo acesso a quem não teve a cautela devida.

L. A fazer fé na interpretação do Tribunal *a quo* nenhum contribuinte poderia confiar, doravante, na letra da lei, uma vez que podem existir uma miríade de outros casos que são passíveis de interpretação extensiva ou analogicamente, não só para permitir o acesso ao direito (algo que é constitucionalmente justificado), mas também para impedir esse acesso (algo que não tem qualquer justificação).

M. A sentença recorrida violou, desta forma, o disposto no artigo 131º n.º 1 e n.º 2 do CPPT, o artigo 7º do CPTA e o artigo 20º da CRP.

Termina pedindo o provimento do presente recurso e a revogação da decisão recorrida, com a consequente baixa dos autos à 1ª instância, a fim de aí prosseguirem os seus termos.

1.3. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.4. O MP emite Parecer no sentido do provimento do recurso, nos termos seguintes:

#### «FUNDAMENTAÇÃO

1. Questão decidenda: obrigatoriedade de reclamação graciosa prévia, em caso de impugnação judicial de autoliquidação de IRC com fundamento em inconstitucionalidade da norma que a determinou.

A questão foi apreciada no recente acórdão STA-SCT 12.10.2011 processo n.º 860/10, em termos exaustivos e perfunctórios que justificam a adesão do Ministério Público e aconselham a transcrição do sumário doutrinário:

*I – A alegada inconstitucionalidade da norma ao abrigo da qual o contribuinte efectuou a autoliquidação integra o conceito de erro a que alude o n.º 1 do art. 131º do CPPT.*

*II – No caso de erro na autoliquidação, a lei exige a reclamação graciosa prévia como forma de abrir a via contenciosa, a menos que (1º) o fundamento da impugnação seja exclusivamente de direito e (2º) a autoliquidação tenha sido efectuada de acordo com orientações genéricas emitidas pela AT (art. 131º n.ºs 1 e 3, do CPPT).*

*III – Isto, porque a autoliquidação, que é efectuada pelo contribuinte, não constitui um acto administrativo e, por isso, não é impugnável directamente, exigindo-se antes da impugnação uma actuação da AT no sentido de “administrativizar” o acto.*

*IV – O segundo dos dois requisitos cumulativos exigidos pelo n.º 3 do art. 131º do CPPT para dispensar a reclamação prévia enquanto condição para abrir a via contenciosa em caso de autoliquidação – «a autoliquidação tiver sido efectuada de acordo com orientações genéricas emitidas pela administração tributária» – justifica-se porque, nesta hipótese, a AT já se pronunciou previamente sobre a questão suscitada e encontra-se vinculada pelas orientações (cfr. art. 68º, n.º 4, da LGT), motivo porque seria inútil suscitar a sua intervenção através de reclamação graciosa, que teria de ser indeferida.*

*V – A mesma razão de ser vale para as situações em que o fundamento da impugnação seja exclusivamente a inconstitucionalidade da norma em que se fundou a autoliquidação por violação do princípio da irretroactividade da lei fiscal, pois também nesse caso a reclamação constituiria um acto inútil por nunca poder ser julgada procedente, em virtude de a AT estar sujeita ao princípio da legalidade (cfr. art. 266º n.º 2, da CRP e art. 55º da LGT) e não poder deixar de aplicar uma norma com fundamento em inconstitucionalidade, a menos que o TC já tenha declarado a inconstitucionalidade com força obrigatória geral (cfr. art. 281º da CRP) ou se esteja perante o desrespeito por normas constitucionais directamente aplicáveis e vinculativas, como as que se referem a direitos, liberdades e garantias (cfr. art. 18º, n.º 1, da CRP), o que não é o caso.*

2. A impugnação judicial do acto de indeferimento de reclamação graciosa tem um duplo objecto:
- imediato, constituído pelo acto administrativo de indeferimento
  - mediato, constituído pelo acto tributário de liquidação, objecto imediato da reclamação graciosa.

A sentença recorrida recusou a apreciação do mérito da causa, como consequência da verificação de caso decidido, configurado no indeferimento liminar da reclamação graciosa por intempestividade.

Em consequência da solução propugnada da questão decidenda deve o tribunal recorrido apreciar o mérito da impugnação judicial, mediante o proferimento de nova sentença.

#### CONCLUSÃO

#### **O recurso merece provimento.**

A sentença impugnada deve ser revogada e substituída por acórdão que ordene a devolução do processo ao tribunal de 1ª instância para apreciação do mérito da impugnação judicial»

1.5. Corridos os vistos legais, cabe deliberar.

#### **FUNDAMENTOS**

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

A) Em 27.05.2009, a impte. procedeu à entrega da Declaração Modelo 22, de IRC do exercício de 2008, tendo apurado imposto a pagar no montante de € 46.931,76, o qual incluiu o montante de € 32.596,54, de tributação autónoma em resultado da aplicação das taxas mandadas aplicar aos encargos suportados desde 1.01.08 até 31.12.08, por força do disposto no n.º 1, do art. 5º, da Lei n.º 64/2008. - cfr arts. 7º a 9º da p.i., cópia da D.P. de fls. 37 a 41, dos autos e “Prints Informáticos” de fls. 122 a 128, do P.A. apenso.

B) Em 23.05.2011, a impte. apresentou reclamação graciosa contra o acto de autoliquidação de imposto por si efectuado, cujo conteúdo se dá aqui por reproduzido, com fundamento no erro cometido naquela autoliquidação de que resultou imposto em excesso face à consideração daquela tributação autónoma e em razão da inconstitucionalidade da aplicação daquelas taxas à totalidade do exercício em causa. - cfr cópia da Reclamação Graciosa, de fls. 42 a 66, dos autos e Proc. de Reclamação Graciosa apensa aos presentes autos.

C) Em 27.06.11, foi proferido despacho de indeferimento liminar da reclamação graciosa referida supra, com fundamento na intempestividade da sua apresentação, notificada à interessada. – cfr. Ofício de fls. 68, e Despacho proferido sobre a Informação prestada pelo Serviço de Finanças de Oeiras 2, de fls. 69 e 70, dos autos e fls. 87 a 91, do Proc. Recl. Graciosa apensa aos presentes autos.

3.1. Enunciando como questão a decidir a que se prende com a análise da legalidade do acto de indeferimento da reclamação graciosa deduzida do acto de autoliquidação de imposto efectuada pelo

impugnante, a sentença recorrida veio a concluir pela improcedência da impugnação, com a fundamentação seguinte:

- Importa verificar da extemporaneidade da reclamação graciosa apresentada da autoliquidação de imposto já que daquela decorre, não a intempestividade da impugnação, antes a inconcludência da petição por verificação de caso decidido.

- Resulta do disposto no n.º 1 do art. 5º da Lei n.º 64/2008, de 5/12, que as alterações introduzidas ao art. 81º do CIRC produzem efeito desde 1/1/2008; pelo que feita a autoliquidação da tributação autónoma dos encargos dedutíveis através da respectiva declaração periódica, se o sujeito passivo detectar um erro, quer nos factos em que assentou a liquidação, quer na aplicação das normas legais, e pretender impugnar contenciosamente tal autoliquidação, terá que deduzir uma reclamação prévia se o fundamento do recurso não for exclusivamente matéria de direito – n.ºs. 1 e 3 do art. 131º do CPPT.

- Ora, no caso, tendo a impugnante invocado apenas razões de direito na impugnação administrativa apresentada, e não também fundamentos de facto relativos ao erróneo apuramento de tributação autónoma, deve concluir-se que não se impunha a apresentação daquela reclamação prévia (cfr. no sentido da desnecessidade da reclamação graciosa prévia nos casos de invocação de inconstitucionalidade da norma em que se fundou a autoliquidação, o ac. do STA, de 12/10/2011, rec. n.º 0860/10).

- O que não obstava a apresentação de tal impugnação administrativa nos termos gerais, isto é, nos termos do disposto no art. 70º do CPPT; mas, em tal caso, o prazo para a sua dedução era de 120 dias a contar do acto de autoliquidação de imposto, conforme resulta do disposto na alínea e) do n.º 1 do art. 102º do mesmo Código, o que não se observou nos presentes autos.

- Daí que na questionada decisão da reclamação se refira e bem a admissibilidade da impugnação administrativa nos termos gerais, mas para a qual a mesma se apresentava como intempestiva, tendo sido considerada como motivo para o seu indeferimento liminar.

Do que resulta que também a presente impugnação judicial será de considerar como improcedente, atenta a verificação de caso decidido que obsta ao conhecimento do mérito da causa quanto às assacadas inconstitucionalidades da referida tributação autónoma.

3.2. É do assim decidido que a recorrente discorda, alegando, no essencial, que a sentença, ao sustentar a aplicação do disposto no n.º 3 do art. 131º do CPPT, não teve em conta que não existem, nesta matéria, quaisquer “orientações genéricas emitidas pela administração tributária”, requisito este do qual depende a aplicação daquele n.º 3.

Assim, a questão a apreciar e decidir prende-se com a obrigatoriedade de reclamação graciosa prévia, em caso de impugnação judicial de autoliquidação de IRC com fundamento em inconstitucionalidade da norma que a determinou, ou seja, prende-se com a interpretação do disposto nos n.ºs. 1 e 3 do art. 131º, do CPPT, designadamente, com a necessidade da reclamação graciosa prévia para abrir a via contenciosa no caso de autoliquidação e sobre o segundo requisito de dispensa dessa reclamação.

Vejamos, pois.

4.1. A recorrente procedeu à autoliquidação do IRC do ano de 2008.

Posteriormente deduziu reclamação graciosa de tal autoliquidação, a qual veio a ser liminarmente indeferida, por extemporaneidade, com fundamento em que deveria ter sido deduzida no prazo de 120 dias contados da data de entrega da declaração de rendimentos (art. 70º do CPPT), pois, não se tratando de uma reclamação por erro na autoliquidação, deve ser aplicado o disposto no n.º 3 do art. 131º do CPPT.

Na impugnação deste indeferimento da reclamação graciosa, a recorrente sustenta que a reclamação foi apresentada dentro do prazo legal e alega, em síntese, o seguinte:

- Procedeu, na respectiva declaração de rendimentos Modelo 22, à autoliquidação da tributação autónoma relativa ao exercício de 2008, aplicando as novas taxas dessa tributação autónoma a todos os encargos a que se referem os n.ºs. 3 e 4 do art. 81º do CIRC, suportados desde 1/1/2008 a 31/12/2008.

- Ocorreu, porém, um erro na aludida autoliquidação, dado que, sendo inconstitucional a norma que determina a aplicação retroactiva do aumento das taxas dessa tributação autónoma, tal norma se tem por inexistente, o que significa que foi autoliquidado imposto em excesso no que diz respeito à tributação autónoma sobre os ditos encargos.

- Por isso, a impugnante apresentou, em 23/5/2011, reclamação graciosa de tal autoliquidação.

- Que veio a ser liminarmente indeferida, por alegada extemporaneidade da reclamação graciosa, a qual deveria ter sido deduzida no prazo de 120 dias contados da data de entrega da declaração de rendimentos (art. 70º do CPPT), dado que não se trata de uma reclamação por erro na autoliquidação e dado que deve ser aplicado o disposto no n.º 3 do art. 131º do CPPT.

4.2. Como se viu, a sentença recorrida veio a concluir que é aplicável o disposto no n.º 3 do art. 131º do CPPT e que, por isso, uma vez que a reclamação ali mencionada não foi apresentada no prazo legal, também a presente impugnação se deve considerar improcedente, atenta a verificação de caso decidido que obsta ao conhecimento do mérito da causa quanto às assacadas inconstitucionalidades da referida tributação autónoma.

Ora, da conjugação do disposto nos n.ºs. 1 e 3 deste art. 131º do CPPT, resulta que se o contribuinte pretender impugnar uma autoliquidação, poderá ter de apresentar, ou não, uma reclamação graciosa antes de ter acesso à via contenciosa da impugnação.

Essa reclamação prévia é obrigatória, se o fundamento da impugnação **não for** exclusivamente matéria de direito e a autoliquidação **não tiver** sido efectuada de acordo com orientações genéricas emitidas pela AT (não será obrigatória, portanto, quando o fundamento da impugnação **for** exclusivamente matéria de direito e a autoliquidação **tiver** sido efectuada de acordo com orientações genéricas emitidas pela AT).

Para dispensar a exigência da reclamação prévia, como forma de abrir a via contenciosa da impugnação judicial de autoliquidação, a lei exige, portanto, dois requisitos cumulativos: que (1º) o fundamento da impugnação seja exclusivamente de direito e que (2º) a autoliquidação tenha sido efectuada de acordo com orientações genéricas emitidas pela AT.

A razão de ser da exigência legal subjacente ao 1º requisito (reclamação graciosa prévia à impugnação judicial) prende-se com o facto de a autoliquidação não ser um acto tributário praticado pela AT e que possa, portanto, impugnar-se directamente. Tratando-se, portanto, de um acto voluntário do contribuinte, «... bem se compreende que o legislador exija, neste caso, a prévia reclamação, a fim de que seja proferido um acto (ou se ficione essa prática, no caso de indeferimento tácito), para que se abra a via contenciosa»; isto é, exige-se, «antes da impugnação, uma actuação da AT no sentido de “administrativizar” o acto». (1)

Quanto ao 2º requisito (liquidação feita de acordo com orientações genéricas emitidas pela AT), a razão de ser prende-se com o facto de a AT já se ter pronunciado previamente sobre a questão suscitada e se encontrar vinculada pelas orientações (cfr. art. 68º, n.º 4, da LGT), motivo porque seria inútil suscitar a sua intervenção através de reclamação graciosa, que teria de ser indeferida.

Assim, como igualmente aponta o cons. Jorge Lopes de Sousa «nos casos de autoliquidação, se for apresentada imediatamente impugnação judicial e o seu fundamento não for exclusivamente matéria de direito ou se ela não tiver sido efectuada de acordo com orientações genéricas emitidas pela administração tributária, a petição de impugnação deverá ser liminarmente indeferida, por ser manifesto que a autoliquidação não é imediata e directamente impugnável [art. 89º, n.º 1, alínea c), do CPTA].» (2)

Mas mesmo nos casos em que não há lugar a reclamação necessária (quando o fundamento da impugnação for exclusivamente matéria de direito e a autoliquidação tiver sido efectuada de acordo com orientações genéricas emitidas pela AT), pode ser apresentada reclamação graciosa, nos termos do n.º 1 do citado normativo, pois «se assim, não fosse, o contribuinte que desconhecesse a existência de orientações genéricas da Administração Tributária, que não é obrigado a conhecer, poderia perder o direito de impugnação contenciosa, por não a apresentar no prazo de 90 dias que resulta do n.º 3, o que é incompatível com o direito à tutela judicial efectiva, constitucionalmente garantido (arts. 20º, n.º 1, e 268º, n.º 4, da CRP). (...)»

No entanto, esta interpretação lógica no sentido de que, quando estiver em causa apenas matéria de direito e o contribuinte tenha seguido orientações genéricas da administração tributária, os prazos de impugnação judicial e de reclamação graciosa seriam os normais, previstos nos arts. 70º e 102º, é inconciliável com a indicação feita na parte inicial do n.º 3 deste art. 131º de que o que aí se estabelece é “sem prejuízo do disposto nos números anteriores”, o que se traduz na possibilidade de reclamação graciosa no prazo de dois anos.

Aliás, não se justificaria adoptar um prazo curto para a reclamação graciosa com base em fundamentos de direito e um prazo mais longo para a reclamação graciosa que inclui no seu objecto matéria de facto, cumulada ou não com matéria de direito, pois, o contribuinte facilmente poderia beneficiar deste prazo mais longo, mesmo que a sua discordância real assentasse apenas em matéria de direito, bastando para isso «inventar» discordância com qualquer matéria de facto para juntar ao seu fundamento de direito, o que, naturalmente, não representaria dificuldade apreciável.

Porém, a ter de entender-se que o contribuinte, quando discorda da autoliquidação apenas por razões de direito e seguiu orientações genéricas da administração tributária, pode optar pela impugnação judicial no prazo de 90 dias ou pela reclamação graciosa no prazo de dois anos, a fixação daquele prazo de 90 dias torna-se manifestamente injustificada. (...)

Por isso, é duvidosa a constitucionalidade da fixação de prazo feita no n.º 3 e, a considerar-se que é inconstitucional deverá admitir-se a possibilidade de deduzir impugnação judicial até ao prazo de dois anos.

Ainda por outro lado, não se pode encontrar qualquer justificação razoável para que, decorrido o prazo de 90 dias, se vá impor ao contribuinte a apresentação uma reclamação graciosa para recuperar a possibilidade de impugnação judicial, quando a previsão da possibilidade de impugnação contenciosa directa prevista no n.º 3 só se pode justificar porque, nesses casos, na perspectiva legislativa, ela se considera desnecessária.» (3)

4.3. Quer a questão atinente à obrigatoriedade, ou não, de reclamação graciosa prévia para abrir a via contenciosa no caso de autoliquidação, quer a questão de saber se a dispensa legal (n.º 3 do art. 131º) dessa reclamação graciosa prévia quando existam orientações genéricas emitidas pela AT deve também aplicar-se no caso de impugnação da autoliquidação com exclusivo fundamento na inconstitucionalidade de norma de incidência, foram aprofundadamente apreciadas no acórdão desta Secção do STA, proferido em 12/10/2011, no processo n.º 860/10, referenciado, aliás, pela sentença recorrida e pelo MP.

E subscrevemos a fundamentação ali exarada, no sentido de que a imputação à autoliquidação de um erro substanciado na aplicação de uma norma inconstitucional a tal acto de autoliquidação (4) constitui invocação de um erro sobre os pressupostos de direito desse acto, bem como no sentido de as razões legais da dispensa de reclamação prévia, nos casos em que a autoliquidação é feita de acordo com orientações genéricas emitidas pela AT, valerem *«para as situações em que o fundamento da impugnação seja exclusivamente a inconstitucionalidade da norma em que se fundou a autoliquidação por violação do princípio da irretroactividade da lei fiscal, pois também nesse caso a reclamação constituiria um acto inútil por nunca poder ser julgada procedente, em virtude de a AT estar sujeita ao princípio da legalidade (cfr. art. 266º n.º 2, da CRP e art. 55º da LGT) e não poder deixar de aplicar uma norma com fundamento em inconstitucionalidade, a menos que o TC já tenha declarado a inconstitucionalidade com força obrigatória geral (cfr. art. 281º da CRP) ou se esteja perante o desrespeito por normas constitucionais directamente aplicáveis e vinculativas, como as que se referem a direitos, liberdades e garantias (cfr. art. 18º, n.º 1, da CRP), o que não é o caso»*.

Concluindo-se, assim, pela interpretação extensiva do n.º 3 do art. 131º do CPPT, *«de modo a que se permita a impugnabilidade directa da autoliquidação também nos casos em que a impugnação judicial seja deduzida exclusivamente com fundamento na inconstitucionalidade da norma em que se baseou aquele acto tributário, designadamente por violação do princípio da irretroactividade fiscal. Conquanto tal situação não esteja contemplada na letra da lei, está abrangida pelo seu espírito, inexistindo qualquer razão que permita concluir que o legislador, tendo ponderado a situação, não lhe quis dar a mesma solução jurídica que àquela que expressamente previu na norma.»* (cfr. o citado aresto, de 12/10/2011, no processo n.º 860/10, desta Secção do STA).

Na verdade, como ali também se refere, *«no Direito Constitucional Português não existe a possibilidade de a Administração se recusar a obedecer a uma norma que considera inconstitucional, substituindo-se aos órgãos de fiscalização da constitucionalidade, a menos que esteja em causa a violação de direitos, liberdades e garantias constitucionalmente consagrados, o que não é manifestamente o caso quando está em causa a aplicação de norma eventualmente violadora do princípio da não retroactividade da lei fiscal.*

*O que nos leva a concluir, com a Recorrente, que no caso sub judice a reclamação graciosa prévia, porque deduzida com fundamento exclusivo na inconstitucionalidade da alínea a) do n.º 3 do art. 81º do CIRC, na redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 64/2008, de 5 de Dezembro, por violação do princípio da irretroactividade da lei fiscal não poderia ter outro destino senão o indeferimento. Nada obstando a que a reclamação graciosa fosse deduzida com esse fundamento (cfr. art. 70º, n.º 1, do CPPT), a verdade é que a mesma não pode conhecer outra decisão senão aquela, pois, como deixámos dito, a AT não tem a possibilidade recusar a aplicação da norma com fundamento em inconstitucionalidade, a menos que o TC tivesse já emitido declaração de inconstitucionalidade com força obrigatória geral.*

*Ora, se a decisão da reclamação graciosa nunca poderia ser noutro sentido senão no do indeferimento, temos que concordar com a Recorrente que essa reclamação constituiria acto inútil.*

(...)

*Assim, não se discutindo que estamos perante fundamento meramente de direito, as mesmas razões que levaram o legislador a dispensar a reclamação graciosa no caso de existirem orientações genéricas emitidas pela AT, justificam também a dispensa no caso em que o fundamento seja exclusivamente a inconstitucionalidade da norma; tal como naquele caso a AT «já se pronunciou antecipadamente sobre a questão suscitada pelo interessado na impugnação [...], pelo que é presumivelmente inútil suscitar a sua intervenção através de reclamação graciosa, que teria de ser indeferida», também neste caso, não tendo a AT possibilidade de se pronunciar noutro sentido senão no do indeferimento, seria inútil a sua intervenção.*

*Neste caso, contrariamente ao que sucede na generalidade dos casos de autoliquidação, verifica-se à partida, isto é, ainda antes da tomada de posição da AT mediante a decisão da reclamação graciosa, a situação de litígio susceptível de justificar a intervenção do tribunal administrativo e fiscal (cfr. art. 212º, n.º 3, da CRP).»*

4.4. A presente impugnação judicial é interposta do acto de indeferimento de reclamação graciosa.

O objecto imediato da impugnação judicial da reclamação graciosa é constituído pelo acto administrativo de indeferimento; e o seu objecto mediato é constituído pelo acto tributário de liquidação (que é o objecto imediato da reclamação graciosa).

Ora tendo a sentença recorrida recusado a apreciação do mérito da causa, como consequência da verificação de caso decidido, configurado no indeferimento liminar da reclamação graciosa por intem-

pestividade, e concluindo-se pela não obrigatoriedade, no caso, da dedução dessa falada reclamação graciosa prévia, impõe-se, então, a revogação da sentença recorrida e a baixa dos autos à 1ª instância para prolação de sentença que aprecie o mérito da impugnação, se a tanto nada mais obstar.

#### DECISÃO

Nestes termos acorda-se em, dando provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida e ordenar que os autos baixem à 1ª instância para prolação de sentença que aprecie o mérito da impugnação, se a tanto nada mais obstar.

Sem custas.

Lisboa, 13 de Março de 2013. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Francisco Rothes* — *Fernanda Maças*.

(<sup>1</sup>) Cfr. Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado e comentado, Áreas Editora, 6ª ed., volume II, anotação 3 ao art. 131º, pp. 406 a 408; bem como os acs. do STA, de 15/2/2006, rec. n.º 26.622 (Ap. ao DR de 29/9/2006, págs. 312 a 316); de 31/10/2007, rec. n.º 593/07 (Ap. ao DR de 15/5/2008, págs. 1599 a 1602); de 21/5/2008, rec. n.º 863/07 (Ap. ao DR, de 29/9/2008).

(<sup>2</sup>) Loc. cit., pp. 407.

(<sup>3</sup>) Ibidem 407-409.

(<sup>4</sup>) No caso, a aplicação do disposto no n.º 3 do art. 81º do CIRC numa redacção (dada pela Lei n.º 64/2008, de 5/12) que, na medida em que o legislador expressamente (no art. 5º, n.º 1, da dita Lei) manifestou a intenção de reportar os seus efeitos a uma data anterior à da sua publicação e início de vigência (e, portanto, a factos tributários passados), tem efeitos retroactivos e, por isso, viola o princípio constitucional consagrado no n.º 3 do art. 103º da CRP.

### Acórdão de 13 de Março de 2013.

#### Assunto:

*Prazo de Impugnação. Reclamação Graciosa. Contagem do Prazo. Recurso Jurisdicional. Questão Nova.*

#### Sumário:

- I — A norma do n.º 2 do artigo 102.º do Código de Procedimento e Processo Tributário não é materialmente inconstitucional por violação dos princípios de acesso ao direito e tutela jurisdicional efectiva, da proporcionalidade e da proibição do excesso consagrados nos artigos 18.º, n.º 2 e 20.º da C.R.P,*
- II — Os recursos são meios para obter o reexame das questões já submetidas à apreciação dos tribunais inferiores, e não para criar decisões sobre matéria nova, não submetida ao exame do tribunal de que se recorre.*
- III — Assim, e em princípio, não podem neles ser tratadas questões novas, que não tenham sido suscitadas perante o tribunal recorrido e que não tenham sido apreciadas pela decisão impugnada.*
- IV — O prazo de impugnação judicial é de natureza substantiva e não um prazo judicial, pelo que não lhe é aplicável o artigo 145.º, n.º 5, do Código de Processo Civil, que prevê a possibilidade de prática do acto nos três dias subsequentes ao termo do prazo mediante o pagamento de multa.*

Processo n.º 836/12-30.

Recorrente: A....., S. A.

Recorrido: B....., S. A.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Pedro Delgado.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

**1 – A.....,SA, melhor identificada nos autos, vem recorrer para este Supremo Tribunal da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria de 30 de Novembro de 2011, que julgou por verificada a excepção da caducidade do direito de impugnar contra a liquidação adicional de IRC, referente ao exercício de 2005, absolvendo a Fazenda Publica do pedido.**



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

«I. O legislador não considerou que a estabilidade da situação jurídica tributária estaria irremediavelmente comprometida caso fosse possível atacá-la judicialmente após o prazo de 15 dias sobre a decisão da Reclamação Graciosa, pois tal possibilidade está garantida por outras normas do mesmo código, que permitem a impugnação judicial após o decurso daquele prazo.

II. Da decisão que indefere a reclamação, pode o interessado interpor recurso hierárquico no prazo de 30 dias; e desta decisão do recurso hierárquico, pode ainda apresentar impugnação judicial no prazo de 90 dias.

III. Ainda que o CPPT não acolhesse expressamente tal possibilidade, o prazo de 15 dias sempre se revelaria, em si mesmo, demasiado curto para recorrer judicialmente de uma decisão administrativa, consubstanciando uma violação do art. 20º da C.R.P..

IV. O argumento de que a Reclamação pode ser deduzida com base nos mesmos fundamentos que a Impugnação Judicial não justifica a redução do prazo de impugnação para 15 dias.

V. Apesar de o elenco dos fundamentos admissíveis ser o mesmo, o interessado pode deduzir impugnação judicial com base em fundamentos diferentes daqueles que serviram de base à Reclamação.

VI. A Reclamação trata-se, por expressa previsão legal, de um meio gracioso pautado pela simplicidade nos procedimentos, podendo ser apresentada directamente pelos interessados, e até mesmo verbalmente.

VII. Dada a simplicidade de que se reveste a Reclamação, e a ausência de custas associada a este meio gracioso, a lei não só permite como convida a uma abordagem mais ligeira da questão neste primeiro momento.

VIII. A norma constante do n.º 2 do artº 102º, interpretada no sentido estritamente literal que estipula o prazo de impugnação judicial em 15 dias, é inconstitucional, por violação do princípio de acesso ao direito e tutela jurisdicional efectiva, consagrado no art. 20º da C.R.P., e, bem assim, dos princípios da necessidade, da proporcionalidade e da proibição do excesso no condicionamento de direitos fundamentais ou análogos, consagrados no art. 18º, n.º 2 da C.R.P..

IX. Tendo em atenção o elemento sistemático da interpretação, à luz da coerência e lógica internas por que se define uma qualquer Ordem Jurídica, o prazo de impugnação previsto no n.º 2 do artigo 102º do CPPT nunca pode ser inferior, na pior das hipóteses, a 30 dias, data até à qual continua a ser possível interpor recurso hierárquico e a subsequente impugnação judicial do acto tributário em crise, nos termos dos artigos 76º, n.º 1 e 66º, n.º 1 do CPPT.

X. A norma constante do n.º 1 do artº 20º do CPPT tem, a partir da entrada em vigor Código de Processo nos Tribunais Administrativo, de ser interpretada em conjugação com o disposto no 53º, n.º 3 do CPTA, no sentido de que o prazo de impugnação é agora processual.

XI. Tal como o prazo de impugnação judicial do acto tributário passou a ser considerado de natureza substantiva com a publicação da LPTA, deve agora passar a ser considerado processual com a entrada em vigor do CPTA.

XII. Em consequência desta alteração, a contagem dos prazos rege-se agora pelo disposto no art. 144º do CPC, que no seu n.º 1 estabelece a regra da continuidade dos prazos e da sua suspensão em férias judiciais, aplicando-se igualmente o disposto nos nºs 5 a 7 do art. 145º do CPC, pelo que o acto pode ser praticados dentro dos três primeiros dias úteis subsequentes ao termo do prazo.

XIII. No presente caso, constata-se que a impugnação foi enviada em 23 de Novembro de 2010, pelo que o acto processual teria sido praticado no terceiro dia útil posterior ao prazo de 15 dias — o que se concebe por mero dever de patrocínio — pelo que deve a decisão recorrida ser revogada e substituída por outra que admita a impugnação, ordenando à secretaria do tribunal a quo que notifique a ora Recorrente para pagamento da multa respectiva.

Termos em que deve a excepção de caducidade invocada pela Fazenda Pública ser julgada improcedente, e, em consequência, a decisão recorrida ser revogada e substituída por outra que ordene o prosseguimento dos autos de impugnação judicial até final, na medida em que:

a) A norma constante do n.º 2 do artº 102º do CPPT, interpretado no sentido de estabelecer um prazo de impugnação judicial de 30 dias, é inconstitucional, por violação dos artigos 18º, n.º 2 e 20º da CRP, aplicando-se o prazo geral de 90 dias previsto no n.º 1, ou, na pior das hipóteses, o prazo de 30 dias dentro do qual se pode interpor recurso hierárquico, nos termos dos artigos 76º, n.º 1. e 66º, n.º 1, do CPPT;

E, ainda que assim não fosse,

b) Tendo em conta o elemento sistemático da interpretação, o prazo de impugnação previsto no n.º 2 do artigo 102º do CPPT nunca pode ser inferior, na pior das hipóteses, a 30 dias, data até à qual continua a ser possível interpor recurso hierárquico, nos termos dos artigos 76º, n.º 1 e 66º, n.º 1, do CPPT, e, subsequentemente, apresentar impugnação judicial do acto tributário em crise;

E, ainda que assim não fosse,

c) O prazo de impugnação judicial do acto tributário passou a ser de natureza processual com a entrada em vigor da norma constante do n.º 3 do art. 58º do CPTA, em conjunto com a qual o n.º 1 do

art. 20º do CPPT deve ser interpretado, no sentido de ter sido revogado na parte em que atribui natureza substancial ao prazo de impugnação judicial.

2 – A Fazenda Publica não apresentou contra alegações.

3 – O Exmº Procurador Geral Adjunto emitiu o duto parecer no sentido do não provimento, argumentando, em síntese, que o prazo de impugnação previsto no artigo 102.º/2 do CPPT, no caso de indeferimento expresso de reclamação graciosa, tem natureza substantiva, contando-se nos termos do estatuído no artigo 279º do C. Civil, não sendo também de aplicar subsidiariamente o CPTA uma vez que tal matéria tem regulamentação própria no Código de Procedimento e Processo Tributário.

E quanto à alegada inconstitucionalidade do preceito, sustenta que o prazo de 15 dias para deduzir impugnação judicial, na sequência de indeferimento de reclamação graciosa, em si mesmo, não é excessivamente exíguo, pois que sendo os mesmos os fundamentos de reclamação graciosa e de impugnação judicial, (artigo 70º/1 do CPPT), o interessado, aquando da notificação do indeferimento da reclamação graciosa já estará na posse dos elementos necessários para deduzir impugnação, não se vislumbrando também em que medida aquele prazo pode pôr em risco os interesses da segurança jurídica.

4 – Colhidos os vistos legais, cabe decidir.

5- Em sede factual apurou-se em primeira instância a seguinte matéria de facto:

a) À impugnante foi efectuada a liquidação adicional de IRC, relativa ao exercício de 2005, na sequência de uma acção inspectiva (cfr. fls. 134 dos presentes autos, 55 do procedimento de reclamação graciosa e processo administrativo apenso);

b) A impugnante reclamou graciosamente da liquidação em 19/04/2010, a qual veio a ser indeferida parcialmente, por decisão datada de 29/10/2010 e notificada pelo ofício 2421, datado de 29/10/2010, registado, com aviso de recepção, assinado em 03/11/2010 (fls. 135 dos presentes autos e fls. 3 a 45, 102 e 102 vº do procedimento de reclamação graciosa),

c) A presente impugnação foi remetida por correio registado a este Tribunal em 23/11/2010, tendo dado entrada em 25/11/2011 (cfr. fls. 1 e 262 dos auto).

6. Do mérito do recurso

6.1 Tanto quanto se apura das conclusões das alegações, que, como é sabido, delimitam objecto do recurso, são as seguintes as questões trazidas à apreciação deste Tribunal:

a) Saber se padece de inconstitucionalidade a norma do n.º 2 do artº 102º do CPPT porquanto viola o “...princípio de acesso ao direito e tutela jurisdicional efectiva, consagrado no art. 20º da C.R.P., e, bem assim, dos princípios da necessidade, da proporcionalidade e da proibição do excesso no condicionamento de direitos fundamentais ou análogos, consagrados no art. 18º, n.º 2 da C.R.P.”(conclusão VIII das alegações, fls. 395 dos autos).

b) Saber se, tendo em conta o elemento sistemático da interpretação, o prazo de impugnação previsto no n.º 2 do artigo 102º do CPPT nunca pode ser inferior a 30 dias, prazo esse em que é possível interpor recurso hierárquico, nos termos dos artigos 76º, n.º 1 e 66º, n.º 1, do Código de Procedimento e Processo Tributário;

c) Saber se o prazo de impugnação judicial do acto tributário passou a ser de natureza processual com a entrada em vigor da norma constante do n.º 3 do art. 58º do CPTA.

A sentença recorrida, conhecendo desde logo da questão da intempestividade da impugnação concluiu que a impugnação judicial apresentada pela recorrente ultrapassou o prazo de 15 dias, após a notificação da decisão do indeferimento de reclamação graciosa nos termos do n.º 2 do artº 102º do Código de Procedimento e Processo Tributário, prazo esse que considerou de natureza substantiva e dever ser contado de acordo com as regras estabelecidas no artº 279º do CCivil.

De igual modo, quanto à suscitada questão da inconstitucionalidade da norma do artº 102º, n.º 2 do Código de Procedimento e Processo Tributário julgou a decisão sindicada não se vislumbrar «em que medida o prazo de 15 dias consagrado no n.º 2 do artigo 102º do CPPT possa pôr em risco a segurança jurídica, não se revelando, tão pouco, um prazo exíguo, uma vez que os fundamentos da impugnação são os mesmos da reclamação graciosa (cfr. artigo 70º, n.º 1 do CPPT)».

Contra o assim decidido insurge-se a recorrente defendendo em síntese a inconstitucionalidade do n.º 2 do artº 102º do CPPT porque viola o “...princípio de acesso ao direito e tutela jurisdicional efectiva, consagrado no art. 20º da C.R.P., e, bem assim, dos princípios da necessidade, da proporcionalidade e da proibição do excesso no condicionamento de direitos fundamentais ou análogos, consagrados no art. 18º, n.º 2 da C.R.P.”(conclusão VIII das alegações, fls. 395 dos autos).

Subsidiariamente argumenta que à luz do elemento sistemático da interpretação o prazo de impugnação previsto no n.º 2 do artigo 102º do CPPT nunca pode ser inferior a 30 dias, prazo esse em que é possível interpor recurso hierárquico, previsto nos artigos 76º, n.º 1 e 66º, n.º 1, do Código de Procedimento e Processo Tributário que é de 30 dias.

E finalmente sustenta que o prazo de impugnação judicial do acto tributário passou a ser de natureza processual com a entrada em vigor da norma constante do n.º 3 do art. 58º do CPTA.

Esta argumentação da recorrente não deve, no entanto, proceder, como abaixo se demonstrará. Vejamos, então.

## 6.2 Da alegada inconstitucionalidade do n.º 2 do art.º 102.º do CPPT

De harmonia com o disposto no art.º 102.º, n.º 2 do Código de Procedimento e Processo Tributário em caso de indeferimento de reclamação graciosa, o prazo de impugnação será de 15 dias após a notificação.

Dispõe ainda o n.º 3 do mesmo normativo que se o fundamento for a nulidade, a impugnação pode ser deduzida a todo o tempo.

Portanto na sequência de acto expresso de indeferimento de reclamação graciosa, e no regime do Código de Procedimento e Processo Tributário, o contribuinte tem 15 dias para deduzir impugnação.

No caso em apreço, como claramente se evidencia na sentença recorrida, tendo a impugnante e ora recorrente sido notificada da decisão de indeferimento parcial da reclamação graciosa em 03.11.2011, quando foi intentada a impugnação (23.11.2011) há muito que se encontrava esgotado aquele prazo de 15 dias.

Alega, porém, a recorrente a inconstitucionalidade do n.º 2 do art.º 102.º do CPPT porque viola o “...princípio de acesso ao direito e tutela jurisdicional efectiva, consagrado no art. 20.º da C.R.P., e, bem assim, dos princípios da necessidade, da proporcionalidade e da proibição do excesso no condicionamento de direitos fundamentais ou análogos, consagrados no art. 18.º, n.º 2 da C.R.P.

De harmonia com o art.º 20.º n.º 5 da Constituição da República, para defesa dos direitos, liberdades e garantias pessoais, a lei deve assegurar aos cidadãos procedimentos judiciais caracterizados pela celeridade e prioridade, de modo a obter tutela efectiva e em tempo útil contra ameaças ou violações desses direitos.

Por sua vez dispõe o art.º 18.º, n.º 2 da Constituição que a lei só pode restringir os direitos, liberdades e garantias nos casos expressamente previstos na Constituição, devendo as restrições limitar-se ao necessário para salvaguardar outros direitos ou interesses constitucionalmente protegidos.

A consagração constitucional destes princípios, em normas claramente dirigidas ao legislador, tem em vista garantir o acesso aos tribunais a quem pretenda dirigir-se-lhes em defesa de direitos subjectivos ou interesses jurídicos dignos de tutela e também garantir um processo equitativo, que assegure efectivamente um direito de defesa e obste a que se imponham às partes prazos para a realização de actos processuais tão curtos que envolvam uma diminuição arbitrária. (1)

A jurisprudência e a doutrina do Tribunal Constitucional têm consagrado o entendimento de que não é incompatível com a tutela jurisdicional do acesso à justiça a imposição de ónus processuais às partes, desde que não sejam arbitrários nem desproporcionados, quando confrontada a conduta imposta com a consequência desfavorável atribuída à correspondente omissão – cf. neste sentido Acórdãos do Tribunal Constitucional n.ºs 132/2002 e 403/2002, 571/01, 588/00 e 347/02, estes dois últimos quanto a prazos processuais, e Fernando Amâncio Ferreira, Manual dos Recursos em Processo Civil, pag. 165.

Ora a exigência de um prazo de 15 dias para deduzir impugnação judicial, na sequência de indeferimento de reclamação graciosa (art.º 102.º, n.º 2 do Código de Procedimento e Processo Tributário) não é excessiva, arbitrária ou limitativa do direito de acesso aos tribunais e das garantias de defesa do administrado.

Isso só assim não seria se o prazo fosse ostensivamente exíguo e inadequado para a organização da sua defesa, o que manifestamente não sucede no caso em apreço.

Com efeito nos termos do art.º 70.º, n.º 1 do Código de Procedimento e Processo Tributário a reclamação graciosa pode ser deduzida com os mesmos fundamentos previstos para a impugnação judicial e será apresentada no prazo de 120 dias contados a partir dos factos previstos no n.º 1 do art.º 102.º.

A reclamação graciosa pode, pois, ter por fundamento qualquer ilegalidade de que enferme o acto de liquidação impugnado ou vício do procedimento ou decisões procedimentais que precedam a decisão final (arts. 54.º, 70.º, n.º 1 e 99.º do Código de Procedimento e Processo Tributário), sendo que o contribuinte beneficia de um prazo ainda maior que o prazo de impugnação judicial directa do acto de liquidação.

Assim sendo, prevendo a lei que a reclamação graciosa pode ser deduzida com os mesmos fundamentos previstos para a impugnação judicial e concedendo um amplo prazo para a deduzir, é legítimo concluir que o interessado, aquando da notificação do indeferimento da reclamação graciosa, já estará ou poderá estar na posse dos elementos necessários para exercer cabalmente o direito de impugnar judicialmente e que o prazo para o efeito concedido (15 dias) não é arbitrário nem limitativo do seu direito de acesso aos tribunais e das suas garantias de defesa (vide, também neste sentido, Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e Processo Tributário anotado de vol. II, página 151).

Daí que se entenda que a norma do n.º 2 do art.º 102.º do Código de Procedimento e Processo Tributário não é materialmente inconstitucional por violação dos princípios de acesso ao direito e tutela jurisdicional efectiva e da proporcionalidade e da proibição do excesso consagrados no arts. art. 18.º, n.º 2 e 20.º da C.R.P, pelo que nenhuma censura merece a sentença recorrida que assim decidiu.

**6.3** De igual modo improcederá a alegação de que, à luz do elemento sistemático da interpretação, o prazo de impugnação previsto no n.º 2 do artigo 102.º do CPPT nunca pode ser inferior ao prazo de

interposição de recurso hierárquico, previsto nos artigos 76º, n.º 1 e 66º, n.º 1, do Código de Procedimento e Processo Tributário que é de 30 dias.

Diga-se a este respeito, em primeiro lugar, que trata de questão nova que não foi apreciada pelo tribunal recorrido, por lá não ter sido suscitada.

E bem se compreende que a decisão recorrida não se tenha pronunciado sobre tal questão, pois que efectivamente a recorrente não a suscitou na peça processual deduzida ao abrigo do artº 113º, n.º 2 do Código de Procedimento e Processo Tributário em resposta à questão da caducidade do direito de impugnar levantada pela Fazenda Pública - cf. fls. 295/302 e sentença de fls. 329 e segs.

Vale isto por dizer que se está, assim, perante o que tecnicamente se designa por questão nova, porque veio pela primeira vez ao processo na alegação de recurso, mostrando-se, até aí, em absoluto ausente do processo, não tendo sido suscitada em qualquer peça processual e não tendo, por isso, sido apreciada na sentença.

Ora, como é sabido, e é jurisprudência uniforme, os recursos são específicos meios de impugnação de decisões judiciais, que visam modificar as decisões recorridas, e não criar decisões sobre matéria nova<sup>(2)</sup>

Por isso, e em princípio, não se pode neles tratar de questões que não tenham sido apreciadas pela decisão impugnada, salvo questões de conhecimento oficioso.

Tem-se, assim, como assente que os recursos são meios para obter o reexame das questões já submetidas à apreciação dos tribunais inferiores, e não para criar decisões sobre matéria nova, não submetida ao exame do tribunal de que se recorre – Fernando Amâncio Ferreira, Manual dos Recursos em Processo Civil, pag. 147, Cardona Ferreira, Guia dos Recursos em Processo Civil, pag. 187, Armindo Ribeiro Mendes, Recursos em Processo Civil, Reforma de 2007, Coimbra Editora, Coimbra, 2009, págs.80-81.

No caso subjudice, como vimos, a questão suscitada no ponto IX e na al.b) das conclusões das alegações de recurso – interpretação correctiva do n.º 2 do artigo 102º do Código de Procedimento e Processo Tributário em ordem a concluir-se que o prazo de impugnação ali previsto nunca pode ser inferior a 30 dias - não foi sequer apreciada pela decisão recorrida.

Neste contexto forçoso é concluir que, também nesta parte, improcede a alegação da recorrente.

**6.4** Cumpre agora apreciar a última questão ventilada nas alegações de recurso, que é a de saber se o prazo de impugnação judicial do acto tributário passou a ser de natureza processual com a entrada em vigor da norma constante do nº3 do art. 58º do CPTA.

Alega a recorrente que a norma constante do nº1 do artº 20º do CPPT tem, a partir da entrada em vigor Código de Processo nos Tribunais Administrativo, de ser interpretada em conjugação com o disposto no 58º, n.º 3 do CPTA, no sentido de que o prazo de impugnação é agora processual.

E que, em consequência desta alteração, a contagem dos prazos se rege agora pelo disposto no art. 144º. do CPC, que no seu n.º 1 estabelece a regra da continuidade dos prazos e da sua suspensão em férias judiciais, aplicando-se igualmente o disposto nos nºs 5 a 7 do art. 145º do CPC, pelo que o acto pode ser praticados dentro dos três primeiros dias úteis subsequentes ao termo do prazo.

Carece, no entanto de razão legal.

Como esta Secção vem afirmando de forma reiterada e uniforme os prazos de impugnação são prazos legalmente fixados como condição de exercício do direito e por isso são de caducidade e de natureza substantiva.

Do mesmo modo tem sido entendimento pacífico da jurisprudência que o art. 145º, n.º 5, do Código de Processo Civil se aplica apenas aos prazos de natureza processual ou judicial e não aos prazos de natureza substantiva.

E como ainda não há processo antes da apresentação da petição inicial de impugnação judicial, logo, «não sendo o prazo de dedução da impugnação um prazo de natureza processual» forçoso é concluir que não se lhe aplique o n.º 5 do artigo 145º do Código de Processo Civil - cfr. o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 22/9/2010, proc n.º 269/10 e também, no mesmo sentido, entre outros, os Acórdãos de 30/01/2013, procº 951/12, de 28/11/12, procº 571/12, de 16/05/12, procº. 291/12, de 14/3/2007, proc n.º 831/06; 30/5/2007, proc n.º 238/07; 16/4/2008, proc n.º 77/08; 29/10/2008, proc n.º 458/08; e 7/9/2011, proc n.º 677/10. todos in [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

Acresce que o artº 20º, n.º 1 do Código de Procedimento e Processo Tributário refere, de forma expressa, que os prazos do procedimento tributário e de impugnação judicial se contam nos termos do artigo 279.º do Código Civil.

Trata-se de uma regra já contida no art. 49º, n.º 2, do CPT.

E se é certo que no regime da LPTA, havia sintonia entre a forma de contagem dos prazos de impugnação judicial e de interposição de recurso contencioso de actos anuláveis, pois a este também era aplicável o regime previsto no art. 279º do CC (art. 28.º, n.º 2, daquela Lei), actualmente, o regime de contagem do prazo de impugnação judicial é diferente do regime de contagem do prazos para propositura de acção administrativa especial para impugnação de actos anuláveis, pois a estes é aplicável o regime previsto no art.º 144º do CPC, por remissão do n.º 3 do art. 58º do CPTA<sup>(3)</sup>.

Ora como bem decidiu a sentença recorrida a Lei Geral Tributária e o Código de Procedimento e de Processo Tributário contêm normas que regulam integralmente a matéria relativa à fixação e natureza dos prazos para dedução de impugnação judicial e tramitação do procedimento tributário (artigos 20º n.º1, do CPPT e 57º, n.º3, da Lei Geral Tributária), não havendo neste aspecto lacunas de regulamentação, e não havendo, por isso lugar a aplicação subsidiária do artigo 58º do CPTA.

De todo o modo cumpre referir que, ainda que se entendesse ser de invocar a alteração introduzida pelo artº 58º do CPTA na contagem dos prazos de impugnação, não procederia a tese da recorrente no sentido de aplicação do disposto nos n.ºs 5 a 7 do art. 145º do CPC, que permite a prática do acto dentro dos três primeiros dias úteis subsequentes ao termo do prazo.

É que o prazo não perde, por esse facto, a natureza de substantivo.

Com efeito dispõe o artº 58º, n.º 3 do CPTA que a contagem dos prazos referidos no número anterior obedece ao regime aplicável aos prazos para a propositura de acções que se encontram previstos no Código de Processo Civil.

Assim, em matéria de contagem de prazos de impugnação de actos administrativos o preceito faz uma remissão expressa regime aplicável aos prazos para a propositura de acções que se encontram previstos no Código de Processo Civil, ou seja para o disposto no artº 144º, n.º 4 do Código de Processo Civil.

Em anotação ao art. 58º do CPTA, referem Mário de Aroso de Almeida e Carlos Alberto Fernandes Cadilha no seu Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos, 3ª edição, pag. 389, que tendo em conta a referida remissão, “(...) afigura-se que o prazo de impugnação mantém a sua natureza de prazo substantivo, ficando, todavia, sujeito a um novo regime de contagem”.

E, mais adiante, acrescentam os referidos Autores que “entendendo-se a remissão como feita para o modo de contagem dos prazos do art. 144º do CPC – e na perspectiva de que o prazo de impugnação de actos administrativos mantém a sua característica de prazo substantivo - fica afastado o regime especial de prática de acto num dos três primeiros dias úteis subsequentes ao termo do prazo, a que se refere o artigo 145º, n.ºs 5, 6 e 7, do CPC.”

Em suma, atento o disposto no artº 58º do Código de Procedimento Administrativo os prazos de impugnação de actos anuláveis continuam a ser prazos substantivos, de caducidade do exercício de um direito, insusceptíveis de prorrogação mediante o pagamento da multa do art. 145 do CPC (4).

Também Jorge Lopes de Sousa, no seu *Código de Procedimento e de Processo Tributário*, 6ª ed., Áreas Editora, Lisboa, 2011, pag. 145.) refere que “o prazo de impugnação judicial é de natureza substantiva e não um prazo judicial, pelo que não lhe é aplicável o art. 145º, n.º 5, do CPC, que prevê a possibilidade de apresentação de documentos nos três dias subsequentes ao termo do prazo mediante o pagamento de multa”.

Do exposto se infere que, ainda nesta perspectiva, improcede a alegação da recorrente no sentido de que prazo de impugnação judicial do acto tributário passou a ser de natureza processual com a entrada em vigor da norma constante do n.º3 do art. 58º do CPTA, aplicando-se-lhe o disposto nos n.ºs 5 a 7 do art. 145º do Código de Processo Civil.

Improcedem, pois, todas as conclusões do recurso.

#### 7. Decisão:

Termos em que, face ao exposto, acordam os juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso e confirmar a sentença recorrida. Custas pela recorrente.

Lisboa, 13 de Março de 2013. — *Pedro Delgado* (relator) — *Valente Torrão* — *Ascensão Lopes*.

(1) (Vide Jorge Miranda e Rui Medeiros, Constituição Portuguesa Anotada, Tomo I, pags. 199 a 205 e tomo III, pag. 608.)

(2) (Cf. entre outros, os Acórdãos deste Supremo Tribunal Administrativo de 28.11.2012, recurso 598/12, de 27.06.2012, recurso 218/12, de 25.01.2012, recurso 12/12, de 23.02.2012, recurso 1153/11, de 11.05.2011, recurso 4/11, de 1.07.2009, recurso 590/09, 04.12.2008, rec. 840/08, de 30.10.08, rec.112/07, de 2.06.2004, recurso 47978 (Pleno), de 2911.1995, recurso 19369 e do Supremo Tribunal de Justiça, recurso 259/06.0TBMAC.E1.S1, todos in www.dgsi.pt.)

(3) (Cf. Código de Procedimento e Processo Tributário anotado de Jorge Lopes de Sousa, 6ª ed., vol. I, pag 272..)

(4) (Ver neste sentido Mário E. de Oliveira e Rodrigo E. de Oliveira, em anotação ao art. 58º do CPTA anotado.)

### Acórdão de 13 de Março de 2013.

Processo n.º 1116/12-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Banco A....., S. A.

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

Acordam, em conferência, os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. Notificada do acórdão proferido a fls. 254 a 272 dos autos, no qual se julgou improcedente o recurso jurisdicional por si interposto da sentença do Tribunal Tributário de Lisboa que julgou procedente a presente impugnação deduzida por Banco A....., S.A., vem a Fazenda Pública requerer a respectiva reforma quanto a custas, invocando o disposto na alínea b) do n.º 1 do art. 669º do CPC.

2. Alega, em síntese:

Nos termos do acórdão foi a reclamante Fazenda Pública condenada em custas.

Contudo o presente processo é uma impugnação judicial que foi interposta em 3/10/2002.

Assim, é aplicável o anterior Código das Custas Judiciais, aprovado pelo DL n.º 224-A/96, de 26/11, na redacção anterior às alterações introduzidas pelo DL n.º 324/03, de 27/12, sendo que estas só se aplicam aos processos instaurados após a sua entrada em vigor.

Deste modo há que ter em conta o disposto na alínea a) do n.º 1 do art. 2º do referido CCJ, que continha uma isenção subjectiva de custas relativamente ao Estado, incluindo os seus serviços ou organismos, ainda que personalizados.

Donde, no presente processo, não podia a recorrente Fazenda Pública ser condenada em custas, por o Estado delas estar isento.

3. Notificada, a recorrida A..... S.A., nada disse.

4. Com dispensa dos vistos legais, atendendo à simplicidade da questão em causa, cumpre decidir em conferência, sendo que as regras atinentes ao instituto da reforma da sentença (arts. 667º e 669º do CPC) são aplicáveis por força do disposto no art. 716º (este aplicável por força do disposto no art. 732º, ambos do CPC).

5. Por força do disposto na alínea b) do n.º 1 do art. 669º do CPC, qualquer das partes pode requerer no tribunal que proferiu a sentença a sua reforma quanto a custas.

Na alegação da requerente, tendo a presente impugnação judicial sido deduzida em 3/10/2002, é aplicável o anterior Código das Custas Judiciais, pelo que, face à isenção subjectiva de custas, relativamente ao Estado, incluindo os seus serviços ou organismos, ainda que personalizados, constante da alínea a) do n.º 1 do seu art. 2º, então não podia a recorrente Fazenda Pública ser condenada em custas, por o Estado delas estar isento.

E, adianta-se, a reclamante tem inteira razão.

Com efeito, a PI da presente impugnação deu entrada em 3/10/2002.

Ora, o regime das custas nos processos tributários só foi alterado pelo DL n.º 324/2003, de 27/12, e por força do disposto no n.º 1 do art. 14º deste DL as alterações ali constantes (incluindo a consequente perda de isenção do pagamento de custas, de que gozava a Fazenda Pública) apenas se aplicam aos processos iniciados a partir da respectiva entrada em vigor, que ocorreu em 1/1/2004, nos termos do seu art. 16º (data que é também a relevante para a entrada em vigor das normas sobre custas judiciais tributárias, à face do estabelecido no n.º 2 do art. 15º, do mesmo DL, <sup>(1)</sup> pois foi também na data de 1/1/2004 que foram transferidos para a tutela do Ministério da Justiça os tribunais tributários, nos termos da Portaria n.º 1418/2003, de 30/12).

Assim, no caso, atenta a data da dedução da impugnação (3/10/2002), é aplicável o CCJ e, face à isenção subjectiva de custas de que a reclamante então gozava (al. a) do n.º 1 do art. 2º do CCJ) não pode ela ser condenada em custas.

Nestes termos, e com os fundamentos expostos, acorda-se em dar provimento ao presente pedido de reforma do acórdão, quanto a custas, a ela se procedendo nos termos seguintes:

«Sem custas, por a recorrente delas estar isenta, atenta a data da dedução da presente impugnação judicial.»

Lisboa, 13 de Março de 2013. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Ascensão Lopes* — *Fernanda Maças*.

<sup>(1)</sup> No n.º 1 do art. 14º (aplicação no tempo) deste DL 324/2003, de 27/12, dispõe-se:

«1 - Sem prejuízo do disposto no número seguinte, as alterações ao Código das Custas Judiciais constantes deste diploma só se aplicam aos processos instaurados após a sua entrada em vigor»

E no n.º 2 do art. 15º (norma transitória) dispõe-se:

«2 - As disposições do presente diploma que contenham normas sobre custas judiciais tributárias apenas produzem efeitos a partir da data da transferência dos tribunais tributários para a tutela do Ministério da Justiça.»

**Acórdão de 13 de Março de 2013.****Assunto:**

*Pedido de revisão oficiosa ao abrigo do artigo 78.º da LGT. Inexistência de tributo liquidado e a pagar, havendo lugar a reembolso. Prazo para o exercício daquele pedido.*

**Sumário:**

- I — De acordo com o artigo 78.º, n.º 1 da LGT a revisão dos atos tributários pela entidade que os praticou pode ser efetuada por iniciativa do sujeito passivo ... no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços.*
- II — Se, com o pedido de revisão, o recorrente visava a alteração da matéria tributável, não tendo sido anteriormente sido liquidado tributo por se terem apurado prejuízos, mas tendo havido lugar a reembolso, esta situação tem de equiparar-se à de haver lugar a imposto pago.*
- III — Com efeito, o limite temporal estabelecido para o pedido de revisão no caso de imposto pago tem a ver com a necessidade de segurança jurídica e de evitar as perturbações que resultariam para os cofres do estado de terem de devolver a todo o tempo qualquer imposto pago indevidamente. Ora, no caso dos autos, a vencer a pretensão do recorrente haveria também lugar a mais reembolso, situação que é equiparável à de devolução de imposto pago, pelo que o pedido de revisão deveria ter observado o prazo de 4 anos do artigo 78.º, n.º 1 da LGT.*

Processo n.º 1183/12-30.

Recorrente: Banco A....., S. A.

Recorrida: Fazenda Pública.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Valente Torrão.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

**I** — “Banco A....., S.A”., com os demais sinais dos autos, veio recorrer da decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, que julgou improcedente a impugnação judicial deduzida contra o indeferimento do pedido de revisão oficiosa relativo à autoliquidação de IRC durante exercício de 2005, no montante de € 2.013.450.00, apresentando, para o efeito, alegações nas quais conclui:

1.<sup>a</sup>) A douta sentença recorrida julgou improcedente a impugnação judicial deduzida pelo ora Recorrente na sequência da decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa apresentado em 15 de outubro de 2010, respeitante à autoliquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) do exercício de 2005, no valor de €2.013.450,00;

2.<sup>a</sup>) Considerou o Tribunal recorrido, em suma e no que ora releva, que o prazo de apresentação do pedido de revisão oficiosa, de acordo com a 1.<sup>a</sup> parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT, é de 4 anos após a data da liquidação, pelo que, tendo o início da contagem do aludido prazo ocorrido em 11.07.2006 e o seu termo em 11.07.2010, aquele pedido foi apresentado já após o decurso do referido prazo, em 18.10.2010;

3.<sup>a</sup>) Embora o Recorrente tenha invocado que a revisão oficiosa poderia ter sido apresentada a todo o tempo, atenta a equiparação de erro na autoliquidação a erro imputável aos serviços e de o imposto não se encontrar pago, como prevê a 2.<sup>a</sup> parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT, o Tribunal recorrido negou provimento a este argumento invocando que: (i) “(...) a equiparação do erro do sujeito passivo, na autoliquidação, só releva para efeito do n.º 1 do art.º 78.º da LGT e não para o efeitos do n.º 6 do art.º 59.º do CPPT (...)” (cfr. página 5 da sentença recorrida); e que (ii) “(...) da conjugação do n.º 1 do artigo 78.º da LGT, n.º 6 do art.º 59.º do CPPT e n.º 3 do art.º 9.º do Código Civil, resulta que o sujeito passivo, não pode com apresentação de declarações de rendimentos, do modelo 22, de substituição, ampliar os prazos de revisão do ato tributário, que seriam aplicáveis caso não tivessem sido apresentadas.” (cfr. página 6 da sentença recorrida);

4.<sup>a</sup>) Todavia, e salvo o devido respeito, não pode proceder o entendimento vertido na sentença sub judice;

5.<sup>a</sup>) Com efeito e desde logo, cumpre esclarecer que o pedido de revisão oficiosa sub judice foi apresentado pelo Recorrente ao abrigo do disposto no artigo 78.º, n.ºs 1 e 2 da LGT, estando pois no caso vertente reunidos os pressupostos nos quais assenta o pedido de revisão oficiosa de atos tributários;

6.<sup>a</sup>) Refira-se ainda que, na decisão que negou provimento à revisão oficiosa apresentada, somente se controvertia a questão de saber se haveria erro imputável aos serviços, tendo ficado assente que o erro que se pretendia corrigir respeitava à autoliquidação e que a revisão oficiosa podia ser apresentada a todo o tempo;

7.<sup>a</sup>) Deste modo, supõe o Recorrente que um entendimento contrário ao que o Recorrente adotou - como os que se propugnaram quer na decisão de indeferimento da revisão oficiosa, quer na sentença recorrida - só pode dever-se a um erro quanto aos pressupostos com base nos quais o pedido de revisão oficiosa foi apresentado e/ou numa incorreta interpretação e aplicação da lei;

8.<sup>a</sup>) No que concerne ao objeto do pedido de revisão oficiosa, e por forma a que não subsistam dúvidas, insiste-se que a revisão oficiosa é deduzida contra a autoliquidação de IRC de 2005;

9.<sup>a</sup>) Com efeito, conforme resulta da factualidade dada como provada na sentença recorrida e se invocava naquele pedido, o Recorrente constatou que, por erro, acrescera no campo 211 do Quadro 07 da respetiva declaração de rendimentos modelo 22 o valor correspondente ao imposto a pagar em Espanha por referência aos lucros obtidos pela sua sucursal, quando não havia deduzido no campo 353 do Quadro 10 qualquer importância referente ao correspondente crédito de imposto por dupla tributação internacional;

10.<sup>a</sup>) Assim, e uma vez que o erro que se visa corrigir remonta à primitiva autoliquidação, o prazo para apresentar revisão oficiosa tendente à correção da autoliquidação deverá ter o seu início na data em que a liquidação foi efetuada;

11.<sup>a</sup>) Ao contrário do que resulta da sentença recorrida, esta conclusão não surge infirmada pelo disposto no artigo 59.º, n.º 6, do CPPT, que é invocada em apoio à alegada caducidade do direito à revisão oficiosa, já que a referida norma visa apenas evitar o diferimento do início dos prazos dos meios contenciosos e de revisão oficiosa do ato de autoliquidação, motivado na apresentação de declarações de substituição, de que resultasse para o contribuinte um prazo superior ao legalmente previsto para corrigir erros verificados na autoliquidação;

12.<sup>a</sup>) Acresce que a referida norma é, salvo o devido respeito, irrelevante para o caso sub judice, já que não se pretende diferir o início do prazo para a revisão oficiosa do ato para a data em que as declarações de substituição tenham sido apresentadas;

13.<sup>a</sup>) Efetivamente, nunca foi controvertido que a revisão oficiosa sub judice foi apresentada com referência à autoliquidação, independentemente das declarações de substituição apresentadas;

14.<sup>a</sup>) Questão diferente, mas ainda assim relativamente à qual também se constata que a sentença incorre em erro, é a que concerne ao prazo para apresentação da revisão oficiosa, mais concretamente a sua duração;

15.<sup>a</sup>) Com efeito, o Recorrente apresentou o pedido de revisão oficiosa sub judice em prazo, porquanto, se o imposto apurado não tiver sido pago ou se não tiver sequer sido apurado imposto a pagar, a revisão do ato tributário poderá, nos termos do n.º 1 do artigo 78.<sup>a</sup> da LGT, ser efetuada a todo o tempo;

16.<sup>a</sup>) Assim, uma vez que na sequência da entrega da declaração de rendimentos modelo 22, o Recorrente não apurou qualquer imposto a pagar, o pedido de revisão oficiosa apresentado em outubro de 2010 é tempestivo, porquanto podia ser apresentado a todo o tempo, nos termos da 2.<sup>a</sup> parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT;

17.<sup>a</sup>) Tendo presente o exposto, bem fácil se afigura concluir pelo erro em que incorreu a sentença recorrida a este respeito ao determinar a caducidade do direito à revisão oficiosa, sustentando que a revisão oficiosa não pode ser apresentada a todo o tempo porque “(...) da conjugação do n.º 1 do artigo 78.º da LGT, n.º 6 do art.º 59º do CPPT e n.º 3 do artº 9.º do Código Civil, resulta que o sujeito passivo, não pode com apresentação de declarações de rendimentos, do modelo 22, de substituição, ampliar os prazos de revisão do ato tributário, que seriam aplicáveis caso não tivessem sido apresentadas.” (cf. página 6 da sentença recorrida);

18.<sup>a</sup>) Efetivamente, e como se demonstrou, no caso vertente não se está a procurar ampliar o prazo de 4 anos para a revisão oficiosa previsto na 1.<sup>a</sup> parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT, por via da apresentação de declarações de substituição da modelo 22 do exercício;

19.<sup>a</sup>) Está-se, ao invés, a relevar o prazo adequado para a situação sub judice, qual seja, o igualmente previsto no n.º 1 do artigo 78º da LGT – o prazo “a todo o tempo”

20.<sup>a</sup>) Deste modo, e porque o único obstáculo à admissibilidade da apresentação do pedido de revisão oficiosa “a todo o tempo” é a alegada proibição que resulta do artigo 59.º, n.º6, do CPPT, só pode concluir-se pela improcedência do invocado na sentença recorrida, devendo a mesma ser revogada;

21.<sup>a</sup>) Esclarecida que está a questão da tempestividade da revisão oficiosa, nem sequer se coloque em causa, como a administração tributária efetuou na decisão da revisão oficiosa, a equiparação do erro na autoliquidação a erro imputável aos serviços;

22.<sup>a</sup>) Com efeito, a revisão oficiosa sub judice tem como fundamento a existência de erro imputável aos serviços, sendo que, como esclarece o n.º 2 do referido artigo 78.º da LGT, “(...) considera-se imputável aos serviços, para efeitos do número anterior, o erro na autoliquidação.”;



23.<sup>a</sup>) E a ocorrência deste erro na autoliquidação, assim como a sua equiparação a erro imputável aos serviços, é indiscutível, como, aliás, o próprio Tribunal recorrido reconheceu mediante a citação do disposto no acórdão do STA datado de 28.11.2007, proferido no processo n.º 532/07;

24.<sup>a</sup>) De facto, é clara a existência de um lapso na autoliquidação do Recorrente, uma vez que este não podia ter acrescido na declaração de rendimentos modelo 22 o valor correspondente ao imposto a pagar em Espanha por referência aos lucros obtidos pela sua sucursal;

25.<sup>a</sup>) Para este efeito, refira-se que o legislador não faz qualquer distinção naquele preceito quanto à eventual natureza do erro, limitando-se a determinar que o erro (qualquer que seja) na autoliquidação é imputável à administração tributária, para efeitos do n.º 1 do artigo 78.º da LGT;

26.<sup>a</sup>) Tal entendimento tem acolhimento unânime na jurisprudência dos Tribunais Administrativos e Fiscais, como decorre, exemplificativamente, do acórdão do STA, de 11.05.2005, proferido no âmbito do processo n.º 0319/05, no qual se refere que “*O «erro imputável aos serviços» concretiza qualquer ilegalidade, não imputável ao contribuinte mas à Administração, com ressalva do erro na autoliquidação que, para o efeito, é equiparado aos daquela primeira espécie – art.º 78º, n.º 2 in fine.*”;

27.<sup>a</sup>) Acresce ainda que não procede o entendimento invocado na decisão da revisão oficiosa de que esta depende da apresentação de reclamação graciosa prévia;

28.<sup>a</sup>) Esta questão já foi apreciada e rejeitada por numerosos acórdãos do STA, dos quais se destaca o já referido acórdão de 28.11.2007, proferido no processo n.º 0532/07, segundo o qual “*(...) O alcance do n.º 2 do art.º 78º da LGT, ao estabelecer que, para efeitos de admissibilidade de revisão do ato tributário, se consideram imputáveis à administração tributária os erros na autoliquidação, foi o de alargar as possibilidades de revisão nestas situações de autoliquidação, em relação às que existiam no domínio do CPT, solução esta que está em sintonia com a diretriz primordial da autorização legislativa em que se baseou o Governo para aprovar a LGT, que era a de reforço das garantias dos contribuintes. Aquele art.º 78º n.º 2, seria organicamente inconstitucional, por ser incompatível com aquele sentido da autorização legislativa, se fosse interpretado por forma que se reconduza a que a revisão oficiosa, em casos de autoliquidação, só fosse possível quando o contribuinte tivesse previamente apresentado reclamação graciosa e impugnação judicial da autoliquidação (...)*” (sublinhado nosso);

29.<sup>a</sup>) Do quanto fica exposto, cumpre concluir que o pedido de revisão de atos tributários sub judice foi apresentado na estrita observância do disposto nos artigos 78.º, n.ºs 1 e 2 da LGT, pelo que a sentença recorrida incorre em manifesto erro de julgamento, não podendo deixar de ser revogada, julgando-se improcedente a exceção de tempestividade do pedido de revisão oficiosa sub judice;

30.<sup>a</sup>) Em face de tudo o que foi acima aduzido, resulta também evidente a ilegalidade da decisão de indeferimento da revisão oficiosa, impondo-se, igualmente, a sua imediata anulação;

31.<sup>a</sup>) Sendo anulada a sentença recorrida e revogada a decisão de indeferimento da revisão oficiosa, sempre deverá ser proferida nova decisão por esse Ilustre Tribunal;

32.<sup>a</sup>) Conforme decorre do disposto no artigo 715.º, n.º 2 CPC ex vi artigo 281.º do CPPT, quando o Tribunal de 1ª instância tiver deixado de, respetivamente, conhecer do pedido ou de questão cujo conhecimento tenha ficado prejudicado pela solução dada ao litígio, impõe-se ao Tribunal ad quem uma de duas opções, consoante o processo disponha, ou não, de todos os elementos necessários: (i) julgar em substituição, conhecendo da questão / questões de fundo e proferindo decisão sobre as mesmas; ou (ii) remeter o processo ao Tribunal de 1ª instância, por forma a que, com novo julgamento da matéria de facto e de direito, seja proferida uma nova decisão relativamente ao pedido / questões anteriormente não apreciadas;

33.<sup>a</sup>) Atendendo a que no caso vertente, o Tribunal a quo fixou apenas os factos com interesse para a decisão na mesma concretizada, a referida decisão não faz referência na matéria de facto dada como provada a toda a prova documental carreada pelo ora Recorrente para os autos com vista à apreciação da legalidade da autoliquidação de IRC do exercício de 2005;

34.<sup>a</sup>) Razão pela qual, se impõe a esse Venerando Tribunal ordenar a baixa dos autos ao Tribunal recorrido, por impossibilidade de julgamento em substituição, uma vez que o pedido e a causa de pedir formulados pelo ora Recorrente impunham o conhecimento de matéria de facto para além da fixada no probatório da sentença proferida;

35.<sup>a</sup>) Sem prejuízo do exposto, e entendendo-se que nada obsta a que se conheça do mérito da causa, deverá o Tribunal recorrido, atento o disposto no supra citado artigo 715.º, n.º 2 do CPC, ex vi artigo 281.º do CPPT julgar em substituição, conhecendo das questões de fundo cujo conhecimento ficou prejudicado pela decisão recorrida;

36.<sup>a</sup>) Como se demonstrou nos presentes autos, incorreu o Recorrente em erro na autoliquidação do exercício de 2005, porque não obstante não haver lugar a qualquer crédito de imposto por dupla tributação internacional, procedeu ao acréscimo no Quadro 07, Linha 211, da Modelo 22, do montante de € 2.013.450,00, correspondente ao imposto espanhol;

37.<sup>a</sup>) Com efeito, a Lei n.º 39-A/2005, de 29 de julho veio revogar o número 3 do artigo 85.º do Código do IRC, atual artigo 91.º, com início de vigência em 3 de agosto de 2005;

38.<sup>a</sup>) Assim, não obstante o valor de € 2.013.450,00 corresponder a imposto suportado com referência a rendimentos obtidos durante todo o exercício de 2005, a alteração legislativa ocorrida antes do final do período de tributação veio obstar à aplicação do mecanismo de eliminação da dupla tributação internacional;

39.<sup>a</sup>) Com efeito, por força da referida alteração legislativa, tomou-se impossível a eliminação da dupla tributação internacional não só no exercício em questão em que o resultado refletia os rendimentos sujeitos a tributação noutra país, mas igualmente até ao fim dos cinco exercícios posteriores a 2005;

40.<sup>a</sup>) Ora, o erro do Recorrido consistiu no facto de, não obstante não haver lugar a qualquer crédito de imposto por dupla tributação internacional, ter procedido ainda assim ao acréscimo no Quadro 07, Linha 211, do imposto espanhol no montante de € 2.013.450,00;

41.<sup>a</sup>) Além do mais, se existisse uma norma interna que obrigasse a que o imposto suportado na fonte formasse parte da base tributável do imposto no Estado de residência nas situações de impossibilidade de eliminação da dupla tributação jurídica internacional através do método do crédito de imposto, sempre tal norma seria contrária à Convenção para evitar a dupla tributação celebrada entre Portugal e Espanha, aprovada pela Resolução da Assembleia da República n.º 6/95, de 28 de janeiro e ratificada por Decreto do Presidente da República n.º 14/95, sendo as normas convencionais prevalecentes sobre a lei interna nos termos do artigo 8.º da Constituição da República Portuguesa (CRP);

42.<sup>a</sup>) Acresce ainda que, o entendimento de que não há lugar a qualquer correção fiscal nas situações como a vertente estriba-se única e exclusivamente na lei e nos limites aí estatuídos, já que o “*Impuesto sobre Sociedades*” suportado em Espanha com referência a uma parcela do rendimento constitui um custo dedutível não só por ser indispensável à obtenção dos proveitos mas também pela expressa previsão da alínea f) do n.º 1 do artigo 23.º do Código do IRC, prescrevendo a dedutibilidade dos “*Encargos sociais e parafiscais*”;

43.<sup>a</sup>) Ora, não poderão subsistir dúvidas de qualquer espécie que o mencionado imposto espanhol foi imprescindível na obtenção dos rendimentos em apreço e que o Recorrido efetivamente o suportou tendo, in proprio sensu, recebido um valor inferior ao valor que registou como rendimento, pelo que tal encargo só poderia ser acrescido ao abrigo de uma norma excecional e expressa que impusesse a correção fiscal;

44.<sup>a</sup>) Conclui-se, assim, que o artigo 62.º do Código do IRC deverá ser interpretado no sentido de que só deverão existir correções de imposto quando houver lugar ao crédito de imposto por dupla tributação internacional, como aliás resulta quer do texto do artigo - (...) quando houver rendimentos obtidos no estrangeiro que deem lugar a crédito de imposto por dupla tributação internacional (...) - quer da sua própria epígrafe;

45.<sup>a</sup>) Conclui-se, ainda, que o imposto estrangeiro em apreço não é considerado como encargo não dedutível para efeitos do artigo 42.º do Código do IRC, cabendo, por defeito, e pela inexistência de qualquer norma excecional, entre o elenco dos custos comprovadamente indispensáveis à realização dos proveitos, tal como o define a cláusula geral do artigo 23.º do Código do IRC e enumera a respetiva alínea f) do n.º 1 do mesmo preceito;

46.<sup>a</sup>) Razões pelas quais o Recorrente não deveria ter acrescido este custo, não só pela inaplicabilidade da correção prevista no artigo 62.º do Código do IRC, como também por se tratar de um custo necessário à realização dos proveitos e à manutenção da fonte produtora;

47.<sup>a</sup>) Pelo que, em face do exposto, impõe-se a correção da autoliquidação nos termos supra enunciados.

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

**II.** O M.ºP.º emitiu o parecer de fls. 169/170, no qual defende a improcedência do recurso, uma vez que ocorreu a caducidade do direito de pedir a revisão oficiosa do ato tributário em causa.

Argumenta do seguinte modo: no caso em análise, da autoliquidação feita pelo recorrente não resultou nenhum imposto a pagar, antes resultando o apuramento de prejuízos fiscais.

Uma coisa é existir um ato tributário de liquidação de tributo, que enquanto não for pago pode ser revisto a todo o tempo, por erro imputável aos serviços, situação prevista no n.º 1 do art.º 78º da LGT, outra é existir um ato de fixação da matéria tributável em que não houve lugar a liquidação de um tributo, por se terem apurado prejuízos fiscais, o que é o caso dos autos.

Nesta última situação não há lugar a liquidação/pagamento de qualquer tributo, pelo que a previsão do art.º 78º, n.º 1 da LGT apenas pode ter em vista os atos tributários de liquidação de tributos.

Não havendo liquidação de tributo, nem sequer se coloca a questão de o tributo ter sido ou não pago.

Deste modo, tendo o pedido de revisão sido apresentado após decorrido o prazo referido no citado n.º 1 do art.º 78º, é extemporâneo, pelo que a sentença recorrida deve manter-se.

**III.** Colhidos os vistos legais cabe agora decidir.

IV. Com interesse para a decisão, foram dados como provados no acórdão recorrido os seguintes factos:

1º). A impugnante, em 28.06.2006, procedeu à entrega da Declaração de rendimentos Modelo 22 do exercício de 2005, no qual apurou um prejuízo fiscal da atividade global de € 98.363.259,71, conforme documento de fls. 35 a 43 do PA apenso aos autos, que aqui se dá por integralmente por reproduzidos;

2º). A declaração de rendimentos deu origem à liquidação n.º 200625000063429 11.07.2006, com valor a reembolsar de € 10.248.790,73 (fls. 35 a 43 do PA apenso aos autos);

3º). Em 29.06.2007, procedeu à entrega da Declaração de rendimentos Modelo 22, de substituição, do exercício de 2005, no qual apurou um prejuízo fiscal da atividade global de € 94.402.194,82, conforme documento de fls. 35 a 39 do PA apenso aos autos, que aqui se dá por integralmente por reproduzidos;

4º). Em 30.05.2008, procedeu à entrega de nova Declaração de rendimentos Modelo 22, de substituição, do exercício de 2005, no qual apurou um prejuízo fiscal da atividade global de € 99.321.427,22, conforme documento de fls. 34 a 38 dos autos, que aqui se dá por integralmente por reproduzidos;

5º). Foi efetuado um procedimento inspetivo externo realizado pela Direção de Serviços de Inspeção Tributária, entre 29.09.2007 a 31.07.2008, com referência ao exercício de 2005, foi emitida a liquidação de IRC n.º 2008 8500036787, de 08.10.2008, da qual consta o valor a reembolsar ao impugnante o montante de € 10.234.694,99 (fls. 40 dos autos);

6º). Em 18.10.2010, a impugnante apresentou um requerimento de revisão oficiosa do ato tributário conforme documento de fls. 46 a 63 do PA apenso aos autos que aqui se dá por integralmente por reproduzido;

7º). A Administração Fiscal, através do ofício n.º 29834/0356 datado de 2011.05.16, e recebida em 18.05.2011, foi a impugnante, na pessoa dos seus mandatários, notificada do despacho de indeferimento do processo de revisão oficiosa conforme documento de fls. 30 a 43 do PA apenso aos autos que aqui se dá por reproduzido;

8º). O impugnante deduziu a presente impugnação judicial em 31.08.2011 (fls. 1 dos presentes autos).

V. Conforme resulta das conclusões das alegações da recorrente (1ª a 3ª), a única questão conhecida na sentença recorrida foi a da intempestividade do pedido de revisão.

Sendo assim, é também esta a única questão a conhecer no presente recurso.

V.1. Para julgar da intempestividade do pedido de revisão invocou a decisão recorrida a seguinte fundamentação:

Embora o pedido de revisão do ato tributário possa ser efetuado no prazo de 4 anos ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago (artº 78º, n.º 1 da LGT), por força do n.º 6 do artº 59º do CPPT, o contribuinte não pode ver ampliados os prazos de defesa por apresentação de declarações de substituição.

Ora, em todas as declarações de rendimentos de substituição o recorrente mencionou o imposto pago em Espanha no montante de 2.013.450,00 euros.

Reportando-se o imposto ao ano de 2005 e sendo a 1ª declaração de substituição de 28.06.2006, que deu origem à liquidação de 11.07.2006, com valor a reembolsar no montante de 10.248.790,73 euros, o prazo de 4 anos tem de contar-se a partir de 11.07.2006, pelo que na data da apresentação do pedido de revisão - 18.10.2010 - tinha já decorrido o prazo legalmente permitido.

Como o impugnante reconhece, apesar das sucessivas apresentações de declarações de substituição nunca corrigiu o erro que pela revisão pretende ver corrigido, pelo que não pode agora ver ampliado o prazo de revisão.

Acresce, por outro lado, que não havendo tributo a pagar, mas valor a reembolsar, não é aplicável a parte final do n.º 1 do artº 78º da LGT.

V.2. O recorrente, por sua vez, veio argumentar da forma seguinte:

Considerou o Tribunal recorrido que o prazo de apresentação do pedido de revisão oficiosa, de acordo com a 1.ª parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT, é de 4 anos após a data da liquidação, pelo que, tendo o início da contagem do aludido prazo ocorrido em 11.07.2006 e o seu termo em 11.07.2010, aquele pedido foi apresentado já após o decurso do referido prazo, em 18.10.2010.

Embora o Recorrente tenha invocado que a revisão oficiosa poderia ter sido apresentada a todo o tempo, atenta a equiparação de erro na autoliquidação a erro imputável aos serviços e de o imposto não se encontrar pago, o Tribunal recorrido negou provimento a este argumento invocando que: (i) “(...) a equiparação do erro do sujeito passivo, na autoliquidação, só releva para efeito do n.º 1 do art.º 78.º da LGT e não para o efeito do n.º 6 do art.º 59.º do CPPT (...)” (cfr. página 5 da sentença recorrida); e que (ii) “(...) da conjugação do n.º 1 do artigo 78.º da LGT, n.º 6 do art.º 59.º do CPPT e n.º 3 do art.º 9.º do Código Civil, resulta que o sujeito passivo, não pode com apresentação de declarações de rendimentos, do modelo 22, de substituição, ampliar os prazos de revisão do ato tributário, que seriam aplicáveis caso não tivessem sido apresentadas.” (cfr. página 6 da sentença recorrida).

Ora, o pedido de revisão oficiosa sub iudice foi apresentado pelo Recorrente ao abrigo do disposto no artigo 78.º, n.ºs 1 e 2 da LGT, estando pois no caso vertente reunidos os pressupostos nos quais assenta o pedido de revisão oficiosa de atos tributários.

Na decisão que negou provimento à revisão oficiosa apresentada, somente se controvertia a questão de saber se haveria erro imputável aos serviços, tendo ficado assente que o erro que se pretendia corrigir respeitava à autoliquidação e que a revisão oficiosa podia ser apresentada a todo o tempo, pelo que supõe o Recorrente que um entendimento contrário ao que o adotou - como os que se propugnaram quer na decisão de indeferimento da revisão oficiosa, quer na sentença recorrida - só pode dever-se a um erro quanto aos pressupostos com base nos quais o pedido de revisão oficiosa foi apresentado e/ou numa incorreta interpretação e aplicação da lei.

No que concerne ao objeto do pedido de revisão oficiosa, a revisão oficiosa é deduzida contra a autoliquidação de IRC de 2005, visando corrigir a primitiva autoliquidação pelo que o prazo para apresentar revisão oficiosa tendente à correção da autoliquidação deverá ter o seu início na data em que a liquidação foi efetuada.

Ao contrário do que resulta da sentença recorrida, esta conclusão não surge infirmada pelo disposto no artigo 59.º, n.º 6, do CPPT, que é invocada em apoio à alegada caducidade do direito à revisão oficiosa, já que a referida norma visa apenas evitar o diferimento do início dos prazos dos meios contenciosos e de revisão oficiosa do ato de autoliquidação, motivado na apresentação de declarações de substituição, de que resultasse para o contribuinte um prazo superior ao legalmente previsto para corrigir erros verificados na autoliquidação.

Acresce que a referida norma é, salvo o devido respeito, irrelevante para o caso sub judice, já que não se pretende diferir o início do prazo para a revisão oficiosa do ato para a data em que as declarações de substituição tenham sido apresentadas.

Questão diferente, mas ainda assim relativamente à qual também se constata que a sentença incorre em erro, é a que concerne ao prazo para apresentação da revisão oficiosa, mais concretamente a sua duração.

Com efeito, o Recorrente apresentou o pedido de revisão oficiosa sub judice em prazo, porquanto, se o imposto apurado não tiver sido pago ou se não tiver sequer sido apurado imposto a pagar, a revisão do ato tributário poderá, nos termos do n.º 1 do artigo 78.º da LGT, ser efetuada a todo o tempo.

Assim, uma vez que na sequência da entrega da declaração de rendimentos modelo 22, o Recorrente não apurou qualquer imposto a pagar, o pedido de revisão oficiosa apresentado em outubro de 2010 é tempestivo, porquanto podia ser apresentado a todo o tempo, nos termos da 2ª parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT.

Vejamos então se o pedido de revisão foi ou não tempestivo.

VI. Antes de mais cabe referir que nos parece ter razão o recorrente quando refere ser irrelevante para o caso o artº 59º, n.º 6 do CPPT. Na verdade, apesar de ter apresentado duas declarações de substituição (factos 3º e 4º do probatório supra), o recorrente formulou o pedido de revisão com relação à declaração inicial do exercício de 2005 (facto 1º). Deste modo, não pode concluir-se, como fez a sentença recorrida, que com a apresentação das declarações de substituição pretendeu-se alargar o prazo de revisão oficiosa.

Deste modo, o que há a apreciar é se é ou não aplicável a última parte do n.º 1 do artº 78º da LGT quanto ao prazo, isto é, se o de quatro anos ou “*a todo o tempo*”.

VI.1. Diz o n.º 1 do citado artº 78º “1- A revisão dos atos tributários pela entidade que os praticou pode ser efetuada por iniciativa do sujeito passivo, no prazo de reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade, ou, por iniciativa da administração tributária, no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços”.

Conforme referem Jorge Lopes de Sousa e outros -LGT Anotada 2012, pág. 702, “não é claro o sentido com que é utilizada aquela expressão «ato tributário» pois, enquanto do n.º 7 deste artigo (nº 6 na redação inicial), em que se faz referência, cumulativamente, a revisão do «ato tributário» e da «matéria tributável», se pode depreender que a expressão «ato tributário» será utilizada no texto do artigo em sentido estrito, reportando-se apenas aos atos de liquidação, é inequívoco, pelo texto dos nºs 4 e 7 (nºs 3 e 6 na redação inicial), que se abrange neste artigo a revisão de atos de fixação da matéria tributável, pelo que também estes estarão abrangidos pela expressão «atos tributários» que consta da epígrafe.

De qualquer forma, pelos termos expressos dos nºs 4 e 7 deste artigo (nºs 3 e 6 na redação inicial), conclui-se que o ato objeto de revisão a que se alude neste art. 78.º pode ser um a ato de liquidação [como se prevê nos arts. 98º do CIVA (na redação do DL n.º 120/2008, de 20 de junho, a que corresponde o artº. 91º na redação anterior), 93º do CIRS, 103º do CIRC (na redação do DL n.º 159/2009, de 13 de julho, a que corresponde o artº. 95º na redação anterior), 115º do CIMI e 20º do CCA] ou um ato de fixação da matéria coletável (como se prevê no artº. 62º do CIRC, na redação do DL n.º 159/2009, a que corresponde o artº. 57º na redação anterior)”.

Também Lima Guerreiro – LGT Anotada, pág. 345, refere que “O ato tributário abrangido pela presente norma deve ser entendido em termos hábeis, abrangendo igualmente o ato materialmente identificado e determinado da matéria tributável quando não dá origem a liquidação de qualquer tributo,

“maxime” por serem apurados prejuízos ou matéria tributável nula. Esse ato pode ser, na verdade, lesivo designadamente por poder influenciar o direito ao reporte em exercícios posteriores “.

**VI.2.** Conforme resulta dos autos, a pretensão do recorrente era a de ver alterada a matéria tributável constante da declaração de rendimentos de 2005, uma vez que constatou que, por erro, acrescera no campo 211 do Quadro 07 da respetiva declaração de rendimentos modelo 22 o valor correspondente ao imposto a pagar em Espanha por referência aos lucros obtidos pela sua sucursal, quando não havia deduzido no campo 353 do Quadro 10 qualquer importância referente ao correspondente crédito de imposto por dupla tributação internacional.

Parece então que nada obstará à revisão oficiosa da autoliquidação, uma vez que está invocada uma ilegalidade a qual a lei considera imputável à administração tributária (considera-se imputável aos serviços, para efeitos do número anterior, o erro na autoliquidação - n.º 2 do citado artº 78º).

É que conforme refere ainda Lopes de Sousa e outros, ob. acima citada, pág. 704 “Em vários códigos prevêem-se situações de revisão dos actos tributários a favor do contribuinte, com e sem fundamento em erro imputável aos serviços, bem como situações de restituição de tributos independentemente de anulação do acto tributário: artº. 103º do CIRC; artº. 47º do CIMT; artº. 50.º do CIS; artº. 93º do CIRS; artº. 98º do CIVA; artº. 115º, n.º 1, do CIMI.

De qualquer forma, o dever de a Administração concretizar a revisão de actos tributários, a favor do contribuinte, quando detectar uma situação desse tipo por sua iniciativa ou do contribuinte, existe em relação a todos os tributos, pois os princípios da justiça, da igualdade e da legalidade, que a administração tributária tem de observar na globalidade da sua actividade (artº. 266º, n.º 2, da CRP e 55.º da LGT), impõem que sejam officiosamente corrigidos todos os erros das liquidações que tenham conduzido à arrecadação de tributo em montante superior ao que seria devido à face da lei.

Há, assim, um reconhecimento no âmbito do direito tributário do dever de revogar de actos ilegais.

Este dever, porém, sofre limitações, justificadas por necessidades de segurança jurídica, designadamente quando as receitas liquidadas foram arrecadadas, o que justifica que sejam estabelecidas limitações temporais”.

Este último parágrafo é relevante para se compreender a distinção entre o prazo quando o tributo estiver pago e não o estiver. É que estando o tributo pago, existe a limitação temporal de quatro anos para o pedido de revisão a fim de evitar perturbação aos cofres do Estado na restituição de impostos indevidamente pagos. Já no caso de não haver imposto pago, nenhuma insegurança ou perturbação existe para os cofres do Estado, pois o pedido de revisão apenas conduzirá, quando muito, a anulação do acto de liquidação.

No caso que nos ocupa não existe imposto a pagar, porque, em vez de lucros, foram apurados prejuízos (v. factos 1º, 3º e 4º do probatório supra).

Porém, houve lugar a autoliquidação e reembolso uma vez que, conforme refere o recorrente no artº 3º da petição inicial (fls. 3), houve retenções na fonte e pagamentos por conta por si realizados. Isto mesmo resulta também do facto 5º do probatório segundo o qual após um procedimento inspetivo externo, foi emitida em 08.10.2008, uma liquidação do qual consta o valor a reembolsar ao impugnante de 10.234.694,99 euros.

Ora, sendo assim, existiu uma liquidação para efeitos do disposto no artº 78º, n.º 1 da LGT. E, embora não tivesse resultado imposto a pagar, a vencer a pretensão do recorrente, haveria a final mais valor a reembolsar, o que significa que a situação é exatamente idêntica à de existir imposto a pagar. Deste modo e tendo em atenção o que ficou dito acima, por uma questão de segurança jurídica e não perturbação para os cofres do estado na restituição de imposto, impõe-se a restrição do pedido de revisão aos quatro anos referidos no citado artº 78º da LGT.

Tendo sido ultrapassado aquele prazo (a liquidação foi efectuada em 11.07.2006 e o pedido de revisão apresentado em 18.10.2010 – factos 2º e 6º, respetivamente, do probatório), este é extemporâneo, pelo que a decisão recorrida merece confirmação.

**VII.** Nestes termos e pelo exposto, nega-se provimento ao recurso, confirmando-se a decisão recorrida.

Custas pelo recorrente.

Lisboa, 13 de março de 2013. — *Valente Torrão* (relator) — *Ascensão Lopes* — *Pedro Delgado*.

## Acórdão de 13 de Março de 2013.

### Assunto:

*Imposto de Selo. Usucapião. Prédio Rústico. Construção. Justificação notarial.*

**Sumário:**

- I — Para efeitos do IS, a usucapião é uma transmissão gratuita que apenas nasce com o trânsito em julgado da acção de justificação judicial, com a celebração da escritura de justificação notarial ou no momento em que se tornar definitiva a decisão proferida em processo de justificação.*
- II — É o acto de usucapião de imóvel usucapido que constitui o objecto da incidência em IS e não também a aquisição de benfeitorias realizadas pelo usucapiente no mesmo imóvel.*
- III — Assim, tendo sido adquirido por usucapião apenas um prédio rústico, que passou a urbano por nele ter sido construída uma casa pelo usucapiente, só o valor daquele deve ser considerado para efeito de IS.*

Processo n.º 1319/12-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A.....

Relatora: Ex.<sup>ma</sup> Sr.<sup>a</sup> Cons.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Fernanda Maçãs.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

**I - RELATÓRIO**

**1. A.....**, com os sinais dos autos, impugnou a liquidação do imposto de selo, resultante da escritura de justificação notarial relativa à aquisição de prédio urbano, sito no lugar de ....., freguesia de Miranda, concelho de Arcos de Valdevez, inscrito na matriz sob o artigo P 569, no Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, que julgou a impugnação procedente.

**2.** Não se conformando com tal decisão, a **FAZENDA PÚBLICA** interpôs recurso para a secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, apresentando as suas **Alegações**, com as seguintes **Conclusões**:

*“A) O presente recurso tem por objeto a douta sentença recorrida que declarou ilegal o ato tributário impugnado, porquanto a liquidação incidiu sobre o valor do prédio urbano que foi construído no terreno adquirido por usucapião, anulando-se, nessa sequência, a liquidação impugnada e ordenando-se a sua substituição por outra que considere apenas o valor patrimonial do terreno à data da escritura de justificação, procedendo, nesta conformidade, a presente Impugnação.*

*B) Sentença que, a nosso ver e, salvo o devido respeito, padece de erro de julgamento em matéria de direito.*

*C) A questão a decidir nos presentes autos prende-se, essencialmente, com o enquadramento fiscal em sede de Imposto do Selo (IS), do ato de aquisição por usucapião realizado através de escritura pública de justificação, em 2009-11-12, cuja cópia se encontra junta ao PA (de fls. 8 a 13), para o qual é fundamental a determinação do objeto da escritura de justificação*

*D) Da factualidade considerada relevante para a decisão da questão sub judice, dada como provada pelo tribunal a quo, resulta também evidenciado o facto de que a escritura de justificação teve por objecto artigo 569, da freguesia de Miranda, concelho de Arcos de Valdevez, visando assegurar o registo do direito de propriedade sobre esse prédio urbano, e não sobre o prédio rústico que, entretanto, já havia sido beneficiado com as respectivas construções, conforme consta da escritura de justificação junta aos autos e da declaração modelo 1 de IMI, prevista na alínea i) do n.º 1 do artigo 13.º do CIMI apresentada no ano de 2009. Daí que, contrariamente ao alegado pela impugnante, a escritura de justificação se tenha destinado a comprovar a aquisição por usucapião desse prédio e a possibilitar o respectivo registo.*

*E) A relação jurídica tributária constitui-se com o facto tributário (cfr. art. 36.º n.º 1 da LGT), sendo que nas aquisições por usucapião, para efeitos de imposto do Selo, a obrigação tributária considera-se constituída na data em que transitar em julgado a acção de justificação judicial ou for celebrada a escritura de justificação notarial, nos termos da alínea r) do artigo 5.º do respectivo Código.*

*F) Embora as aquisições por usucapião não sejam juridicamente transmissões, sendo consideradas aquisições originárias, em que o direito adquirido não depende da existência ou extensão de um direito anterior (cfr. Mota Pinto, in Teoria Geral do Direito Civil, 3.ª Edição, pág. 360), a realidade é que o legislador do Código do Imposto do Selo, com as alterações introduzidas pelo artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro, enquadrando no âmbito de incidência do imposto, a título de transmissões gratuitas, as aquisições por usucapião do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito sobre imóveis (cf. art. 1.º, n.º 3, alínea a) do Código do IS e verba 1.2 da Tabela Geral do IS).*

*G) O imposto é devido pelo respectivo beneficiário e constitui encargo do usucapiente (cfr. art. 2.º n.º 2 b) e 3.º, n.º 3 a), do Código do IS).*

H) O valor tributável das transmissões gratuitas de imóveis, por ausência de regra especial, é determinado nos termos gerais do artigo 13.º, n.º 1, do Código do IS, ou seja, o valor dos imóveis é o valor patrimonial tributário constante da matriz nos termos do CIMI à data da transmissão, ou o determinado por avaliação nos casos de prédios omissos ou inscritos sem valor patrimonial, ao qual é aplicada a taxa de 10 % (cfr verba 1.2 da Tabela Geral anexa ao Código do IS).

I) Na situação em apreço, o valor patrimonial tributário (VPT) atribuído ao prédio urbano nos termos do CIMI, de € 54.340,00, não foi contestado, nem à liquidação impugnada (a qual foi efetuada com base nesse valor tributável) foram imputados quaisquer vícios.

J) Ao valor assim determinado — valor patrimonial tributário do prédio adquirido por usucapião na decorrência da escritura de justificação — não pode ser deduzido o valor da construção, entendida essa construção como benfeitoria útil (cfr. art. 216.º no 3 do CC).

K) Contrariamente ao decidido na douta sentença recorrida, o valor das benfeitorias úteis não deverá ser deduzido ao valor tributável para efeitos da tributação da aquisição por usucapião, visto que, na aquisição por usucapião, o valor das benfeitorias úteis inclui-se no valor patrimonial tributário.

L) Concluímos, assim, que por incorreta interpretação das normas contidas nos artigos 1.º, n.º 3, alínea a), 5.º, alínea r), 13.º, n.º 1, todos do Código do Imposto do Selo, bem como na verba 1.2. da Tabela Geral do Imposto do Selo, terá sido feito um errado julgamento.

**Termos em que, concedido provimento ao recurso, deve a douta sentença recorrida ser revogada e a impugnação julgada improcedente.”**

3. Não foram apresentadas **Contra-alegações**.

4. O Representante do Ministério Público, junto do STA, emitiu douto Parecer, onde conclui que:

“(…) como é jurisprudência reiterada e uniforme deste STA (Acórdãos do STA, de 22/02/2010-P. 0334/10; de 03/03/2010-P. 01190/09; de 25/05/2010-P. 053/10; de 09/06/2010-P. 0242/10; de 08/02/2012-P. 01120/11; de 29/02/2012-P. 0818/11; de 23/02/2012-P. 0182/11, 07/03/2012-P. 0833/11 e de 2012.10.17-P. 0619/12, todos eles disponíveis no sítio da Internet [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).)

- Só o acto de aquisição por usucapião do imóvel usucapido é objecto de incidência de tributação em IS e não também o acto de aquisição de benfeitorias realizadas no imóvel pelo usucapiente;

- Não correspondendo à realidade o documentado numa escritura de justificação notarial de usucapião, a liquidação efectuada pela AT com base nos termos constantes nessa escritura está ferida de ilegalidade decorrente de posterior constatação de erro nos pressupostos de facto;

- Tendo sido adquirido por usucapião apenas o prédio rústico onde foi edificado o prédio urbano, só o valor daquele deve ser considerado para efeitos de incidência de imposto de selo.

Portanto, pelos fundamentos invocados, é de manter a sentença recorrida.(…)”.

5. Colhidos os vistos legais, cumpre apreciar e decidir.

## II - FUNDAMENTOS

### 1- DE FACTO

A sentença, sob recurso, deu como provada a seguinte matéria:

“1. A 12.11.2009, A..... e B..... celebraram, na qualidade de justificantes e primeiros outorgantes, escritura de justificação cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais, constando da mesma, para além do mais o seguinte:

“Declararam os primeiros outorgantes:

Que são donos e legítimos possuidores, **com exclusão de outrem**, do seguinte imóvel:

**Prédio urbano** formado por uma casa de dois pavimentos, para **habitação**, com Rossios, com a área coberta de duzentos e setenta e sete vírgula vinte metros quadrados e descoberta de setecentos e vinte e dois vírgula cinquenta metros quadrados, sendo a área total de novecentos e noventa e nove vírgula setenta metros quadrados, sito no lugar de ....., da aludida freguesia de **Miranda**, (...), **omisso no registo** e inscrito na matriz urbana sob o **artigo provisório P 569**, em nome do justificante, (...).

Que o referido artigo provisório P 569, corresponde ao artigo 203 da matriz urbana da freguesia de Padreiro (Santa Cristina), desde concelho, freguesia no qual foi inscrito por lapso havido na avaliação fiscal, também inscrito em nome do justificante, o qual provinha, por sua vez, do artigo 471 da matriz urbana da referida freguesia de Miranda, correspondente a um prédio para construção urbana, que, por sua vez, tinha tido origem no prédio rústico adiante referido.

(...)

Que **entraram na posse de um prédio rústico**, de cultivo, com a área de novecentos e noventa e nove vírgula setenta metros quadrados do qual desconhecem o número do artigo da anterior, matriz rústica, **cerca do ano de mil novecentos e oitenta e oito**, já no estado de casados, por doação, que não chegou a ser formalizada, feita por C....., avó materna do justificante, (...), tendo, eles, justificantes, procedido à construção de uma casa com logradouro, sobre a totalidade desse prédio rústico, **cerca do ano de mil novecentos e noventa**, que é a atrás identificada, (...), e, assim, há mais de vinte anos que possuem, sem interrupção, nem ocultação de quem quer que seja, na convicção de serem os seus únicos e actuais possuidores, exercendo essa posse de boa-fé, ininterrupta e ostensivamente, com conhecimento da generalidade das pessoas e sem oposição nem violência de quem quer

que seja, inicialmente como rústico, que amanhavam, posteriormente como urbano, que habitam, sem pagamento de renda, procedendo a obras de conservação e limpeza que custeiam, amanhando os rosários, pagando as contribuições que sobre o mesmo incidem, tudo com ânimo de quem é dono, agindo, assim, quer quanto à fruição quer quanto aos encargos, por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade, ao praticar os diversos actos de uso, fruição, posse e defesa de propriedade, na convicção de que não lesam nem lesaram nunca quaisquer direito de outrem.

Que, assim, tem a sua posse sobre o referido prédio vindo a ser contínua, pública e pacífica, factos que integram a figura jurídica de usucapião, que **invocam para efeitos de registo, em primeira inscrição, e para obtenção do respectivo Alvará de Autorização de Utilização.**

Que, nestes termos, adquiriram o citado prédio por usucapião, não lhes sendo possível, dado o modo de aquisição, fazer prova do seu direito de propriedade perfeita.

(..).”- cfr fls. 40 e seguintes dos autos;

2. Em 09.04.2010, a administração fiscal emitiu a liquidação de imposto de Selo, n.º 1009736, relativa a aquisição por usucapião, no montante de €2.717,00 — cfr fls. 9 dos autos;

3. A 6.05.2010, a impugnante reclamou graciosamente da liquidação referida em 2. - cfr. fls. 10 e seguintes dos autos e processo de reclamação graciosa n.º 2267201004000293 apenso;

4. O Impugnante foi notificado para o exercício do direito de audição, cfr. fls. 38 e seguintes do Processo Administrativo apenso;

5. A 4.10.2010, o impugnante exerceu o direito de audição, cfr. fls. 41 e seguintes do Processo Administrativo apenso, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais;

6. A reclamação foi indeferida por decisão de 21.10.2010, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido, cfr. fls. 46 e seguintes do Processo Administrativo apenso, ressaltando de relevante o seguinte:

“(…)

Conclusão

1. — Dos factos aqui relatados, e face a todos os elementos reunidos, verifica-se que o artigo 471 urbano — terreno para construção — da freguesia da Miranda, foi indicado pelo cônjuge da reclamante no mod. 129 apresentado em 12-02-1996, como sendo o originário da casa neste participada e à qual foi atribuído o artigo n.º 203 da freguesia de Padreiro Santa Cristina, que foi inscrito na matriz em 1996 e como já foi referido, todas as contribuições respeitantes ao mesmo, mostram-se pagas em nome do s.p. marido.

2 — No mod. 1 de IMI n.º 2299822, foi participado um prédio novo para habitação, na freguesia de Miranda, ao qual foi atribuído o artº 569, contendo a referida participação a indicação de que este prédio provinha do art.º 471 urbano da freguesia de Miranda.

3. — Porém, o artigo 471 havia já sido eliminado, por ter dado origem ao artigo inscrito em 1996 na freguesia de Padreiro Santa Cristina com o n.º 203.

4. — Verifica-se pela escritura de justificação de 12 de Novembro de 2009, que o que serviu de base à referida escritura foi a declaração mod 1 de IMI n.º 2299822, a qual deu origem ao artigo 569 urbano, pelo que esta declaração tem relevância fiscal para efeitos de liquidação de Imposto de Selo.

(…)

7. A 23.11.2010, a impugnante recorreu hierarquicamente, cfr. fls. 53 e seguintes do Processo Administrativo apenso, cujo teor se dá por integralmente reproduzido, para os legais efeitos;

8. A 15.07.2011, foi o recurso hierárquico indeferido, cfr. fls. 62 e seguintes do Processo Administrativo apenso, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido, para todos os devidos efeitos, ressaltando o seguinte:

“(…)

4 — Ainda que as aquisições por usucapião não sejam juridicamente transmissões, o legislador do Código do Imposto do Selo, (...), integrou na incidência deste imposto a título de transmissões gratuitas as aquisições por usucapião do direito de propriedade ou qualquer outro direito real de gozo sobre bens imóveis.

(…)

9 — Sendo o valor tributável na aquisição por usucapião o valor tributável do prédio adquirido, sem qualquer dedução, não pode ser deduzido ao valor tributável do Imposto do Selo, o eventual direito de crédito do usucapiente sobre o proprietário relativo às benfeitorias úteis realizadas ao abrigo das regras do enriquecimento sem causa. Tal direito de crédito, na verdade, extingue -se como o justificativo da aquisição por usucapião, em virtude da reunião na mesma pessoa das qualidades de credor e devedor.

10 — E é este o entendimento da Administração Fiscal, conforme disposto na Circular 19/2009 da DSIMT”.

## 2. DE FACTO E DE DIREITO

### 2.1. A questão a apreciar e decidir

Na sequência de uma escritura notarial de justificação foi efectuada a liquidação de IS ao ora recorrente.



Considerando o sujeito passivo que a liquidação não pode ter por base o valor do prédio urbano, uma vez que o acto de “aquisição por usucapião” incidiu sobre o terreno rústico justificado e não sobre as benfeitorias realizadas nesse imóvel que deram origem ao prédio urbano, insurgiu-se contra tal liquidação, pedindo ao Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga a anulação desse acto.

Por sentença proferida, em 12 de Setembro de 2012, veio aquele Tribunal julgar procedente a impugnação e anular a liquidação, considerando que o valor a considerar para efeitos de tributação em sede de IS não é o do imóvel urbano existente à data da escritura de justificação, mas antes o do terreno, efectivamente, usucapido e no qual foi implantado o citado prédio urbano.

A Fazenda Pública discorda deste entendimento, argumentando, em síntese, que: “(...) a escritura de justificação teve por objecto artigo 569, da freguesia de Miranda, concelho de Arcos de Valdevez, visando assegurar o registo do direito de propriedade sobre esse prédio urbano, e não sobre o prédio rústico que, entretanto, já havia sido beneficiado com as respectivas construções, conforme consta da escritura de justificação junta aos autos e da declaração modelo 1 de IMI, prevista na alínea i) do n.º 1 do artigo 13.º do CIMI apresentada no ano de 2009. Daí que, contrariamente ao alegado pela impugnante, a escritura de justificação se tenha destinado a comprovar a aquisição por usucapião desse prédio e a possibilitar o respectivo registo.”

Em face do exposto, o que se discute no presente recurso é o problema de saber qual o valor sobre que deve incidir o IS: se o valor a considerar é o do prédio urbano existente à data da escritura de justificação ou antes o do terreno onde esse prédio foi implantado.

Assim recortada, verifica-se que a questão tem sido uniforme e reiteradamente apreciada por esta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo (¹).

Por isso, e porque não vislumbramos motivo para divergir da jurisprudência consolidada, vamos limitar-nos a seguir a fundamentação expendida no Acórdão proferido em 17/10/2012, no processo com o n.º 619/12, em que interviemos como adjunta, permitindo-nos apenas as alterações requeridas pelo caso *sub judice*.

“Revogado que foi, a partir de 1 de Janeiro de 2004 (cfr. arts. 31.º e 32.º do Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro), o Código da Sisa e do Imposto sobre Sucessões e Doações, as transmissões gratuitas de móveis e imóveis passaram a ser reguladas pelo CIS, cujo art. 1.º, que tem como epígrafe «Incidência objectiva», na versão aplicável, dispõe, no que aqui interessa, o seguinte:

«1 - O imposto do selo incide sobre todos os actos, contratos, documentos, títulos, livros, papéis e outros factos previstos na Tabela Geral, incluindo as transmissões gratuitas de bens.

2 - (...)

3 - Para efeitos da verba 1.2 da Tabela Geral, são consideradas transmissões gratuitas, designadamente, as que tenham por objecto:

a) Direito de propriedade ou figuras parcelares desse direito sobre bens imóveis, incluindo a aquisição por usucapião; [Redacção introduzida pela Lei n.º 39-A/2005, de 29 de Julho] (...).

Por sua vez, o art. 2.º, sob a epígrafe «Incidência subjectiva», dispõe:

«1 - (...)

2 - Nas transmissões gratuitas, são sujeitos passivos do imposto as pessoas singulares para quem se transmitam os bens, sem prejuízo das seguintes regras:

a) (...)

b) Nas demais transmissões gratuitas, incluindo as aquisições por usucapião, o imposto é devido pelos respectivos beneficiários. [Redacção introduzida pelo Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro)].

E o art. 3.º, «Encargo do imposto», dispõe:

«1 - O imposto constitui encargo dos titulares do interesse económico nas situações referidas no artigo 1.º. [Redacção introduzida pelo Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro).

2 - (...)

3 - Para efeitos do n.º 1, considera-se titular do interesse económico:

a) Nas transmissões por morte, a herança e os legatários e, nas restantes transmissões gratuitas, bem como no caso de aquisições onerosas, os adquirentes dos bens;

(...)].

“Já a alínea r) do art. 5.º («Nascimento da obrigação tributária»), na redacção da Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro, dispõe que a obrigação tributária se considera constituída, «Nas aquisições por usucapião, na data em que transitar em julgado a acção de justificação judicial, for celebrada a escritura de justificação notarial ou no momento em que se tornar definitiva a decisão proferida em processo de justificação nos termos do Código do Registo Predial».

“Finalmente, o n.º 1 do art. 13.º dispõe que o valor dos imóveis é o valor patrimonial tributário constante da matriz nos termos do CIMI à data da transmissão ou o determinado por avaliação nos casos de prédios omissos ou inscritos sem valor patrimonial.

“E de acordo com a verba 1.2. da Tabela Geral o imposto do selo recai em 10% sobre o valor dos respectivos contratos de «aquisição gratuita de bens, incluindo por usucapião (...)].

“De acordo com a jurisprudência referida, entende-se que o acto de «*aquisição por usucapião*» do imóvel objecto dessa aquisição é incidente de tributação em imposto de selo, não o sendo já, porém, o acto de aquisição de benfeitorias entretanto realizadas no mesmo imóvel pelo sujeito beneficiário da usucapião.

“É certo que embora sendo uma forma de aquisição originária (cfr. arts. 1287º e segts. do Código Civil (CC)), a usucapião é, para efeitos fiscais, considerada como uma transmissão gratuita de bens imóveis, que ocorre no momento em que se torna definitivo o documento que titula essa aquisição ou transmissão: a data em que transitar em julgado a acção de justificação judicial ou for celebrada a escritura de justificação notarial – cfr. a citada alínea r) do art. 5.º do CIS).

“Todavia, também é certo que, como se disse, só o acto de aquisição do prédio objecto da aquisição por usucapião (e não o acto de aquisição das benfeitorias neste realizadas) é que está abrangido no âmbito da incidência objectiva do imposto de selo, pois que, vigorando nesta sede (de incidência do imposto), o princípio da tipicidade fiscal, a regra constante quer da norma corporizada na verba 1.2. da Tabela Geral, quer das normas da alínea a) do n.º 1 e do n.º 3, ambos do art. 1.º do CIS e acima transcritas, é a de que tal imposto só incide sobre o acto de «*aquisição por usucapião*».

“E na verdade, como ficou dito no acórdão desta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 13 de Janeiro de 2010, proferido no processo com o n.º 1124/09, «*o acto tributário tem que ter por base uma situação de facto ou de direito, concreta, prevista abstracta e tipicamente na lei fiscal como geradora do direito ao imposto. Tal base é, pois, o pressuposto de facto ou o facto gerador da imposição – cf. Cardoso da Costa, Curso de Direito Fiscal, 1972, p. 266.*

*No Direito Fiscal vigora o princípio da tipicidade (...).*

*O facto tributável, com ser um facto típico, só existe como tal, desde que na realidade se verifiquem todos os pressupostos legalmente previstos, que, por esta nova óptica, se convertem em elementos do próprio facto, bastando a não verificação de um deles para que não haja, pela ausência de tipicidade, lugar à tributação. No Direito Tributário, a tipologia é dominada não só por um princípio de taxatividade como também por um princípio de exclusivismo. Opera-se o fenómeno que a lógica jurídica designa por implicação intensiva. Verifica-se a implicação intensiva sempre que os elementos enunciados no pressuposto não são apenas suficientes, mas ainda necessários para a verificação da consequência: se esses elementos se verificarem, segue-se a consequência, mas esta só se segue se eles se verificarem – cf., sobre o princípio da tipicidade em Direito Fiscal, Alberto Pinheiro Xavier, Conceito e Natureza do Acto Tributário, p. 263 e ss. Sobre o conceito de “implicação intensiva”, cf. Castanheira Neves, Questão-de-facto - Questão-de-direito, p. 264, e ainda J. Baptista Machado, Introdução ao Estudo do Direito e ao Discurso Legitimador, Almedina, 1991, 5.ª reimpressão, p. 187.*

*A tributação resulta, assim, da verificação concreta de todos os pressupostos tributários, como tais previstos e descritos, abstractamente, na lei de imposto».*

“Assim, embora para efeito de tributação em IS seja irrelevante o momento da aquisição do direito de propriedade, pois que a obrigação tributária se constitui com a transmissão gratuita operada por via da escritura de justificação notarial (cfr. alínea r) do art. 5º do CIS), já não o é para efeitos do respectivo valor tributável, pois que só sobre o acto de aquisição por usucapião incide o imposto.

“E como só o prédio rústico foi objecto de tal forma de aquisição, só o valor deste deve ser considerado na aplicação da respectiva taxa.

“Não pode afirmar-se que o estado do imóvel a atender para a aferição do valor terá de ser o verificado na data da escritura de justificação, independentemente das causas das modificações verificadas, sendo que tal estado é uno e não pode cindir-se em rústico e urbano e que a quantificação da obrigação tributária se faz apenas a partir do valor do prédio objecto da escritura.(...)”.

Aplicando a jurisprudência acabada de expor ao caso em apreço, terá de concluir-se que, ao contrário da tese sustentada pela recorrente, o facto gerador do IS não foi a aquisição por usucapião de um prédio urbano, como resulta da escritura de justificação notarial, mas sim de um prédio rústico onde o recorrido construiu um prédio urbano.

Efectivamente, com resulta do ponto 1 do probatório, a casa com logradouro cuja posse foi justificada foi construída pelo impugnante/recorrido em terreno doado verbalmente por sua avó materna, cerca de 1988, o que significa que existe um erro na identificação do prédio na escritura e, consequentemente, no acto de liquidação impugnado.

E, de acordo com a jurisprudência pacífica e reiterada do STA, a casa com logradouro consubstancia uma benfeitoria útil (artigo 216.º do CC) feita pela recorrida no prédio rústico, esse sim adquirido por via do instituto da usucapião.

Por tudo o que vai exposto, como bem decidiu o Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, a liquidação impugnada sofre de ilegalidade decorrente da violação das apontadas normas do CIS e tem que ser anulada na parte em que nela foi incluído o valor das benfeitorias realizadas pelos ora justificantes.

O recurso não merece, pois, provimento.

### III- DECISÃO

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

Custas pela Recorrente.

Lisboa, 13 de Março de 2013. — *Fernanda Maçãs* (relatora) — *Casimiro Gonçalves* — *Francisco Rothes*.

(<sup>1</sup>) Cfr. os seguintes Acórdãos da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo: de 21 de Outubro de 2009, proferido no processo com o n.º 652/09, publicado no Apêndice ao Diário da República de 19 de Abril de 2010; de 13 de Janeiro de 2010, proferido no processo com o n.º 1124/09, de 27 de Janeiro de 2010, proferido no processo com o n.º 922/09, de 18 de Fevereiro de 2010, proferido no processo com o n.º 805/09, de 24 de Fevereiro de 2010, proferido no processo com o n.º 806/09; de 3 de Março de 2010, proferido no processo com o n.º 1190/09, de 28 de Abril de 2010, proferido no processo com o n.º 126/10; de 12 de Maio de 2010, proferido no processo com o n.º 53/10; de 9 de Junho de 2010, proferido no processo com o n.º 242/10; de 22 de Setembro de 2010, proferido no processo com o n.º 334/10; de 8 de Fevereiro de 2012, proferido no processo com o n.º 1120/11; de 23 de Fevereiro de 2012, proferido no processo com o n.º 1082/11; e de 29 de Fevereiro de 2012, proferido no processo com o n.º 818/11; de 7 de Março de 2012 n.º 833/11.

## Acórdão de 13 de Março de 2013.

### Assunto:

*Notificação. Direito de audiência. Projecto de conclusões do relatório. Inspeção externa. Carta registada. Devolução da carta. Presunção de notificação.*

### Sumário:

- I — *A notificação para o exercício do direito de audiência relativamente ao projecto de conclusões do relatório, imposta pelo artigo 60.º, n.º 1, do RCPIT, pode ser efectuada por carta registada, ainda que não se demonstre a impossibilidade da notificação por contacto pessoal, pois o n.º 2 do artigo 38.º do RCPIT estabelece, não uma regra imperativa quanto à forma a que deve obedecer a notificação dos actos, mas uma mera regra ordenadora, destinada aos serviços, sendo que a notificação pessoal é aí prevista por exclusivas razões de ordem prática (o funcionário encarregado da inspecção estará nas instalações do sujeito passivo) e não em ordem a prosseguir uma forma mais solene de comunicação.*
- II — *Em face do disposto no artigo 43.º, n.º 1, do RCPIT, não há que convocar o disposto no artigo 39.º, n.º 5, do CPPT (a norma prevista naquele preceito encontra-se numa relação de especialidade relativamente à prevista neste) em ordem a indagar dos efeitos decorrentes da devolução da carta registada simples.*
- III — *O Supremo Tribunal Administrativo, ainda que revogue a decisão em consequência da qual foi considerada prejudicada alguma questão, não pode conhecer desta ao abrigo do n.º 2 do artigo 715.º do CPC se o tribunal a quo não fixou a factualidade pertinente para o conhecimento da mesma.*

Processo n.º 1394/12-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A.....

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

Recurso jurisdicional da sentença proferida no processo de impugnação judicial com o n.º 425/07.0BELRA

### 1. RELATÓRIO

1.1 A Fazenda Pública (a seguir Recorrente) recorre da sentença proferida pela Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria que, julgando procedente a impugnação judicial deduzida por A..... (a seguir Contribuinte, Impugnante ou Recorrido) com fundamento em falta de notificação para o exercício de audiência prévia relativamente ao projecto de conclusões do relatório de inspecção, anulou as liquidações adicionais de Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singula-

res (IRS) que tiveram origem e foram fundamentadas no mesmo relatório, por considerar que aquela omissão constitui vício que se repercute na legalidade daqueles actos tributários.

1.2 A Recorrente apresentou a motivação do recurso, que resumiu em conclusões do seguinte teor:

«

A. É através de carta registada, enviada para o domicílio fiscal do contribuinte, que este deve ser notificado para o exercício do direito de audição prévia no procedimento de inspecção tributária – que se inclui no procedimento tributário –, conforme determinado no art. 60.º, n.ºs 1 e 4 da LGT e no art. 60.º, n.º 1 do RCPIT.

B. Mesmo na ausência daqueles normativos específicos, a notificação para exercer o direito de audição prévia sobre o projecto de relatório de inspecção tributária, por respeitar a acto interlocutório ou preparatório, sempre teria de se fazer nos termos prescritos pelo n.º 3 do art. 38.º do CPPT – através de carta registada.

C. As regras gerais sobre notificações, contidas no CPPT, cedem perante as regras particulares sobre a mesma matéria atinentes ao procedimento de inspecção tributária e que estão contidas no RCPIT.

D. Tal é o caso do art. 43.º, n.º 1 do RCPIT, onde se prevê uma presunção distinta da que está contida no art. 39.º, n.º 1 do CPPT, e pela qual se consideram notificados os sujeitos passivos contactados para o seu domicílio fiscal por carta registada, em caso da sua devolução.

E. Não tendo o inspeccionado ilidido de forma objectiva e comprovada aquela presunção, deve considerar-se ter sido devidamente notificado para exercer o direito de audição prévia, inexistindo preterição de formalidade essencial no procedimento inspectivo.

F. Resulta pois merecer censura a errónea interpretação e aplicação do Direito promovida na sentença recorrida, devendo ser decretada a sua revogação.

*Nestes termos e nos demais que o mui douto Colectivo entender por bem convocar, propugna a Representação da Fazenda Pública dever ser julgado procedente este recurso jurisdicional, revogando-se a sentença do Tribunal a quo, com o que se fará Justiça!».*

1.3 Não foram apresentadas contra-alegações.

1.4 Neste Supremo Tribunal Administrativo, o Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de que seja concedido provimento ao recurso e revogada a sentença.

Para tanto, começou por delimitar as questões a decidir como sendo as de saber (i) *«se é através de carta registada enviada para o domicílio do contribuinte, pessoa singular, que deve ser efectuada a notificação para efeitos do exercício do direito de audição prévia quanto ao projecto de relatório de inspecção tributária, conforme previsto no art. 38.º n.º 3 do C.P.P.T., a que há que dar prevalência em detrimento do previsto no art. 43.º, n.º 2 do R.C.P.I.T.»* e (ii) *«se é de considerar válida a presunção de notificação daquela norma constante, no caso da dita carta vir devolvida, e não tendo o inspeccionado ilidido de forma objectiva e comprovada a mesma»*. Depois, deixou expressa a sua posição nos seguintes termos:

*«2. Quanto à primeira questão, a notificação por carta registada a enviar para o domicílio do contribuinte parece ser a forma que resulta aplicável quanto à conclusão do relatório de inspecção, de acordo com o previsto no art. 60.º n.ºs 1 alínea e) e 4 da L.G.T., pois para tal se destinava o relatório que consta ter sido remetido.*

*Nada em particular parece ser de reconhecer em face de se tratar de notificação a efectuar a pessoa singular, segundo o que resulta ainda previsto no art. 60.º da L.G.T. quanto aos contribuintes, sejam eles pessoas singulares ou colectivas, segundo o previsto ainda no 18.º n.º 3 da L.G.T. a que naquela disposição decerto se quer referir – neste sentido LGT An. e Com. de Diogo Leite de Campos e outros, 2012, Encontro da Escrita, p. 503.*

*Com efeito, quando no art. 38.º n.ºs 1 e 2 do R.C.P.I.T. se refere que aquele poderá ser ainda efectuada pessoalmente, e que quanto às pessoas singulares só será de efectuar por carta registada não sendo possível utilizar aquela forma, parece não resultar que a mesma tivesse de ser efectuada sempre dessa forma mais solene.*

*3. Não se estipula nas referidas normas da L.G.T. em que termos funciona a presunção de notificação.*

*Há, pois, que recorrer ao previsto nos arts. 39.º n.ºs 1 e 2 do C.P.P.T., e 43.º n.ºs 1 a 3 do R.C.P.I.T. em que se regulam os termos em que pode funcionar a presunção de notificação por carta registada, com o que parece resultar ainda assegurado o direito de participação dos cidadãos na formação das decisões administrativas que lhe disserem respeito, segundo o que resulta previsto no n.º 5 do art. 267.º da C.R.P.*

*É certo que, segundo previsto nessas normas há que reconhecer uma aparente disparidade:*

*Nas ditas disposições do art. 39.º, está contemplado que quanto à notificação por carta registada que ocorra ao 3.º dia posterior ao do registo, ou no 1.º dia útil seguinte, sendo aquele não útil, e que a mesma só pode ser ilidida mediante requerimento do interessado quanto à data da efectiva notificação.*

*E no disposto no art. 43.º do R.C.P.I.T. para que tal presunção de notificação ocorra é necessário que a devolução de carta registada remetida para o domicílio do contribuinte tenha lugar mediante a*

“indicação de não ter sido levantada, de ter sido recusada ou de que o destinatário está ausente em parte incerta” – n.º 1. *Para tal, prevê-se ainda que “a comunicação dos serviços postais para levantamento de carta registada remetida pela administração fiscal deve sempre conter, de forma clara, a identificação do remetente” – assim, seu n.º 2; e que ocorra “mediante a exibição da comunicação dos serviços postais em causa” – cfr. ainda o n.º 3.*

*Ora, ainda que a referida disparidade seja de resolver a favor do que mais restritivamente resulta desta última disposição, podendo haver casos em que a presunção de notificação não possa funcionar, tal não será o caso dos autos.*

*Com efeito, tendo a devolução ocorrido com a indicação de “não reclamado”, o que “tem ínsito, à face do Regulamento dos Correios, que permitam o seu levantamento (a “reclamação” da carta nos correios), competindo aos destinatários a prova de que tais avisos não foram facultados” – neste mesmo sentido, Jorge Lopes de Sousa em C.P.P.T. An. e Com., 2010, vol. I, p. 387, nota 692, citando o acórdão do STA de 12-5-10, no proc. n.º 130/12 –, é possível presumir ainda a notificação como efectuada.*

*Certo é que, contrariamente ao que tinha sido alegado pelo impugnante, que invocou que tal aviso não ocorreu, ou ocorreu tardiamente, nada mais resultou a propósito provado.*

*E, sendo ao mesmo que incumbia ainda tal, pois só de justo impedimento se tratava, o que seria essencial ainda considerar para que se pudesse afastar a dita presunção, conforme ainda se defende a seguir na última citada atrás obra.*

*4. De notar é ainda estar-se face a situação diferente da que foi apreciada no acórdão que tem sido citado nos autos e que foi proferido a 31-1-12 no recurso n.º 017/12, em que, conforme consta do respectivo teor acessível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), aquela devolução ocorreu mediante a menção de que o contribuinte “não atendeu”.*

*E crê-se sido tal que levou a que se tivesse enveredado pela solução constante dos pontos I e II do respectivo sumário de acórdão.*

*Mesmo assim, tal não foi impeditivo a que julgasse ainda como não preterido o direito de participação, pelas razões constantes dos pontos seguintes, o que igualmente poderá ser o caso dos presentes autos em que outras participações foram asseguradas ao impugnante no procedimento, conforme ainda resulta alegado.*

*A ser de mandar considerar tal, poderá ainda ser caso de aplicar o disposto no art. 60.º n.º 3 da L.G.T.» (¹).*

1.5 Foi dada vista aos Juízes Conselheiros adjuntos.

1.6 A questão que cumpre apreciar e decidir é a da saber se a Juíza do Tribunal *a quo* fez errado julgamento quando considerou que foi preterido o direito de audiência prévia sobre o relatório de inspecção que esteve na origem das liquidações adicionais impugnadas, o que passa por indagar se o recorrido foi, ou pode considerar-se como tendo sido, notificado para o exercício daquele direito e, na eventualidade de se verificar a preterição dessa formalidade legal, a mesma pode ou não ter-se como suprida.

## 2. FUNDAMENTAÇÃO

### 2.1 DE FACTO

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

*«Atenta a prova documental produzida nos autos, dão-se como provados os seguintes factos, com interesse para a decisão:*

A) Com base nas Ordens Internas n.º OI 200600619, OI 200600620, OI 200600621 e OI 200600946, o impugnante foi alvo de acções inspectivas tributárias externas, de âmbito geral, que incidiram sobre os exercícios de 2002 a 2005 – fls...

B) A coberto do registo n.º C00291, em 14/11/2006, foi remetido ao impugnante o projecto de relatório, abrangendo todos os assinalados exercícios – fls. 814.

C) A carta remetida ao impugnante com vista à sua notificação para audiência prévia foi devolvida ao remetente com a indicação “Não reclamado”, em 07/12/2006 – fls. 802, 850 e 859.

D) Em 30/11/2006, foi elaborado o relatório final, de fls. 58 a 162 do p.a., que se dá aqui por integralmente reproduzido.

E) Foram emitidas em nome do impugnante as liquidações de IRS e juros compensatórios dos anos de 2002 a 2005 – fls. 99 a 105».

### 2.2 DE FACTO E DE DIREITO

#### 2.2.1 A QUESTÃO A APRECIAR E DECIDIR

A Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria julgou procedente a impugnação judicial instaurada pelo ora Recorrido contra as liquidações adicionais de IRS que lhe foram efectuadas com referência aos anos de 2002 a 2005, com fundamento no primeiro dos vícios invocados pelo Impugnante: a violação do direito de audiência prévia por falta de notificação para o exercício desse direito relativamente ao relatório da inspecção tributária, vício este que considerou repercutir-se na legalidade daquelas liquidações. Consequentemente, considerou prejudicadas as demais questões suscitadas pelo Impugnante.

A Fazenda Pública insurge-se contra esse julgamento, sustentando que, contrariamente ao que entendeu a sentença, deve considerar-se que o Contribuinte foi validamente notificado para o exercício do direito de audiência, uma vez que a forma utilizada para a notificação foi a prevista na lei – ou seja, carta registada remetida para o domicílio fiscal – e que a devolução da carta se deveu exclusivamente ao facto de o Contribuinte não a ter levantado no posto dos correios, apesar de avisado para o efeito.

Ou seja, não existe dissídio quanto à necessidade de notificar o Contribuinte para o exercício do direito de audiência sobre o projecto de conclusões do relatório <sup>(2)</sup>, mas tão-só quanto à forma como foi efectuada essa notificação e, concomitantemente, quanto à regularidade da notificação.

Daí que tenhamos enunciado como questão a apreciar e dirimir a de saber se pode considerar-se que o ora Recorrido foi notificado para exercer o direito de audiência relativamente ao projecto de conclusões do relatório de inspecção tributária, o que passa por indagar *(i)* se essa notificação pode efectuar-se por carta registada, na afirmativa, *(ii)* em que circunstâncias pode considerar-se efectuada a notificação quando a carta remetida ao contribuinte para esse efeito vem devolvida.

Só respondida essa questão poderemos aferir se a Juíza do Tribunal *a quo* fez errado julgamento, decisão que tem como pressuposto que o ora Recorrido não foi nem pode considerar-se como tendo sido notificado, uma vez que não foi observada a forma legal prescrita para essa notificação – que considerou ser a «*notificação pessoal*», a menos que esta se revele impossível, o que a AT não alegou nem demonstrou, como tudo lhe competia –, nem se comprova que tenha chegado ao conhecimento do notificando. Considerou ainda a sentença recorrida que, mesmo que a notificação houvesse de se feita por carta registada, para que o Contribuinte pudesse considerar-se validamente notificado teria a AT que demonstrar ter-lhe enviado nova carta registada.

Poderemos ainda, eventualmente *(i.e., caso venhamos a concluir que se verifica a falta de notificação válida da proposta de conclusões do relatório da inspecção tributária)*, ter que indagar se pode considerar-se sanada a preterição da formalidade legal.

#### 2.2.2 DA FORMA A QUE DEVE OBEDECER A NOTIFICAÇÃO PARA O EXERCÍCIO DO DIREITO DE AUDIÊNCIA SOBRE O PROJECTO DE CONCLUSÕES DO RELATÓRIO DE INSPECÇÃO TRIBUTÁRIA

Toda a argumentação aduzida na sentença sob escrutínio assenta no pressuposto de que a notificação para o exercício do direito de audiência sobre o projecto de conclusões do relatório da inspecção tributária é a efectuar por carta registada com aviso de recepção, modalidade que considerou reconduzir-se a notificação pessoal. Isto, se bem interpretamos a sentença, porque a Juíza do Tribunal *a quo* considera que, de acordo com o disposto no art. 38.º do Regulamento Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária (RCPIT), a notificação em sede de procedimento externo de inspecção só pode ser feita por via postal quando não se mostrar possível a notificação pessoal, sendo que a esse propósito nada foi alegado e, muito menos, demonstrado. Por outro lado, na tese da sentença, mal se compreenderia que o RCPIT, enquanto lei regulamentar, concedesse a possibilidade de a notificação se efectuar de forma menos solene que a imposta pelo art. 38.º, n.º 1, do CPPT, norma que considera ser aplicável porque estava em causa a participação do interessado num acto susceptível de alterar a sua situação tributária e porque a aplicação subsidiária do CPPT é «*demandada pelo art. 39.º do RCPIT*». Finalmente, considera ainda a sentença que, mesmo a aceitar-se que a notificação pudesse ser por carta registada simples, não poderia considerar-se validamente efectuada, uma vez que, em face da devolução da primeira carta, não foi enviada uma segunda, como o impõe o art. 39.º, n.º 5, do CPPT <sup>(3)</sup>.

A Fazenda Pública discorda desse entendimento, sustentando que a lei se basta com a notificação por carta registada, como resulta inequivocamente do disposto no n.º 4 do art. 60.º da LGT e, por isso, que a notificação há-de ter-se como validamente efectuada face ao disposto no n.º 1 do art. 43.º do RCPIT.

A nosso ver, a razão está do lado da Recorrente. Vejamos:

Antes do mais, afigura-se-nos que a notificação para o exercício do direito de audiência sobre o projecto de conclusões do relatório, imposta pelo art. 60.º, n.º 1, do RCPIT <sup>(4)</sup>, não tem que ser efectuada por contacto pessoal, contrariamente ao que sustenta a Juíza do Tribunal *a quo* com base no art.º 38.º, n.º 2, do RCPIT.

É certo que este último preceito, depois de no n.º 1, dizer que «*[a]s notificações podem efectuar-se pessoalmente, no local em que o notificando for encontrado, ou por via postal através de carta registada*», estipula no n.º 2 que «*[n]o procedimento externo de inspecção a notificação postal só deve efectuar-se em caso de impossibilidade de notificação pessoal*».

No entanto, ao contrário do que, *prima facie*, pode sugerir a sua leitura, deste artigo não resulta que a notificação para o exercício do direito de audiência relativamente ao projecto de conclusões do relatório só possa efectuar-se por via postal quando se revele impossível a notificação pessoal <sup>(5)</sup>.

Desde logo, na interpretação do art. 38.º do RCPIT, como de todas as normas legais, o elemento literal, constituindo ponto de partida e limite <sup>(6)</sup>, não constitui o elemento decisivo, nem sequer o mais importante, papel que está reservado à «*unidade do sistema*», nos termos do n.º 2 do art. 9.º do Código Civil (CC).

Na verdade, na tarefa hermenêutica, para além do referido elemento gramatical, há ainda que atender ao elemento lógico, exigindo este, designadamente, que se considere o fim visado pelo legislador ao elaborar a norma (elemento teleológico) e que se atente nas demais disposições que regulam as notificações, designadamente em sede do procedimento de inspecção, e atender ao lugar que aí ocupa a norma interpretanda (elemento sistemático), sendo que apenas da conjugação de todos esses elementos interpretativos surgirá o verdadeiro sentido daquela norma (7).

A notificação pessoal a que se refere o art. 38.º do RCPIT surge no seu n.º 1 como uma possibilidade – não como uma imposição –, como resulta inequivocamente da expressão «*podem*» que nela é usada. A norma do n.º 1 do art. 38.º do RCPIT surge, assim, não como preceptiva, mas como permissiva.

Por seu turno, o n.º 2 do mesmo artigo, ao dizer que «*[n]o procedimento externo de inspecção a notificação postal só deve efectuar-se em caso de impossibilidade de notificação pessoal*» estabelece uma mera regra ordenadora, destinada aos serviços, e não uma regra imperativa quanto à forma a que deve obedecer a notificação dos actos, pelo que o uso da notificação postal, ainda que a notificação pessoal seja possível ou não se faça a demonstração da sua impossibilidade, não resulta irregularidade alguma que possa qualificar-se como preterição de uma formalidade essencial.

Na verdade, o n.º 2 do art. 38.º do RCPIT não tem como propósito impor para o procedimento externo de inspecção uma forma mais solene de notificação que relativamente ao procedimento interno de inspecção, imposição essa que não teria razão de ser.

Por outro lado, dentro do próprio procedimento externo de inspecção há actos relativamente aos quais a lei prevê expressamente a notificação por via postal. São os casos do início do procedimento inspectivo e do relatório da inspecção, cuja comunicação ao contribuinte está expressamente prevista seja efectuada por mera «carta-aviso» e por carta registada simples, como resulta do disposto nos arts. 49.º, n.º 2, e 62.º, n.º 2, do RCPIT, tudo respectivamente.

Ora, relativamente a estes casos – que constituem o início e o termo do procedimento e, por isso, são susceptíveis de lesarem de modo mais intenso direitos e interesses legítimos do contribuinte –, a sua comunicação justificaria a utilização de uma forma pelo menos tão solene como a respeitante aos demais actos praticados em sede do procedimento. Porque nesses casos o legislador se bastou com a notificação por via postal, podemos concluir com segurança que não foram motivos relativos à segurança na comunicação que presidiram à opção pela notificação pessoal no n.º 2 do art. 38.º do RCPIT.

O motivo por que o legislador manifestou a preferência pela notificação pessoal no procedimento de inspecção externa não tem a ver com a maior idoneidade desse meio de efectuar a comunicação do acto, mas é meramente de ordem prática: o procedimento de inspecção diz-se externo, de acordo com o art. 13.º, alínea b), do RCPIT, «*quando os actos de inspecção se efectuem, total ou parcialmente, em instalações ou dependências dos sujeitos passivos ou demais obrigados tributários, de terceiros com quem mantenham relações económicas ou em qualquer outro local a que a administração tenha acesso*»; ora, se o funcionário incumbido do procedimento está nas instalações do sujeito passivo, hipótese mais comum, não faz sentido que envie cartas para notificá-lo, a menos que a lei o imponha expressamente. O procedimento mais económico, mais prático, mais célere e que em nada diminui as garantias quanto à comunicação dos actos é a notificação pessoal.

Sendo, como é, meramente de ordem prática e relativa à boa organização dos serviços a razão por que o legislador optou pela notificação pessoal em sede do procedimento de inspecção externo, concluímos que nada obsta a que a notificação para o exercício do direito de audiência relativamente ao projecto de conclusões do relatório seja efectuada por via postal e que a regularidade da utilização dessa forma de notificação não fica dependente da alegação e demonstração da impossibilidade da notificação pessoal.

Salvo o devido respeito, também não podemos concordar com a Juíza do Tribunal *a quo* quando considera que, a não ser a notificação pessoal a forma para a comunicação em causa, sempre para o efeito se imporá a notificação por carta registada com aviso de recepção, mediante aplicação do art. 38.º do CPPT, uma vez que «*em matéria de notificação para audiência prévia, o RCPIT não poderia dar aos contribuintes menores garantias do que as reconhecidas no CPPT, sob pena de poder ser assacada àquela norma do RCPIT inconstitucionalidade orgânica*» e, aliás, que a natureza regulamentadora do RCPIT, impunha que, nos termos do referido art. 38.º do CPPT, se utilizasse na notificação a carta registada com aviso de recepção «*quando esteja em causa ato susceptível de alterar a situação tributária do sujeito passivo*».

Desde logo, se é certo que as alterações à matéria colectável se deverão considerar actos susceptíveis de alterarem a situação dos contribuintes, motivo por que a sua notificação se deve fazer por carta registada com aviso de recepção, já não se nos afigura possível sustentar que o projecto de conclusões do relatório de fiscalização tenha essa susceptibilidade, tanto mais, que esse projecto não é mais do que isso mesmo: um projecto que pode, ou não, vir a constituir o relatório e só deste último poderá resultar a alteração da matéria colectável que, essa sim, pode alterar a situação tributária do contribuinte.

Assim, da utilização da carta registada para notificar o contribuinte para o exercício do direito de audiência sobre aquele projecto não resulta, relativamente ao disposto no art. 38.º do CPPT, com-

pressão alguma das garantias dos contribuintes. Trata-se de realidades diversas a que o legislador deu tratamento diverso.

Por outro lado, também não podemos acompanhar a sentença recorrida na afirmação de que a forma que o legislador escolheu para notificar o contribuinte para o exercício do direito de audiência sobre aquele projecto foi a carta registada com aviso de recepção.

Essa forma foi a prevista no art. 60.º, n.º 4, da LGT, que dispõe: «*O direito de audiência deve ser exercido no prazo a fixar pela administração tributária em carta registada a enviar para esse efeito para o domicílio fiscal do contribuinte*».

Temos, pois, como certo que carta registada remetida para o domicílio fiscal do contribuinte, constitui a forma prevista na lei (a par com a notificação pessoal) para a notificação do contribuinte para o exercício do direito de audiência sobre o projecto de conclusões do relatório da inspecção.

A sentença recorrida, que decidiu em sentido diverso, não pode manter-se, motivo por que será revogada, como decidiremos a final.

### 2.2.3 DA VALIDADE DA NOTIFICAÇÃO

A Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria considerou ainda que, mesmo a admitir-se que a notificação era a efectuar por via postal, nunca poderia considerar-se que a mesma fora validamente efectuada, uma vez que a carta remetida ao Contribuinte para notificação foi devolvida e, ademais, não foi remetida a segunda carta a que alude o n.º 5 do art. 39.º do CPPT e que a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo reclama ser exigível nos casos em que é devolvida a carta registada remetida para notificação, haja ou não exigência do aviso de recepção.

Assente que ficou que a notificação podia ser efectuada por carta registada, não faz sentido esgrimir com a devolução da carta em ordem a demonstrar que a notificação não foi validamente efectuada, uma vez que essa devolução apenas ocorreu porque o destinatário, apesar de lhe ter sido deixado aviso para o efeito, não a foi levantar na estação dos correios onde a carta ficou depositada.

Na verdade, o art. 43.º, n.º 1, do RCPIT, diz: «*Presumem-se notificados os sujeitos passivos e demais obrigados tributários contactados por carta registada e em que tenha havido devolução de carta remetida para o seu domicílio fiscal com indicação de não ter sido levantada, de ter sido recusada ou de que o destinatário está ausente em parte incerta*».

Só assim não seria, admitimos, caso não se demonstrasse que foi deixado o aviso ao destinatário, mas da factualidade que foi dada como assente – e só dessa nos podemos servir, uma vez que esta Supremo Tribunal Administrativo funciona como tribunal de revista – resulta que o ora Recorrido foi avisado para esse efeito.

Na verdade, a fórmula estandardizada que foi referida na alínea C) dos factos provados – “*Não reclamado*” – significa que foi deixado aviso para levantamento da correspondência na estação, e ignorado, no prazo concedido, pelo avisado. O não recebimento da correspondência é, pois, imputável ao destinatário.

Não há sequer, contrariamente ao que parece sustentar a Juíza do Tribunal *a quo*, que invocar aqui o disposto no n.º 5 do art. 39.º do CPPT, pela simples razão de que, no que respeita à presunção de notificação no caso em que esta é a efectuar por carta registada, o RCPIT dispõe de norma própria, o que parece significar que o legislador quis optar por um regime diferente, porventura menos rigoroso, do que o estabelecido no CPPT para a generalidade dos actos em matéria tributária (*lex specialis derogat legi generali*).

Nem se diga que o CPPT, porque é ulterior ao RCPIT, terá derogado o regime neste previsto. Desde logo, porque art. 7.º do CC dispõe, no seu n.º 3, que «*[a] lei geral não derroga a lei especial, excepto se outra for a intenção inequívoca do legislador*».

Depois, porque o RCPIT, após a entrada em vigor do CPPT, conheceu alterações e o art. 43.º, n.º 1, do RCPIT, manteve-se inalterado.

Finalmente, porque está garantida ao destinatário a possibilidade de ilidir a presunção, afastando assim qualquer dúvida quanto à conformidade constitucional desta solução.

### 2.2.4 CONHECIMENTO DOS DEMAIS VÍCIOS INVOCADOS NA IMPUGNAÇÃO JUDICIAL

Revogada que foi a sentença que julgou procedente a impugnação judicial com o primeiro dos fundamentos invocados pelo Impugnante, cumpriria agora conhecer dos demais fundamentos invocados e que a sentença deu expressamente como prejudicados em face da solução que deu à questão da falta de notificação para o exercício do direito de audiência. Assim o determina o disposto no art. 715.º, n.º 2, do CPC<sup>(8)</sup>, norma que é aplicável ao recurso de revista interposto para o Supremo Tribunal Administrativo por força do disposto nos artigos 749.º e 762.º, n.º 1 e do preceituado no artigo 726.º, todos do CPC.

Acontece, porém, que não se encontra fixada nos autos a matéria de facto pertinente para conhecer dessas questões, o que bem se compreende porque a sentença recorrida as considerou prejudicadas. Ora, como é sabido, este Supremo Tribunal Administrativo, enquanto tribunal *ad quem* dos recursos interpostos das decisões proferidas pelos tribunais tributários não tem competência em matéria de facto [cfr. art. 26.º, n.º 1, alínea b), do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais<sup>(9)</sup>].



Assim, para conhecer das referidas questões, impõe-se que os autos regressem à 1.<sup>a</sup> instância, a fim de aí ser fixada a base factual necessária, tudo como prescrevem os arts. 729.º e 730.º do CPC.

### 2.2.5 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões:

I - A notificação para o exercício do direito de audiência relativamente ao projecto de conclusões do relatório, imposta pelo art. 60.º, n.º 1, do RCPIT, pode ser efectuada por carta registada, ainda que não se demonstre a impossibilidade da notificação por contacto pessoal, pois o n.º 2 do art. 38.º do RCPIT estabelece, não uma regra imperativa quanto à forma a que deve obedecer a notificação dos actos, mas uma mera regra ordenadora, destinada aos serviços, sendo que a notificação pessoal é aí prevista por exclusivas razões de ordem prática (o funcionário encarregado da inspecção estará nas instalações do sujeito passivo) e não em ordem a prosseguir uma forma mais solene de comunicação.

II - Em face do disposto no art. 43.º, n.º 1, do RCPIT, não há que convocar o disposto no art. 39.º, n.º 5, do CPPT (a norma prevista naquele preceito encontra-se numa relação de especialidade relativamente à prevista neste) em ordem a indagar dos efeitos decorrentes da devolução da carta registada simples.

III - O Supremo Tribunal Administrativo, ainda que revogue a decisão em consequência da qual foi considerada prejudicada alguma questão, não pode conhecer desta ao abrigo do n.º 2 do art. 715.º do CPC se o tribunal a quo não fixou a factualidade pertinente para o conhecimento da mesma.

### 3. DECISÃO

Face ao exposto, os Juizes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, conceder provimento ao recurso e, em consequência, revogar a sentença recorrida e ordenar que os autos regressem à 1.<sup>a</sup> instância, a fim de aí, após o pertinente julgamento da matéria de facto relevante, prosseguirem com o conhecimento das demais causas de pedir invocadas.

Sem custas.

Lisboa, 13 de Março de 2013. — *Francisco Rothes* (relator) — *Fernanda Maçãs* — *Casimiro Gonçalves*.

(<sup>1</sup>) Porque usamos o itálico na transcrição, as partes que no original estavam em itálico surgem aqui em tipo normal, a fim de se respeitar o destaque que lhes foi concedido pela Recorrente.

(<sup>2</sup>) O princípio da participação, que mereceu consagração no art. 267.º, n.º 5, da Constituição da República («*O processamento da actividade administrativa será objecto de lei especial, que assegurará [...] a participação dos cidadãos na formação das decisões ou deliberações que lhes disserem respeito*»), está regulado, para as relações jurídico-tributárias, pelo art. 60.º da LGT, em cujo n.º 1, alínea e), se estipula que «[a] participação dos contribuintes na formação das decisões que lhes digam respeito pode efectuar-se, sempre que a lei não prescrever em sentido diverso, por qualquer das seguintes formas: [...] e) *Direito de audição antes da conclusão do relatório da inspecção tributária*».

(<sup>3</sup>) A sentença invoca em suporte desta sua tese a doutrina do acórdão desta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 31 de Janeiro de 2012, proferido no processo com o n.º 17/12, ainda não publicado no jornal oficial, mas disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/341b9ab076cf8bd9802579a5004aa189?OpenDocument>.

(<sup>4</sup>) Diz o art. 60.º, n.º 1, do RCPIT: «*Concluída a prática de actos de inspecção e caso os mesmos possam originar actos tributários ou em matéria tributária desfavoráveis à entidade inspeccionada, esta deve ser notificada no prazo de 10 dias do projecto de conclusões do relatório, com a identificação desses actos e a sua fundamentação*».

(<sup>5</sup>) Note-se que a lei processual tributária, contrariamente à lei processual civil, não faz equivaler a notificação pessoal a notificação efectuada por carta registada com aviso de recepção, reservando aquela denominação para as notificações por contacto pessoal. Neste sentido, e para maior desenvolvimento, JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado*, Áreas Editora, 6.<sup>a</sup> edição, volume I, anotação 3 ao art. 38.º, pág. 373.

(<sup>6</sup>) Com a função de «*eliminar aqueles sentidos que não tenha qualquer apoio, ou pelo menos uma qualquer "correspondência" ou ressonância nas palavras da lei*» (BAPTISTA MACHADO, *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, Almedina, 1983, págs. 182 e 189).

(<sup>7</sup>) Cfr. BAPTISTA MACHADO, *Idem*, págs. 175 a 192.

(<sup>8</sup>) Diz o art. 715.º, n.º 2, do CPC: «*Se o tribunal recorrido tiver deixado de conhecer certas questões, designadamente por as considerar prejudicadas pela solução dada ao litígio, a Relação, se entender que a apelação procede e nada obsta à apreciação daquelas, delas conhecerá no mesmo acórdão em que revogar a decisão recorrida, sempre que disponha dos elementos necessários*».

(<sup>9</sup>) Nos termos do art. 26.º, n.º 1, alínea b), do ETAF: «*Compete à Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo conhecer: [...] b) Dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários com exclusivo fundamento em matéria de direito; [...]*».

## Acórdão de 13 de Março de 2013.

### Assunto:

*Derrama. Regime especial de tributação dos grupos de sociedades.*

**Sumário:**

- I — De acordo com o actual regime da derrama que resulta da Lei das Finanças Locais, aprovada pela Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro, a derrama passou a incidir sobre o lucro tributável sujeito e não isento de IRC.*
- II — Sendo aplicável o regime especial de tributação dos grupos de sociedades, face à redacção do artigo 14.º da Lei das Finanças Locais anterior à Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro, a derrama do ano de 2010, devia incidir sobre o lucro tributável do grupo e não sobre o lucro individual de cada uma das sociedades.*
- III — O artigo 14.º, n.º 8, da Lei das Finanças Locais, na redacção que lhe foi dada pelo artigo 57.º da Lei do Orçamento do Estado para 2012 (Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro) é uma norma inovadora e não interpretativa.*

Processo n.º 1408/12-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrida: A....., S. A.

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

**1. Relatório:**

Veio a Fazenda Pública, recorrer para o Tribunal Central Administrativo Sul da sentença do Tribunal Tributário de Lisboa que julgou procedente a impugnação judicial deduzida por A..... SA, com os sinais dos autos, contra a autoliquidação de derrama, no valor de € 14.157.503,57 Euros, relativa ao exercício de 2010, do grupo de sociedades de que é a sociedade dominante.

O TCA-Sul, por acórdão de 30/10/2012 julgou-se incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso e declarou a competência deste STA para onde os autos foram remetidos.

A recorrente Fazenda Pública termina as suas alegações de recurso, formulando **as seguintes conclusões:**

1- Visa o presente recurso reagir contra a decisão proferida pelo Tribunal “a quo”, julgando procedente a impugnação deduzida, anulando o acto impugnado (liquidação de I.R.C. de 2010) dando provimento à pretensão da impugnante (sociedade dominante de um grupo de sociedades), ou seja, a anulação do montante relativo à derrama a mais autoliquidado no valor de € 12.700.890,74;

2- O ofício - circulado nº20132, de 14 de Abril de 2008, da Direcção de Serviços de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, apenas vem esclarecer que no âmbito da alteração do cálculo da derrama constante do artº.14, da Lei 2/2007, de 15 de Janeiro, que “... para as sociedades que integram o perímetro do grupo abrangido pelo regime especial de tributação de grupos de sociedades, a derrama deverá ser calculada e indicada individualmente para cada uma das sociedades na sua declaração, dado a Lei supracitada ter alterado substancialmente a natureza e o regime da derrama, passando a base da liquidação da derrama a ser o lucro tributável e não a colecta;

3- Para efeitos de cálculo da derrama, considera a A.T. o lucro tributável individual de cada sociedade. A não ser assim, os lucros tributáveis apurados por algumas sociedades pertencentes ao perímetro do grupo poderiam ser absorvidos pelos prejuízos fiscais apurados pelas restantes, deixando de existir ou diminuindo a base para cálculo da derrama;

4- Pois é esta a forma mais directa de fazer corresponder a receita da derrama ao Município onde o rendimento é efectivamente gerado;

5- A “ratio” que resulta do apuramento individual da derrama nas sociedades sujeitas ao regime normal de tributação tem de ser a mesma que subjaz ao modo de cálculo da derrama nos RETGS, porquanto a intenção clara do legislador foi a de introduzir alterações que fossem favoráveis às empresas lucrativas sem prejuízos fiscais e que fossem desfavoráveis às que utilizam o reporte de prejuízos, pretendendo beneficiar as primeiras e “prejudicar” as segundas;

6- Tanto assim é, que o legislador teve a necessidade de clarificar o texto da lei, de forma a evitar a continuação de leituras erradas do artº.14, da Lei 2/2007, de 15 de Janeiro. Na nova redacção dada pela Lei 64-B/2011 de 30 de Dezembro (Orçamento do Estado para 2012), dispõe o nº8, do referido artº.14 “Quando seja aplicável o regime especial de tributação dos grupos de sociedades, a derrama incide sobre o lucro tributável individual de cada uma das sociedades do grupo, sem prejuízo do disposto no artigo 115º do Código do IRC.”;

7- Assim, perante este quadro fáctico, forçoso é concluir que a A.F. reuniu, como lhe competia, todos os indícios que lhe permitem concluir, que a impugnante preencheu correctamente a declaração de IRC de 2010 ao calcular o valor da derrama com base no lucro tributável de cada uma das sociedades do grupo;

8- Em face do exposto, e salvo o devido respeito, entende a A.F. que o Tribunal “a quo” falhou no seu julgamento quando, perante os factos, decidiu julgar a impugnação judicial procedente;

9- Termos em que, concedendo-se provimento ao recurso, deve a decisão recorrida ser revogada e substituída por acórdão que declare a impugnação improcedente, porém, V. Exas. decidindo, farão a costumada JUSTIÇA.

**Contra-alegou a recorrida**, a qual pugna pela confirmação do julgado (cfr.fls.141 a 159 dos autos), estruturando as seguintes conclusões, a final:

1- Nos termos do artº.280, nº.1, “in fine”, do C.P.P.T., do artº.26, al.b), e do artº.38, al.a), ambos do E.T.A.F., este Venerando Tribunal será incompetente em razão da hierarquia para julgar o presente recurso, sendo, ao invés, competente a secção de contencioso tributário do Supremo Tribunal Administrativo;

2- Apesar de o RETGS não criar uma nova situação passiva para o grupo, este tem, na senda da jurisprudência versada sobre esta matéria, “eficácia em sede de regras de apuramento da matéria tributável”;

3- Ora, de acordo com as regras de apuramento da matéria tributável dos grupos de sociedades sujeitos ao RETGS, constantes do Código do I.R.C., o “lucro tributável sujeito e não isento de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (I.R.C.)”, referido no nº.1, do artº.14, da Lei das Finanças Locais, corresponde à soma algébrica dos lucros tributáveis e dos prejuízos fiscais apurados nas declarações periódicas individuais de cada uma das sociedades pertencentes ao grupo;

4- A própria recorrente reconhece esta realidade não só ao citar, nas suas alegações, o mencionado artº.70, do Código do I.R.C., como também ao recorrer aos ensinamentos do Professor Saldanha Sanches, o qual esclarece que o I.R.C. e a derrama partilham “uma incidência objectiva comum”;

5- Não podem existir dúvidas de que o RETGS é um regime de tributação e não um regime de exclusão. As sociedades que compõem determinado grupo não deixam de estar sujeitas a I.R.C., simplesmente são tributadas na esfera da sociedade-mãe;

6- Acresce que não se pode confundir a determinação do lucro tributável do grupo para efeitos da incidência de derrama, com a possibilidade de reporte de prejuízos apurados pelo grupo em exercícios anteriores, o que nada tem a ver com o presente processo, uma vez que também os grupos de sociedades determinam o lucro tributável sujeito e não isento de I.R.C. antes da, eventual, dedução ou reporte de prejuízos de exercícios anteriores;

7- Deste modo, o posicionamento da Administração fiscal sobre esta matéria, vinculado através do Ofício-Circulado nº20.132, encontra-se ferido de ilegalidade, por não encontrar qualquer reflexo na letra e “ratio” da lei;

8- Acresce que o alegado interesse da receita dos Municípios não poderá, sem mais e contra a letra da lei, servir de critério interpretativo para explicar a posição do fisco; com efeito, ditam as regras de interpretação legal que o intérprete deve presumir que o legislador soube expressar correctamente o seu pensamento o que, designadamente, permite explicar que não se permita uma interpretação sem correspondência na letra da lei;

9- A letra da lei prevê de forma clara e inequívoca que a derrama incide sobre o “lucro tributável sujeito e não isento de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (I.R.C.)”, sendo que, para efeitos de I.R.C., e como reconhece a própria recorrente, no caso dos grupos de sociedades sujeitos ao RETGS, o lucro tributável sujeito e não isento de I.R.C. é o lucro tributável do Grupo;

10- Vale assim por dizer que, a noção de lucro tributável que o artº.14, da Lei das Finanças Locais convoca, atendendo à acessoriedade incontestável da derrama, não pode ser outra que não a noção de lucro tributável do grupo cujo cálculo obedece ao artº70, do C.I.R.C.;

11- Esta conclusão não seria alterada ainda que se viesse a qualificar a derrama como um imposto autónomo, posto que, perante a falta de regras no âmbito da derrama, sempre seria necessário recorrer às regras do I.R.C. para apurar a matéria colectável da derrama;

12- Como esclarece a jurisprudência dos nossos tribunais superiores, a derrama depende em tudo, menos na taxa, do regime do I.R.C., dependência que ocorre em todos os campos que definem a relação jurídico-tributária subjacente à derrama;

13- No mesmo sentido se pronuncia a doutrina, esclarecendo o Professor Saldanha Sanches que a incidência objectiva da derrama e do I.R.C. é uma e a mesma;

14- Acresce que, pelo menos desde 1998 (data da anterior Lei das Finanças Locais - Lei 42/98, de 6 de Agosto) a Administração Fiscal atribui aos municípios envolvidos o montante da derrama liquidada por um grupo de sociedades e apurada então sobre a colecta do grupo, com base no critério da massa salarial;

15- Critério esse que se mantém na actual Lei das Finanças Locais (na redacção em vigor até 31 de Dezembro de 2011) e que continua a permitir a repartição da derrama, apurada agora pelo lucro tributável do grupo, pelos municípios envolvidos sem qualquer alteração;

16- A alteração ao artº.14, da Lei das Finanças Locais, pela Lei do Orçamento do Estado para 2012 (v.artº.57, da Lei 64-B/2011, de 30 de Dezembro) que introduziu um novo nº.8 ao mencionado artigo, apenas se aplica para o futuro, i.e., a partir de Janeiro de 2012, não tendo carácter interpretativo e reflectindo, como já defendeu o S.T.A., uma decisão inovadora do legislador;

17- Se o legislador entendesse que a menção no artigo 14.º da Lei das Finanças Locais, na redacção da Lei 2/2007, de 15 de Janeiro, ao “lucro tributável sujeito e não isento de I.R.C.”, era suficiente para fazer incidir a derrama sobre o lucro tributável sujeito e não isento de I.R.C. de cada sociedade individualmente considerada, ainda que estas se encontrassem abrangidas pelo RETGS, então não teria tido a necessidade de adicionar um novo número ao aludido artº.14, precisamente sobre a derrama nos grupos de sociedades, como o fez mediante a Lei do Orçamento do Estado para 2012;

18- Interpretação contrária, i.e. a interpretação de que a introdução do nº8, do artº.14, na Lei 64-B/2011, de 30 de Dezembro, tem natureza meramente interpretativa, implicaria, desde logo, uma intolerável aplicação retroactiva das normas fiscais, proibida nos termos do artº.103, nº3, da C.R.P., e, consequentemente, a inconstitucionalidade da norma em apreço na interpretação que aqui se refuta;

19- A interpretação sufragada pelo Fisco no Ofício-Circulado nº20132, de 14 de Abril de 2008, é também violadora do princípio da legalidade dos impostos consagrado no artº.103, da C.R.P., na sua vertente de tipicidade e determinação da Lei Fiscal;

20- Com efeito, o artº.14, da Lei das Finanças Locais, em vigor à data dos factos, interpretado no sentido de que no caso de sociedades abrangidas pelo RETGS o lucro tributável a considerar é o lucro tributável individual de cada sociedade do grupo, como faz a Administração fiscal, é inconstitucional por violação do artº.103, nº2, da C.R.P., pois é uma interpretação que não encontra na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso, inconstitucionalidade que aqui expressamente se invoca para todos os efeitos legais;

21- Nestes termos e nos melhores de direito que V. Exas. por certo suprirão deve ser declarada a incompetência deste Tribunal para o conhecimento do recurso, sendo a final e pelo Tribunal competente, negado provimento ao recurso apresentado pela Fazenda Pública, mantendo-se a sentença recorrida, pois só assim se fará a costumada e sempre reclamada JUSTIÇA!

**Neste STA o Mº Pº remeteu para o parecer emitido na 2ª Instância que é do seguinte teor:**

“A FAZENDA PÚBLICA, interpôs o presente recurso jurisdicional pretendendo ver reapreciada a Decisão proferida pelo Tribunal Tributário de Lisboa, constante de fls. 104 a 109, nos termos do qual foi julgada procedente a impugnação deduzida por A....., SA, anulando-se a liquidação impugnada e ordenando-se a restituição do montante indevidamente pago acrescido de juros indemnizatórios.

Inconformada com o decidido interpôs, a Fazenda Pública, o presente recurso.

Na Sentença em apreciação foram dados como provados os factos elencados a fls 105 e 106.

Importa ter presente a alegação que apresenta a aqui recorrente, designadamente, as respectivas conclusões, a fls 128 a 130, sendo certo que as conclusões definem o objecto e delimitam o âmbito do recurso, ressaltando-se as questões que, sendo de conhecimento oficioso, encontram nos autos os elementos necessários à sua consideração (artº 680º n.º 3 do CPC, ex vi artº 2º c do CPPT).

Nas Conclusões da sua alegação defende a recorrente, entre o mais, que:

1. Para efeitos de cálculo da Derrama, considera a AT o lucro tributável individual de cada sociedade, porque, a não ser assim os lucros tributáveis apurados por algumas sociedades pertencentes ao perímetro do grupo poderiam ser absorvidos pelos prejuízos fiscais apurados pelas restantes, deixando de existir ou diminuindo a base para cálculo da derrama.

2. É esta a forma mais directa de fazer corresponder a receita da derrama ao Município onde o rendimento é efectivamente gerado.

3. A *ratio* que resulta do apuramento individual da Derrama nas sociedades sujeitas ao regime normal de tributação tem que ser a mesma que subjaz ao modo de cálculo da derrama nos RETGS, porque a intenção clara do legislador foi a de introduzir alterações que fossem favoráveis às empresas lucrativas sem prejuízos fiscais e desfavoráveis às que utilizam o reporte de prejuízos, pretendendo beneficiar as primeiras e “prejudicar” as segundas.

4. Tanto assim foi que o legislador teve que clarificar o texto da lei, de forma a evitar a continuação de leituras erradas no artº 14º da lei 2/2007, pela Lei 64-B/2011.

5. Perante este quadro fáctico tem de concluir-se que a AF reuniu, como lhe competia, todos os indícios que lhe permitem concluir que a impugnante preencheu correctamente a declaração de IRC de 2010 ao calcular o valor da derrama com base no lucro tributável de cada uma das sociedades do grupo.

6. Entende a AF que o tribunal *a quo* falhou no seu julgamento, quando, perante os factos, decidiu julgar a impugnação judicial procedente.

É nosso entendimento que tem razão a recorrente.

Na verdade, de acordo com a lei das Finanças Locais, os municípios podem lançar derramas sobre o lucro tributável sujeito e não isento de IRC **que corresponda à proporção do rendimento gerado na sua área geográfica** (sublinhado nosso), por sujeitos passivos residentes e não residentes com estabelecimento estável nesse território — cf. artº 14º n.º 1 da n.º 2/2007.

Porque assim é e como defende a Fazenda Pública na sua segunda conclusão, é esta a forma mais directa de fazer corresponder a receita da derrama ao Município onde o rendimento é efectivamente

gerado, resultando com clareza do preceito supra mencionado ser essa a intenção do legislador: “que corresponda à proporção do rendimento gerado na sua área geográfica”.

Por seu turno, a *ratio* que resulta do apuramento individual da Derrama nas sociedades sujeitas ao regime normal de tributação tem que ser a mesma que subjaz ao modo de cálculo da derrama nos RETGS.

Como se considerou no Acórdão deste TCA Sul, no proc n.º 05315/12 (1- Disponível em www.dgsi.pt), “a realidade unitária fiscal que caracteriza o grupo de sociedades não coloca em crise a estrutura da relação jurídico-fiscal que se encontra subjacente às personalidades jurídicas de cada uma das sociedades componentes do grupo, as quais permanecem na posição jurídica de contribuintes... não obstante a tributação dos seus rendimentos ser realizada conjuntamente” e em observação dos encargos globalmente suportados, nos termos que fundamentam o RETGS.

Consideramos, contudo que este regime especial a que estão sujeitas tais realidades, funciona, apenas no âmbito do imposto (IRC) para que foi implementado — cf artº 69º do CIRC (correspondente ao anterior artº 63º) e sua inserção sistemática.

Deve ainda fazer-se notar que o facto de pertencerem a um “grupo de sociedades”, ou seja, fazerem parte de uma unidade unitária, especialmente prevista para efeitos de apuramento de lucro tributável em sede de IRC, não altera a estrutura jurídico-fiscal inerente a cada uma das sociedades que compõem o grupo de sociedades.

Acresce ainda que, para dissipar as dúvidas entretanto suscitadas, o legislador acabou por clarificar o texto da lei através da nova redação do n.º 8 do artº 14º da lei 2/2007, dada pelo artº 57º da Lei 64-B/2011, esclarecendo e confirma a inicial intenção do legislador. Note-se ainda que a derrama é um imposto acessório, mantendo porém a sua autonomia “pois todos os seus elementos estruturantes ou resultam apenas da lei ou obedecem a intervenção da autarquia local, apenas comungando, para efeitos de cálculo e simplicidade de gestão de uma incidência objectiva comum.

Sendo assim, como entendemos que é, damos parecer no sentido de que, deve ser concedido provimento ao recurso jurisdicional interposto pela FAZENDA PÚBLICA”.

#### **Foram colhidos os vistos legais**

#### **2- FUNDAMENTAÇÃO:**

##### **Em 1ª Instância foi dado como assente o seguinte quadro fáctico:**

a) No exercício de 2010, a impugnante era a sociedade dominante de um grupo de sociedades, que optaram pela aplicação do regime especial de tributação dos grupos de sociedades;

b) A impugnante apresentou declaração de rendimentos, modelo 22, de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas do ano de 2010, do grupo A...., tendo apurado o lucro tributável de cada uma das sociedades do grupo (cfr.fls.23 a 30 e 31 a 38);

c) A impugnante autoliquidou derrama no valor de € 14.157.503,57, correspondente ao somatório das derramas calculadas e indicadas individualmente por cada uma das sociedades pertencentes ao grupo, de acordo com as orientações genéricas da Administração Tributária, emitidas através do ofício circulado n.º 20132, de 14 de Abril de 2008, da Direcção de Serviços do IRC (cfr. campo 364, quadro 10, do modelo 22)

##### **Factos não provados**

Não se provaram outros factos com interesse para a decisão da causa.

As demais asserções da douda petição constituem conclusões de facto e/ou direito.

#### **3- DO DIREITO:**

##### **Para se decidir pela procedência da impugnação considerou a decisão recorrida o seguinte:**

**“A questão suscitada nos presentes autos prende-se com o modo de apuramento da derrama, no caso de aplicação do regime especial de tributação dos grupos de sociedades, no exercício de 2010.**

**Ora, a derrama constitui uma receita das autarquias, de acordo com o estatuído nos artigos 10º, alínea b) e 14º da Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro, que aprovou a Lei das Finanças Locais.**

**Quer os impostos acessórios quer os impostos dependentes existem por referência a um outro tributo, dito principal. A doutrina tem situado a tónica da distinção na autonomia de que gozem em relação ao imposto principal.**

**Assim, os impostos acessórios seguem o destino dos principais, dependem da sua efectiva existência em concreto de forma que, por exemplo, a isenção do imposto principal determina automaticamente a isenção do acessório; o mesmo já não sucede com o imposto dependente, o qual pode ser devido não obstante o contribuinte se encontre isento do tributo principal (vide José Casalta Nabais, in Direito Fiscal, 4ª Edição, Almedina, págs. 62 e 63).**

**Com a entrada em vigor da Lei das Finanças Locais, aprovada pela Lei n.º 1/87, de 6/1, com as alterações introduzidas pelo Dec.-Lei no 470-B/88, de 19/12, a derrama assumiu a natureza de imposto acessório, natureza mantida pela actual LFL, aprovada pela Lei nº2/2007, de 15 de Janeiro.**

**O actual regime de tributação da derrama, deslocou a base de incidência da derrama da colecta de IRC para o lucro tributável em IRC, pelo que, a sua base de incidência passou a coincidir com a do IRC, no que respeita aos sujeitos passivos que exerçam a título principal activi-**

dade comercial, industrial ou agrícola, quer sejam residentes ou não residentes que exerçam tal actividade através estabelecimento estável em território português (cfr. artigos 3º, n.º 1, alíneas a) e e) do CIRC e 14º da LFL).

Tratando-se de um imposto acessório e por força dos normativos citados a derrama só subsiste enquanto houver lucro tributável, sendo calculada sobre o respectivo montante (cfr. artigo 14º da LFL).

De acordo com o estatuído nos artigos 63º a 65º do CIRC, o regime especial de tributação dos grupos de sociedades (REGS) traduz-se na determinação do lucro tributável do grupo com base na soma algébrica dos lucros e prejuízos fiscais apurados na declaração periódica de cada uma das sociedades que o integram. Consubstancia-se, pois, numa forma de tributação agregada, nos termos da qual um determinado grupo de sociedades é tributado, para efeitos de IRC, pelo seu resultado agregado como se de uma só entidade se tratasse.

Assim, por força do preceituado no art. 64º, do CIRC, o lucro tributável para efeitos do grupo é o decorrente da soma algébrica dos lucros tributáveis apurados individualmente por cada sociedade, sendo esse o relevante para efeitos de IRC, ou seja, é sobre este lucro que é aplicável a taxa de IRC (após deduzidos os prejuízos fiscais, caso existam), a fim de apurar a colecta de IRC.

Nesta perspectiva, tendo em conta que a derrama constitui um imposto acessório do IRC, aquela não apresenta regras específicas de apuramento da respectiva base de incidência, seguindo as regras do imposto principal.

Assim, o lucro tributável que releva para efeitos de derrama só poderá corresponder ao lucro tributável relevante para efeitos de IRC. *In casu*, o calculado nos termos do artigo 64º do CIRC, atenta a ausência de norma expressa que imponha outra regra, um vez que, o n.º 3 do artigo 87-A do CIRC, na redacção dada pela Lei n.º 64- B/2011, de 31/12, só entrou em vigor em 01/01/2012.

Assim, no âmbito de aplicação do RETGS, quando o n.º 1 do art. 14º da Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro, refere que a derrama incide sobre o lucro tributável sujeito e não isento de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas, apenas se poderá estar a referir ao lucro resultante da soma de lucros tributáveis e prejuízos fiscais individuais (resultado agregado), uma vez que apenas este se encontra sujeito a IRC.

Sobre esta questão pronunciou-se o douto Acórdão do STA, de 02/02/2011, processo n.º 0909/11, em cuja fundamentação nos louvamos, sumariado nos seguintes termos «I- De acordo com o actual regime da derrama que resulta da Lei das Finanças Locais aprovada pela Lei 2/2007, de 15 de Janeiro, a derrama passou a incidir sobre o lucro tributável sujeito e não isento de IRC.

II - Quando seja aplicável o regime especial de tributação dos grupos de sociedades, a derrama deve incidir sobre o lucro tributável do grupo e não sobre o lucro individual de cada uma das sociedades.» (vide no mesmo sentido Ac. STA, de 22/06/2011, proc. n.º 0309/11, in <http://www.dgsi.pt/>).

A pretensão da impugnante merece, pois, acolhimento.

Em consequência, deve o acto impugnado ser anulado.

Formulou ainda a impugnante o pedido relativo à devolução da quantia que pagou e juros indemnizatórios.

Naturalmente que lhe assiste o direito à devolução da quantia paga, consequência necessária e directa da anulação da liquidação.

O art. 61º do CPPT e 43º, n.ºs 1 e 2 da Lei Geral Tributária, prescrevem o direito do contribuinte a juros indemnizatórios quando, em processo judicial, se apure que houve erro na liquidação, imputável aos serviços.

Assim, atendendo ao que acaba de ser exposto quanto à liquidação, que se impõe anular, resulta claro que tal pedido deve proceder.

Tais juros serão contados e pagos nos termos previstos no n.º 3 do referido art. 61º do CPPT.

#### DECISÃO

Em consequência do exposto, julgo a impugnação procedente.

Custas a cargo da Fazenda Pública (cfr. artigo 446º, n.ºs 1 e 2 do CPC)».

#### DECIDINDO NESTE STA:

A questão que se coloca nos presentes autos é a de saber qual o modo legal de apuramento da derrama, no caso de aplicação do regime especial de tributação dos grupos de sociedades, no exercício de 2010.

A recorrida A..... SA, sociedade dominante de um grupo de sociedades tributado pelo Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades, actuou conforme orientações genéricas da Administração Fiscal espelhadas no ofício circulado n.º 20132, de 14 de Abril de 2008, da Direcção da Direcção de Serviços do IRC (cfr. campo 364, quadro 10, do modelo 22)

Fê-lo a contra-gosto e impugnou a liquidação que obteve provimento na 1ª Instância, decisão, que adiantamos já, é de confirmar.

A recorrente Fazenda Pública defende que a derrama prevista na Lei das Finanças Locais de 2007 é claramente um imposto autónomo em relação ao IRC, decorrendo daí que, quando seja aplicável o regime especial de tributação dos grupos das sociedades, não é constituído pelo lucro tributável do grupo, devendo a mesma ser calculada e indicada individualmente por cada uma das sociedades do grupo na sua declaração pois que considera que anteriormente à existência do lucro tributável do grupo existe o lucro tributável de cada sociedade, sendo este resultado, de cada sociedade, que o n.º 1 do artº 14º da lei 2/2007 de 15 de Janeiro, invoca para servir de base ao apuramento da derrama.

Mas no nosso ver não é assim.

**Como se expendeu no Acórdão deste STA de 02-05-2012 tirado no recurso n.º 234/12:**

*“A cobrança da derrama está prevista no art. 14º (Este normativo foi recentemente alterado pela Lei do Orçamento do Estado para 2012 (Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro), cujo artº 57º deu nova redacção do seu n.º 8. Porém, como abaixo se verá, entende-se que esta alteração não é aplicável ao caso subjudice, por se tratar de norma inovadora.), n.º 1 da Lei 2/2007, de 15 de Janeiro.*

*Dispõe o referido normativo que os municípios podem deliberar lançar anualmente uma derrama, até ao limite máximo de 1,5% sobre o lucro tributável sujeito e não isento de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC), que corresponda à proporção do rendimento gerado na sua área geográfica por sujeitos passivos residentes em território português que exerçam, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e não residentes com estabelecimento estável nesse território.*

*A questão controversa nos presentes autos refere-se à base de incidência da derrama municipal quando seja aplicável o Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades (RETGS),*

*E isto porque no âmbito do REGTS dispõe o artº 64º, n.º 1 do CIRC, redacção em vigor à data dos factos (artº 70º, n.º 1 da actual redacção) que o lucro tributável do grupo é calculado pela sociedade dominante, através da soma algébrica dos lucros tributáveis e dos prejuízos fiscais apurados nas declarações periódicas individuais de cada uma das sociedades pertencentes ao grupo.*

*Ora existência da derrama está condicionada à existência do imposto principal (IRC). Trata-se assim de um imposto acessório que acresce ao imposto principal, de cuja existência prévia depende (cf. neste sentido Manuel Henrique de Freitas Pereira, Fiscalidade, 3ª edição, pag. 55, e ainda os Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 17.10.2001, recurso 025203 e de 23.09.1992, recurso 014380, in www.dgsi.pt).*

*É da sua natureza de imposto acessório que decorre a forma de cálculo da derrama.*

*Assim os impostos acessórios ou são calculados sobre a colecta do imposto principal (os chamados adicionais) ou então calculam-se sobre a matéria colectável (designados por adicionais cf. ob. cit., pag. 55).*

*No caso do novo regime do artº 14º da Lei das Finanças Locais a derrama passou a incidir, até ao limite máximo de 1,5% sobre o lucro tributável sujeito e não isento de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas deixando de incidir sobre a colecta, ou seja deixou de ser um adicional ao IRC para passar a ser um adicionalamento (Ver neste sentido Rui Duarte Morais, Passado, Presente e Futuro da Derrama, revista Fiscalidade, n.º 38, pags. 109 e segs., e Sérgio Vasques, o Sistema de Tributação Local e a Derrama, Fiscalidade, pag. 121.).*

*Mas não perdeu, por isso, a característica de imposto acessório, na medida em que carece de autonomia e depende do imposto principal – cf. Américo Fernando Brás Carlos, Impostos, Teoria Geral, 3ª edição, pags. 64 e 65.*

*Assim mantendo a derrama contornos de imposto acessório do IRC, e não resultando da Lei das Finanças Locais (na redacção então em vigor) regras específicas de apuramento da respectiva base de incidência nos casos de aplicação do RGTDS, haverá que seguir para o respectivo cálculo as regras do imposto principal (IRC).*

*Também neste sentido se vem pronunciando, de forma unânime, este Supremo Tribunal Administrativo, nomeadamente nos acórdãos 909/10 de 02.02.2011 e 309/11 de 22.06.2011, cuja jurisprudência sufragamos e passaremos a acompanhar de perto.*

*Como se disse neste último aresto, «não obstante a autonomização acima assinalada em relação à incidência, à colecta e à taxa do IRC, a derrama continua, todavia, a depender do regime do IRC em todos os outros campos que definem a sua relação jurídica tributária.*

*Com efeito, além de remeter expressamente para o IRC na definição da sua base de incidência e dos seus sujeitos passivos, o regime da derrama é omissivo quanto a regras próprias de determinação da matéria colectável, liquidação, pagamento, obrigações acessórias e garantias, para elencar apenas aquelas em que tradicionalmente se analisa a relação jurídica tributária.*

*Ora, como sustenta Manuel Anselmo Torres, a propósito da relevância dos prejuízos fiscais na matéria colectável da derrama, in Fiscalidade n.º 38, a fls. 159, a única via para integrar essas lacunas consiste em aplicar à derrama o regime previsto para o IRC.*

*Na verdade, como refere o autor citado, só o CIRC nos permite concluir, por exemplo, que a derrama deve ser objecto de autoliquidação e paga até ao fim do 5.º mês seguinte ao fim do período de tributação.*

*E o mesmo deverá, quanto a nós, suceder no caso de grupos de sociedades. Prevendo o CIRC, nos seus artigos 69.º a 71.º, um regime especial de tributação dos grupos de sociedades, situação em que se encontra a impugnante, ora recorrida, e tendo esta optado, como a lei lhe faculta, pela aplicação desse regime para determinação da matéria colectável em relação a todas as sociedades do grupo, a determinação do lucro tributável, para efeitos de IRC, é apurada através da soma algébrica dos lucros tributáveis e dos prejuízos fiscais apurados nas declarações individuais das sociedades que pertencem ao grupo.*

*E, assim determinado o lucro tributável para efeito de IRC, está necessariamente encontrada a base de incidência da derrama.*

*Tal entendimento, sufragado na decisão recorrida, é o que melhor se harmoniza com os preceitos legais aplicáveis e em nada desvirtua os fins que a LFL pretende alcançar ou ofende qualquer norma ou princípio constitucional, designadamente os mencionados pela recorrente na conclusão 9 das suas alegações.»*

Pelo exposto, é de concluir que nos casos em que esteja em causa a aplicação do RTGS a base de incidência da derrama para os efeitos do artigo 14.º n.º 1 da Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro (na redacção em vigor no exercício de 2010), será o lucro resultante da soma de lucros tributáveis e prejuízos fiscais individuais (resultado agregado), uma vez que apenas este se encontra sujeito a IRC (art.º 64º, n.º 1 do CIRC), razão pela qual a sentença recorrida que assim considerou deve ser confirmada.

Refere, ainda a recorrente, em abono da sua tese vertida nas conclusões de recurso, supra destacadas, que o legislador teve a necessidade de clarificar o texto da lei, de forma a evitar a continuação de leituras erradas do art.º 14, da Lei 2/2007, de 15 de Janeiro.

De facto, na nova redacção dada pela Lei 64-B/2011 de 30 de Dezembro (Orçamento do Estado para 2012), dispõe o n.º 8, do referido art.º 14 “*Quando seja aplicável o regime especial de tributação dos grupos de sociedades, a derrama incide sobre o lucro tributável individual de cada uma das sociedades do grupo, sem prejuízo do disposto no artigo 115º do Código do IRC.*”;

Mas este normativo, a nosso ver, não tem natureza interpretativa, sendo antes inovador e por isso não se aplica ao exercício de 2010, que é o caso que nos ocupa.

É certo que o art.º 57º da Lei do Orçamento do Estado para 2012 (Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro) alterou a redacção do n.º 8 do art.º 14.º, da Lei das Finanças Locais, passando esta norma a prever que “*quando seja aplicável o regime especial de tributação dos grupos de sociedades, a derrama incide sobre o lucro tributável individual de cada uma das sociedades do grupo, sem prejuízo do disposto no artigo 115.º do Código do IRC.*”

Como é consabido, só se a lei fosse interpretativa é que aplicaria a factos passados. E se o fosse, por certo o legislador não deixaria de o fazer constar do respectivo texto, dizendo que se tratava de uma norma interpretativa.

Mas não o fez, nem se surpreende no texto da Lei do Orçamento de 2012 ou no referido n.º 8º do art.º 14º da Lei das Finanças Locais qualquer referência ao carácter interpretativo da norma ou a qualquer controvérsia gerada pela solução de direito anterior.

Trata-se, no dizer do acórdão deste STA, supra citado, certamente de opção legislativa diversa, quiçá motivada pela necessidade de arrecadar receitas imposta pela conjuntura económica, dado que a interpretação possível da norma na sua redacção anterior, acolhida pela jurisprudência unânime deste Supremo Tribunal Administrativo, tinha como consequência uma poupança fiscal significativa para os grupos de sociedades em que co-existissem sociedades com lucro tributável e sociedades com prejuízo fiscal.

Ora, como refere Baptista Machado (Introdução ao Direito e ao Discurso legitimador, pág. 247) “*... para que a lei nova possa ser interpretativa, de sua natureza, é preciso que haja matéria para interpretação. Se a regra de direito era certa na legislação anterior, ou se a prática jurisprudencial que lhe havia de há muito sido atribuído um determinado sentido, que se mantinha constante e pacífico, a lei nova que venha resolver o respectivo problema jurídico, em termos diferentes, deve ser considerada uma lei inovadora.*”

Neste contexto, sendo a jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo pacífica, em sentido aliás inverso ao consagrado na lei nova, haveremos de concluir que não estamos perante uma lei interpretativa mas sim perante uma lei inovadora, portanto, com aplicação apenas para o futuro – art. 12º do CC.

Preparando a decisão formulamos as seguintes conclusões:

I – De acordo com o actual regime da derrama que resulta da Lei das Finanças Locais, aprovada pela Lei 2/2007, de 15 de Janeiro, a derrama passou a incidir sobre o lucro tributável sujeito e não isento de IRC.

II – Sendo aplicável o regime especial de tributação dos grupos de sociedades, face à redacção do art.º 14º da Lei das Finanças Locais anterior à Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro, a derrama



do ano de 2010, devia incidir sobre o lucro tributável do grupo e não sobre o lucro individual de cada uma das sociedades.

III – O art.º 14.º, n.º 8, da Lei das Finanças Locais, na redacção que lhe foi dada pelo art.º 57º da Lei do Orçamento do Estado para 2012 (Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro) é uma norma inovadora e não interpretativa.

#### 4 - DECISÃO:

Pelo exposto, acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso, confirmando a decisão recorrida. Custas pela recorrente.

Lisboa, 13 de Março de 2013. — *Ascensão Lopes* (relator) — *Pedro Delgado* — *Valente Torrão*.

### Acórdão de 13 de Março de 2013.

#### Assunto:

*IVA. Contra-ordenação fiscal. Princípio da tipicidade.*

#### Sumário:

- I — O facto tipificado como contra-ordenação no n.º 2 do artigo 114.º do RGIT é o tipificado no n.º 1 do mesmo preceito legal, mas cometido de forma negligente, constituindo seu pressuposto essencial a prévia dedução da prestação tributária não entregue.*
- II — Não preenche o tipo legal de contra-ordenação previsto e punido nos números 1 e 2 do artigo 114.º do RGIT a falta de entrega da prestação tributária de IVA, pois no IVA a prestação a entregar é, não a prestação tributária deduzida, mas a diferença positiva entre o imposto suportado pelo sujeito passivo e o imposto a cuja dedução tem direito.*

Processo n.º 1451/12-30.

Recorrente: A....., L.<sup>da</sup>

Recorrido: Fazenda Pública.

Relatora: Ex.<sup>ma</sup> Sr.<sup>a</sup> Cons.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Fernanda Maçãs.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

#### I-RELATÓRIO

1. A....., LDA, com os sinais dos autos, recorreu da aplicação de uma coima, por lhe ter sido imputada a falta de entrega, em tempo devido, de quantias referentes a IVA, aplicada pelo Chefe do Serviço de Finanças de Cantanhede, no Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra, que negou provimento ao recurso.

2. Não se conformando com tal decisão, A....., LDA., interpôs recurso para a secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, apresentando as suas **Alegações**, com as seguintes **Conclusões**:

“1. O art. 114.º do RGIT, que pune como contra-ordenação fiscal a «falta de entrega da prestação tributária», não abrange na sua previsão situações em que o imposto que deve ser entregue não está em poder do sujeito passivo, por não ter sido recebido ou retido.

2. A sentença recorrida, contrariamente a tal entendimento, refere que estando feito o apuramento do IVA, deve o mesmo ser entregue, pois inexistiam dívidas sobre se o mesmo era ou não devido.

3. O facto do IVA estar apurado não quer significar que o mesmo tenha sido recebido, sendo que nem sequer consta da decisão de fixação de coima qualquer facto narrativo de que a ora recorrente tinha efectivamente recebido o imposto.

4. Da alínea a) do n.º 1 do artigo 32.º do RGIT, não resulta que, em abstracto, estejam excluídos todos os casos em que se está perante uma coima aplicada por falta de pagamento da prestação tributária.

5. A actual redacção da norma tem aplicação a todas as coimas independentemente da norma que as preveja, sendo necessário indagar a se e perante as circunstâncias do caso, se houve ou não prejuízo efectivo para a receita tributária.

6. A noção de prejuízo efectivo pressupõe a sua determinação em concreto perante a especificidade do caso, não podendo apenas reduzir-se ao mero prejuízo virtual, hipotético ou possível, configurável perante todos os tft, os de actos dos contribuintes contraordenacionalmente previstos e punidos.

7. Conclusão contrária implica a inconstitucionalidade do artigo 32.º, n.º 1, do RGIT, na interpretação segundo a qual a falta de pagamento da prestação tributária não admite, em caso nenhum, a dispensa de coima devida por esse facto, por tal efeito jurídico cominado ser completamente desproporcionado quanto às consequências que implica para o arguido.

8. Deste modo, mesmo a considerar-se, por cautela, ter a recorrente cometido uma contra-ordenação tributária, ao contrário do julgado pela sentença recorrida sempre ele deverá ser dispensado da coima.

9. Ou quando muito sujeito a uma coima especialmente atenuada.

10. Sendo que se entende que à situação pode e deve ser, atendendo às circunstâncias do caso e ponderando que a aplicação dos termos da atenuação especial da coima previstos no artigo 18.º n.º 3 do RGIT implicam uma punição da arguida desproporcional e desadequada, aplicada uma pena de admoestação, ex vi do disposto no artigo 51.º do RGCO, punição esta legalmente possível, desta forma se satisfazendo as exigências de prevenção.

Termos em que e nos mais de direito, deve o presente recurso ser julgado procedente e, consequentemente, revogada a sentença recorrida, proferindo-se douto acórdão que absolva a recorrente, com todas as legais consequências.”

**3. Não foram apresentadas contra-alegações.**

4. O Digno Representante do Ministério Público, junto do STA, emitiu Douto Parecer, onde se pode ler, entre o mais, que:

“(…)1. Questões controvertidas.

A 1.ª questão que se invoca é relativa à subsunção ao tipo legal do art. 114.º n.º 2 (falta de entrega da prestação tributária por negligência) do R.G.I.T., na redacção vigente à data dos factos.

Subsidiariamente, resultam ainda suscitadas para apreciar as questões relativas à dispensa e à atenuação da coima.

2. Fundamentação.

Invoca-se como fundamento da não subsunção não bastar que tenha sido efectuado o “apuramento” do I.V.A., sendo antes requisito o seu “recebimento”, relativamente ao que nada consta da decisão de aplicação da coima.

Os factos ocorreram em 18-1-2006.

Ora, parece ser de aplicar o entendimento firmado pela jurisprudência no sentido de que ocorre no caso nulidade insanável por faltarem factos que permitam ter sido em tempo apurada “a diferença positiva entre o imposto suportado pelo sujeito passivo e o imposto a cuja dedução tem direito” — cfr., entre outros, os acórdãos do S.T.A. de 25-11-09, 10-2-2010, 22-3-11, 11-5-11, 18-1-12 e 26-9-12, proferidos, respectivamente, nos processos n.ºs 0624/09, 01204/09, 01037/10 (com um voto de vencido), 0209/11, 0801/11, 0801/11 e 0729/12.

Sendo de concordar com o entendimento tido na citada jurisprudência, tal deve levar a afastar o sustentado na sentença recorrida no sentido de, em face da entrega tardia da prestação de IVA, que foi efectuada, inexistirem dúvidas quanto a ter sido recebidos os impostos.

“(…)”.

Não é ainda aplicável o que veio posteriormente a ser previsto na alínea a) do n.º 5 desse art. 114.º, em que a “falta de entrega” de imposto deduzido passou também a ser incluída como possível de integrar a referida contra-ordenação - alteração da Lei n.º 64-A/08, de 31-12, para vigorar desde 1-1-2009.

Ora, a recorrente beneficia do previsto no art. 3.º n.ºs 1 e 2 do R.G.C.O., subsidiariamente aplicável por força do art. 3.º alínea b) do R.G.I.T., segundo o qual essa alteração só é de aplicar aos factos novos desde então praticados, não sendo, pois, de corroborar a interpretação que se efectuou na sentença recorrida sob pena de se admitir uma aplicação retroactiva da dita lei.(…)”.

## II- FUNDAMENTOS

### 1- DE FACTO

A Sentença, sob recurso, deu como provada a seguinte matéria:

A — Foi elaborado pelo Serviço de Finanças de Cantanhede, o «Auto de Notícia» com o n.º 20060012554, datado de 28.01.2006 (cfr. doc. a fls. 2 dos autos que aqui se dá, para todos os efeitos legais, como integralmente reproduzido).

B — Foi expedido pelos serviços da DGI, com data de 26.04.2007, intitulado «Notificação para apresentação de defesa ou pagamento antecipado da Coima» (cfr. doc. a fls. 6 dos autos que aqui se dá, para todos os efeitos legais, como integralmente reproduzido).

C — Em 04.05.2007, a Recorrente apresentou uma exposição escrita na Repartição de Finanças de Cantanhede solicitando a anulação do processo de contra-ordenação instaurado (cfr. docs. a fls. 4 a 5 dos autos que aqui se dá, para todos os efeitos legais, como integralmente reproduzido).

*D — Foi expedido ofício dos Serviços de Finanças de Cantanhede intitulado «Notificação artº 30º n.º 5 RGIT», para a sede da Recorrente (cfr. docs. a fls. 34 a 36 dos autos que aqui se dão, para todos os efeitos legais, como integralmente reproduzidos).*

*E — Em documento intitulado «Decisão da Fixação de Coima», com data de 30.12.2009, encontra-se exarado despacho do Sr. Chefe da Divisão de Justiça Tributária, por delegação do Sr. Director de Finanças, do qual se retira que foi aplicado à Recorrente a “[...] coima de Eur. 5.960,22, cominada no(s) Art(s)º 114 nº2 e 26 nº4º, do RGIT, com respeito pelos limites do artº 26º do mesmo diploma, sendo ainda devidas custas (Eur. 48,00), nos termos do n.º 2 do Dec-Lei n.º 29/98 de 11 Fevereiro [...]” (cfr. doc. a fls. 51 a 52 dos autos que aqui se dá, para todos os efeitos legais, como integralmente reproduzido).*

*F — A Recorrente foi notificada da decisão referida na alínea anterior por carta registada expedida pelos serviços de Finanças de Coimbra expedida em 21.01.2010 (cfr. docs. a fls. 53 a 54 dos autos que aqui se dão, para todos os efeitos legais, como integralmente reproduzidos).*

*G — Em 18.02.2010, a Recorrente através do seu Advogado, deu entrada no serviço de Finanças de Cantanhede, de uma exposição escrita dirigida ao Juiz de Direito do Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra (cfr. doc. a fls. 56 a 65 dos autos que aqui se dá, para todos os efeitos legais, como integralmente reproduzido).*

## **2- DO DIREITO**

### **2.1. Das questões a apreciar e decidir**

O Chefe da Divisão de Justiça Tributária de Cantanhede, por delegação do Sr. Director de Finanças, aplicou à Recorrente uma coima fixada no valor de 5.960,22 €, “cominada no(s) Art(s)º 114 nº2 e 26 nº4º, do RGIT, com respeito pelos limites do artº 26º do mesmo diploma, sendo ainda devidas custas (Eur. 48,00), nos termos do n.º 2 do Dec-Lei n.º 29/98 de 11 Fevereiro [...]” (cfr. ponto E do probatório).

Por decisão proferida pelo Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra, de 18 de Setembro de 2012, foi negado provimento ao recurso interposto daquela decisão, no entendimento de que a decisão não padece dos vícios que lhe são imputados.

Para tanto ponderou, entre o mais, o Mmº Juiz “a quo”:

(...) Do alegado não preenchimento da previsão do art.º 114.º, n.º 1. do RGIT.

Segundo a Recorrente a conduta que lhe é imputada não é subsumível à previsão normativa consignadas nos n.ºs 1 e 2 do art.º 114.º do RGIT.

“(…) No caso em apreço, em síntese, à Recorrente é imputado o cumprimento tardio de quantia cuja entrega era devida em sede de IVA.

Ora, estando feito o apuramento da referida quantia e inexistindo dúvidas sobre se a mesma era ou não devida, ainda que estejamos a tratar de IVA, a verdade é que se pode considerar que não foi entregue prestação que já foi objecto de auto dedução. Só assim não seria, se a dita dedução se encontrasse por fazer, situação esta distinta da presente (sobre aquela situação em que os presentes autos não se enquadram, vide, entre outros, o Ac. do STA no Proc. n.º 0801/11, datado de 18.01.2012).

Por isso, a situação em apreço, não se conclui pela existência do apontado vício (...)”.

Contra este entendimento, se insurge a recorrente, argumentando, em síntese, que:

“(…) O art. 114.º do RGIT, que pune como contra-ordenação fiscal a «falta de entrega da prestação tributária», não abrange na sua previsão situações em que o imposto que deve ser entregue não está em poder do sujeito passivo, por não ter sido recebido ou retido.

“(…) A sentença recorrida, contrariamente a tal entendimento, refere que estando feito o apuramento do IVA, deve o mesmo ser entregue, pois inexistiam dúvidas sobre se o mesmo era ou não devido.

“(…) O facto do IVA estar apurado não quer significar que o mesmo tenha sido recebido, sendo que nem sequer consta da decisão de fixação de coima qualquer facto narrativo de que a ora recorrente tinha efectivamente recebido o imposto.

“(…) Da alínea a) do n.º 1 do artigo 32.º do RGIT, não resulta que, em abstracto, estejam excluídos todos os casos em que se está perante uma coima aplicada por falta de pagamento da prestação tributária.

Em face das conclusões, que delimitam o objecto do recurso, nos termos das disposições conjugadas dos arts. 684º, n.º 3, e 685º-A/1, do CPPT, a questão a dirimir traduz-se em saber se o Mmº Juiz “a quo” incorreu em erro de julgamento ao considerar verificada a contra-ordenação imputada à arguida por infracção ao disposto no art. 114º, n.º 2, do RGIT, cometa a título de negligência.

### **2.2. Da apreciação do alegado erro de julgamento**

Nos termos do artigo 2.º do RGIT constitui infracção tributária todo o facto típico, ilícito e culposo declarado punível por lei tributária anterior.

No caso *sub judice*, a factualidade imputada à recorrente traduz-se no não pagamento de 59.602,21 €, montante de IVA exigível respeitante ao período 2005/08, sendo que as normas legais tidas como violadas pela decisão administrativa são as dos arts. 27º, n.º 1 e 41º, n.º 1, alínea a), do CIVA, referindo-se na mesma decisão, como normas punitivas os arts. 114º, n.º 2, e 26º, n.º 4, RGIT (falta de entrega da prestação tributária dentro do prazo)- cfr. fls. 51 dos autos.

A contra-ordenação fiscal imputada à arguida é, assim, a do artigo 114.º, n.º 2, do RGIT (cfr. a decisão de fixação da coima a fls.51 a 52 dos autos).

Por seu turno, a conduta ali tipificada como contra-ordenação consiste na «não entrega, total ou parcial, pelo período até 90 dias, ou por período superior (...) ao credor tributário, da prestação tributária deduzida nos termos da lei»

É a seguinte a redacção dos n.ºs 1 a 3, do art. 114.º, do RGIT:

1. “A não entrega, total ou parcial, pelo período até 90 dias, ou por período superior, desde que os factos não constituam crime, ao credor tributário, da prestação tributária deduzida nos termos da lei é punível com coima variável entre o valor da prestação em falta e o seu dobro, sem que possa ultrapassar o limite máximo abstractamente estabelecido.

2. Se a conduta prevista no número anterior for imputável a título de negligência, e ainda que o período da não entrega ultrapasse os 90 dias, será aplicável coima variável entre 10% e metade do imposto em falta, sem que possa ultrapassar o limite máximo abstractamente estabelecido.

3. Para os efeitos do disposto nos números anteriores considera-se também prestação tributária a que foi deduzida por conta daquela, bem como aquela que, tendo sido recebida, haja obrigação legal de liquidar nos casos em que a lei o preveja.”

No que concerne ao preenchimento do tipo legal previsto nos n.º 1 e 2 do artigo 114.º do RGIT a jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo tem vindo a afirmar, de forma dominante e consolidada, que “a prévia dedução da prestação tributária não entregue constitui elemento essencial do tipo legal de contra-ordenação em causa e consequentemente para que se cumpra a “descrição sumária dos factos”, que há-de constar da decisão administrativa de aplicação da coima, terá de haver referência, ainda que sumária, ao facto da prestação tributária ter sido deduzida” – conferir, neste sentido, os Acórdãos de 21.04.2010, recurso 85/10, de 02.12.2009, recurso 887/09, de 18.11.2009, recurso 593/09, de 25.11.2009, recurso 624/09, de 16.09.2009, recurso 540/09, de 23.11.2011, proc n.º 0855/11, e, mais recentemente, de 26/9/2012, proc n.º 7297/12, todos in [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

Com efeito e como se sublinha no Acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo, de 23.11.2011, “no âmbito do IVA fala-se de dedução de imposto relativamente ao imposto que o sujeito passivo tem a receber, nos termos dos arts. 19.º a 25.º do CIVA, não se referindo qualquer situação em que o sujeito passivo tenha de entregar imposto que tenha deduzido. De facto, no âmbito do referido direito à dedução, os sujeitos passivos não têm de entregar à administração tributária a prestação tributária que deduziram [o imposto que deduziram, à face da definição dada na alínea a) do art. 11.º do RGIT], mas, antes pelo contrário, apenas têm de fazer entrega do imposto na medida em que excede o IVA a cuja dedução têm direito, isto é, do imposto que não deduziram”.

Nesta sequência, tem-se entendido que as referências à “prestação tributária que nos termos da lei deduziu” e à “prestação tributária deduzida nos termos da lei”, que se utilizam no art. 114.º do RGIT, apenas abrangem situações em que o sujeito passivo procede à dedução do imposto, subtraindo-a de uma quantia global.

Por outro lado, a conduta de quem não entrega IVA liquidado nas facturas mas não recebido dos adquirentes das mercadorias ou utilizadores de serviços estava expressamente punida no art. 95º do CIVA, em que se previa como transgressão “a falta de entrega ou a entrega fora dos prazos estabelecidos de todo ou parte do imposto devido”.

Acontece que este art. 95º, inserido no Capítulo VIII do CIVA, está expressamente revogado pela alínea c) do art. 2º da Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho. Nas palavras de JORGE DE SOUSA e MANUEL SIMAS SANTOS <sup>(1)</sup>, “(...) as referências à «prestação tributária que nos termos da lei deduziu» e à prestação tributária deduzida nos termos da lei», que se utilizam no art. 114º do RGIT, têm evidente alcance restritivo em relação à expressão «imposto devido», que era utilizado no referido art. 95º do CIVA, pois as primeiras apenas abrangem situações em que o sujeito passivo procede à dedução do imposto, subtraindo-a de uma quantia global”.

Em suma, a prévia dedução da prestação tributária não entregue constitui elemento essencial do tipo legal da contra-ordenação em causa e, consequentemente, para que se cumpra a “descrição sumária dos factos”, que há-de constar da decisão administrativa de aplicação da coima, terá de haver referência, ainda que sumária, ao facto da prestação tributária ter sido deduzida.

Ora, no caso dos autos, é inequívoco que não consta da decisão que aplicou a coima, nomeadamente da descrição dos factos, o recebimento do imposto anterior à entrega à administração tributária da declaração periódica que aí vem referida, o que afasta a possibilidade do preenchimento da hipótese tipificada no art. 114º, n.º 2, do RGIT.

Como ficou consignado no Acórdão de 28/5/2008, “não tendo havido recebimento do imposto anterior à entrega à Administração Tributária da declaração periódica referida no ponto B) da matéria de facto fixada, está afastada a possibilidade de preenchimento da hipótese do art. 114º, n.º 2, do RGIT (que se reporta à conduta prevista no nº1 do mesmo artigo)”.

Na senda do consignado no Parecer do Ministério Público, em conformidade com jurisprudência reiterada e uniforme do STA, o recebimento da prestação tributária é, pois, em face do tipo legal de

infracção, pressuposto essencial desta, pelo que o dever fiscal de entrega de IVA não recebido não gozava de protecção punitiva, por atipicidade do facto <sup>(2)</sup>.

E nem se argumente que, entretanto, a partir da nova redacção dada à alínea a) do n.º 5 do art. 114º do RGIT, pela Lei 64-A/2008, de 31 de Dezembro, ao passar a cominar-se como contra-ordenação, consubstanciada na falta de entrega da prestação tributária, “A falta de liquidação, liquidação inferior à devida ou liquidação indevida de imposto em factura ou documento equivalente, a falta de entrega, total ou parcial, ao credor tributário do imposto devido que tenha sido liquidado **ou que devesse ter sido liquidado** em factura ou documento equivalente, ou a sua menção, dedução ou rectificação sem observância dos termos legais”, o efectivo recebimento do imposto deixou de ser elemento do tipo legal da contra-ordenação.

Segundo a redacção anterior o preceito limitava-se a prever, para efeitos contra-ordenacionais, como falta de entrega da prestação tributária: “a falta de liquidação, liquidação indevida de imposto em factura ou documento equivalente ou a sua menção, dedução ou rectificação sem observância dos termos legais.”

Cotejando a letra dos dois preceitos, não podemos deixar de aceitar que de facto se verificou um alargamento da previsão legal, pois ao fazer equivaler à falta de entrega da prestação tributária a falta de entrega, total ou parcial, do imposto devido que tenha sido liquidado **ou que devesse ter sido liquidado** em factura ou documento equivalente, afigura-se de facto que se retoma a redacção do anterior art. 95º do CIVA.

Assim sendo, tal como consignado no Acórdão deste Supremo Tribunal, de 16 de Maio de 2012, proc n.º 160/12, tudo aponta no sentido de que o “(...) referido preceito teve como objectivo alargar a previsão legal de molde a abarcar todas as condutas omissivas da obrigação tributária, independentemente do recebimento do imposto por parte do adquirente dos bens ou serviços <sup>(3)</sup>.

Note-se, porém, que esta conclusão não tem influência no caso em apreço, atenta a data da prática da infracção (28/1/2006) e a da entrada em vigor do mencionado diploma (a partir de 1/1/2009).

Com efeito, como bem observa o Ministério Público, no seu douto Parecer, “(...) a recorrente beneficia do previsto no art. 3.º n.ºs 1 e 2 do R.G.C.O., subsidiariamente aplicável por força do art. 3.º alínea b) do R.G.I.T., segundo o qual essa alteração só é de aplicar aos factos novos desde então praticados, não sendo, pois, de corroborar a interpretação que se efectuou na sentença recorrida sob pena de se admitir uma aplicação retroactiva da dita lei.(...)”

O recurso merece, pois, provimento devendo ser revogada, em consequência, a decisão recorrida.

### III- DECISÃO

Nestes termos acordam os Juizes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em, dando provimento ao recurso, revogar a decisão recorrida e, consequentemente, anular a decisão administrativa que aplicou a coima à recorrente.

Sem custas.

Lisboa, 13 de Março de 2013. — *Fernanda Maçãs* (relatora) — *Casimiro Gonçalves* — *Francisco Rothes*.

<sup>(1)</sup> (Regime Geral das Infracções Tributárias, 4ª ed., Áreas editora, Lisboa, 2010, pp. 814-815.)

<sup>(2)</sup> (No mesmo sentido, cfr. ISABEL MARQUES DA SILVA, “Nulla Poena Sine Lege Ou a não Punibilidade da não entrega do IVA não recebido”, Anotação ao Acórdão do STA, de 28/5/2008, Finanças Públicas Direito Fiscal, nº3, p.242.)

<sup>(3)</sup> (Esta parece ser igualmente a opinião de JORGE DE SOUSA e MANUEL SIMAS SANTOS, ob. cit., p. 815.)



---

## **APÊNDICE**

### **SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO**

Publicação periódica ordenada pelo Decreto-Lei n.º 267/85, de 16 de julho,  
e pelo artigo 30.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos,  
aprovado pela Lei n.º 15/2002, de 22 de fevereiro.

---