

insolvência pendentes e com planos não homologados, onde se estabelece que esta Lei geral, não será nunca derogada por uma lei especial.

Assim, a veste em que o estado intervém nos processos de insolvência, não é a de um mero credor que em conjugação de esforços com os demais credores procurará obter o pagamento dos seus créditos, ou viabilizar a revitalização da empresa. É o mesmo credor que era antes de ser chamado a reclamar os seus créditos no processo de insolvência, sujeito às mesmas regras legais e, por isso mesmo, também sujeito à reserva de lei que o legislador constituinte entendeu ser necessário impor-lhe para garantir o desejado equilíbrio entre a prossecução do interesse público de arrecadação de receitas e os direitos individuais dos contribuintes.

Não se trata, nesta situação de uma relação estabelecida apenas entre a Administração Tributária e a entidade declarada insolvente, as mais das vezes uma empresa. Se quanto à empresa declarada insolvente se poderá admitir que a protecção da reserva de lei nem será muito necessária porque ou a massa falida encontra bens para pagar os créditos fiscais, ou a empresa deixará de existir, pouco lhe importando que a dívida prescreva ou não, o mesmo não se pode dizer quanto aos responsáveis subsidiários pelo pagamento da dívida fiscal, as mais das vezes pessoas individuais que, serão decisivamente afectadas pela suspensão do prazo de prescrição decorrente de um processo de insolvência que podem nem conhecer, nem acompanhar.

Antes, quando era declarada a falência de uma empresa tal declaração não determinava a suspensão dos prazos de prescrição da dívida tributária. Diz-se que a falência seria a continuação da execução fiscal, mas o processo de insolvência assume idêntica natureza.

Apesar da declaração de insolvência existe a possibilidade de reverter a execução de imediato contra os responsáveis subsidiários, com fundamento na insuficiência de bens da devedora originária para cumprir as obrigações patrimoniais vencidas, insuficiência essa que levou à declaração de insolvência pelo Tribunal. Mesmo que a execução não possa prosseguir sem se mostrar completamente executado o património da devedora originária, declarada insolvente, o responsável subsidiário terá desde então a noção clara da possibilidade de ter de vir a pagar total ou parcialmente o montante em dívida, e, também, a possibilidade de organizar a sua defesa, caso entenda que deve recusar tal pagamento.

Bem certo que a regra do artº 100º do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas não é especialmente dirigida às dívidas tributárias, tendo um conteúdo genérico, aplicável a todos os credores.

O princípio geral, acolhido no art. 321º, n.º 1, do Código Civil, que “*A prescrição suspende-se durante o período de tempo em que o titular estiver impedido de fazer valer o seu direito, por motivo de força maior, no decurso dos três últimos meses de prazo*” aplica-se à prescrição civil referente ao não exercício de direitos que não sejam indisponíveis ou que a lei não declare isentos de prescrição - artº 298º do Código Civil -. Mas os créditos tributários são indisponíveis, artº 30º, n.º 2 da Lei Geral Tributária e a prescrição tributária apresenta-se como uma garantia dos contribuintes, sujeita ao princípio da legalidade em todos os seus elementos. Não valem aqui as razões de tutela que o direito civil pretendeu conferir ao devedor de não se manter, por demasiado tempo na incerteza sobre a exigibilidade de determinado crédito, dentro de uma relação jurídica-privada, por via de regra paritária.

As regras civilísticas da prescrição, dificilmente poderão ter qualquer aplicação à relação jurídico-tributária, gerada numa relação jurídica não paritária, submetida ao princípio da legalidade, onde o princípio da liberdade contratual, do livre direito de renunciar ao exercício de um direito, etc. não têm qualquer assento.

Por outro lado não pode em matéria de garantias dos contribuintes ser invocado o princípio geral da boa-fé, tal como concebido no direito civil, para além do conteúdo ético que todas as relações jurídicas devem conter. Em matéria tributária no artº 59º, n.º 2 da Lei Geral Tributária pressupõe-se, por parte da administração tributária, um dever de actuação segundo a boa fé, e, no artº 48º, n.º 2 do Código de Procedimento e Processo Tributário uma cooperação, de boa fé, do contribuinte na instrução do procedimento. O instituto da prescrição tributária, não me parece, pois, poder ter assento no princípio da boa fé contratual, estruturante e transversal a todas as relações jurídico-privadas, mas sem espaço nas relações jurídico-tributárias destituídas de qualquer pendor contratual ou de liberdade de qualquer das partes de conformar o respectivo conteúdo.

Lisboa, 2014.05.14. — Ana Paula Lobo.

Acórdão de 14 de Maio de 2014.

Assunto:

Impugnação judicial. IRC. Nulidade da sentença. Omissão de pronúncia. Questão de conhecimento oficioso suscitada nas alegações finais. Inconstitucionalidade.

Sumário:

É nula, por omissão de pronúncia, a sentença que não se pronuncie sobre questão de inconstitucionalidade, de conhecimento oficioso, suscitada pela impugnante nas suas alegações finais.

Processo n.º 195/13-30.

Recorrentes: A..., S. A. e Fazenda Pública.

Recorridos: A..., S. A. e Fazenda Pública.

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

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- Relatório -

1 – Da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Aveiro, de 31 de Outubro de 2011, que julgou parcialmente procedente a impugnação judicial deduzida por A..., S.A., com os sinais dos autos, contra o indeferimento do recurso hierárquico da decisão de indeferimento parcial da reclamação graciosa do acto de liquidação oficiosa de IRC relativo a 1996, anulando-o *no que respeita à correcção da matéria colectável, no valor de 1.279.096\$00 (6.380,10€)* interpuseram recurso:

a) Para este Supremo Tribunal Administrativo, a Fazenda Pública, concluindo as suas alegações de recurso nos termos seguintes:

1. A sentença recorrida julgou a impugnação parcialmente procedente por ter entendido que a correcção a que a Administração procedeu, ao desconsiderar a provisão fiscal relativa a juros de mora de créditos de cobrança duvidosa, no exercício de 1996, violou o disposto no artigo 33.º n.º 1, alínea c) do CIRC.

2. Segundo a sentença recorrida os créditos em causa resultam da actividade normal da empresa, e o art. 33º n.º 1 a) do CIRC, não faz qualquer distinção entre os créditos de capital e os créditos de juros, referindo-se apenas o legislador a perdas relacionadas com créditos.

3. Nos termos do ponto 17 dos factos provados, consta que a provisão que foi constituída para além de compreender os saldos devedores de clientes provenientes de facturas referentes à venda de mercadorias e/ou produtos, também compreende os juros que são debitados a alguns clientes pelo atraso em que estes incorrem.

4. Entendeu a Administração Fiscal que sobre estes débitos não pode ser constituída a provisão porque os mesmos não constituem actividade normal da empresa.

5. Considerou a AT que a provisão constituída pela empresa nestes termos não está de acordo com o art. 33.º n.º 1 a) do CIRC, pois não podem ser deduzidas para efeitos fiscais as provisões que não tiverem por fim a cobertura de créditos resultantes da actividade normal da empresa.

6. No conceito de “créditos resultantes da actividade normal” devem considerar-se abrangidos os créditos sobre clientes resultantes das transacções de bens e serviços relacionados com a actividade produtiva da empresa.

7. Assim os juros, os encargos e outras operações de carácter financeiro não entram no conceito de “créditos resultantes da actividade normal”

8. Aceita-se que não se encontra definido na lei o que deve entender-se por créditos resultantes da actividade normal, mas o que é certo é que a Administração Fiscal tem vindo a entender, já no âmbito da Contribuição Industrial, e ao longo destes 21 anos da vigência do CIRC, que os créditos a considerar para efeito de cálculo desta provisão são, apenas, os respeitantes à actividade produtiva da empresa.

9. O ordenamento jurídico fiscal é caracterizado por se pautar por princípios comerciais do balanço claramente definidos em resultado da prática empresarial.

10. E tais princípios vão impor-se, nomeadamente nas questões da interpretação dos princípios ou dos conceitos contabilísticos.

11. No presente caso estamos perante uma questão da interpretação dos princípios e dos conceitos contabilísticos, pelo que nos temos que socorrer “dos princípios contabilísticos geralmente aceites” ou “os são princípios contabilísticos”

12. Os princípios contabilísticos encontram-se codificados no POC. E o CIRC contém uma regulamentação que pretende ser mais rigorosa e pormenorizada de princípios contabilísticos a utilizar na determinação do lucro tributável.

13. No caso das provisões a lei fiscal cria uma disciplina que aproxima as regras contabilísticas e as regras fiscais, e como tal utiliza conceitos e princípios do direito fiscal e cria algumas diferenças justificadas pela preocupação em evitar a evasão fiscal.

14. A provisão que aqui estamos a tratar é a provisão para créditos de cobrança duvidosa, e da leitura do art. 33.º n.º 1 alínea a) do CIRC conjugado com o art. 34.º do CIRC resulta que para constituição de provisões para créditos de cobrança duvidosa, o legislador optou primeiro por utilizar um

conceito com um elevado grau de indeterminação, “créditos de cobrança duvidosa”, que são os que como tal “possam ser evidenciados na contabilidade” e segundo por utilizar um critério de natureza qualitativa, pela exigência que os créditos resultem da actividade normal da empresa.

15. Terceiro, no art. 34.º n.º 1 do CIRC procede a uma delimitação mais apertada deste conceito definindo o que são créditos de cobrança duvidosa, dizendo que são aqueles em que “o risco de incobrabilidade se considere devidamente justificado” o que se vai verificar nos casos tipificados pelo legislador; pela utilização de índices respeitantes à situação da empresa devedora e ao atraso verificado nos pagamentos.

16. Considerando o legislador tais créditos como de cobrança duvidosa, porque o legislador está sob um processo de falência ou de recuperação de empresa, ou porque já houve uma reclamação judicial do crédito ou existe uma situação de mora do devedor por mais de seis meses.

17. Havendo depois ainda uma regulação precisa da duração da mora e do volume de provisões admissíveis.

18. Ora face ao regime exposto, para se constituir uma provisão referente a créditos de cobrança duvidosa, exigem as referidas normas que existam créditos no fim do exercício com essa classificação e que esses créditos resultem da actividade normal da empresa.

19. O art. 33.º n.º 1 a) do CIRC manda ter em conta a actividade normal da empresa quanto à respectiva dívida de cobrança.

20. O art. 11.º n.º 2 da LGT diz que sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm.

21. O conceito de actividade normal da empresa só pode ser interpretado como referindo-se à actividade a que a empresa se dedica e que foi definida no contrato de sociedade, como o seu objecto. (artº 9º n.º 1 d) do CSC)

22. Pois se é um conceito comercial, tem de ser interpretado de acordo com o direito comercial.

23. Actividade normal da empresa para efeitos do art. 33.º n.º 1 a) do CIRC é a actividade da empresa que se compreende dentro do seu objecto social.

24. O objecto da sociedade é a actividade económica que os sócios propõem que a sociedade venha a exercer.

25. E conforme resulta da certidão permanente da Conservatória do registo comercial o objecto social da sociedade é “fabricação, comércio e actividades correlativas de artigos de cortiça e máquinas para a indústria da cortiça, bem como serviços de transportes e actividades com ela relacionadas. (Doc. 1)

26. Os créditos resultantes da falta de pagamento das facturas referentes à venda de mercadorias e/ou produtos, enquadram-se na actividade normal da empresa.

27. Os débitos dos juros efectuados a alguns clientes pelo atraso em que estes incorrerem, não constituem a actividade normal da empresa, e conseqüentemente não podem sobre eles constituir-se provisões.

28. O Meritíssimo Juiz do Tribunal a quo ao fazer uma interpretação do art. 33º n.º 1 a) do CIRC no sentido de que os juros de mora estão incluídos nesses créditos de cobrança duvidosa, está a fazer uma interpretação extensiva da lei, que não têm na lei o mínimo de correspondência verbal, o que viola o art. 9.º n.º 2 do CC.

29. A douda sentença violou os arts. 33º n.º 1 a) e art. 34º do CIRC, art. 9.º n.º 1 d) do CSC, art. 11º n.º 2 da LGT e art. 9º n.º 2 CC.

TERMOS EM QUE, deve ordenar-se a revogação da douda sentença recorrida, como é de LEI E JUSTIÇA

b) Para o Tribunal Central Administrativo Norte, a recorrente A..., S.A., terminando as suas alegações de recurso nos seguintes termos:

1.ª A inconstitucionalidade é uma questão de conhecimento oficioso, como julgou o STA designadamente nos Acórdãos de 3/2/93 (Rec. n.º 13621), de 25/10/95 (Rec. n.º 15287), de 17/6/98 (Rec. n.º 22421) e de 13/12/2000 (Rec. n.º 24319) e, em todo o caso, foi suscitada nas alegações finais da impugnante e apoiada em parecer doutrinário anteriormente junto aos autos.

2.ª É nula, nos termos da primeira parte da alínea c) do n.º 1 do art. 668.º do CPC, a sentença recorrida que deixou de se pronunciar sobre a inconstitucionalidade da alínea d) da Lei n.º 36/91, de 27 de Julho, ao abrigo da qual foi aditado ao Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de Novembro, o art. 18.º-A no qual a administração tributária fundamentou em parte a liquidação impugnada.

3.ª É inconstitucional a autorização legislativa contida na alínea d) da Lei n.º 36/91, de 27 de Julho, porque o seu sentido e a sua extensão não foram suficientemente definidos e são obscuros e contraditórios com o seu objecto, violando os princípios da determinabilidade ou precisão das leis e da legalidade fiscal e, em particular, o art. 165.º n.º 2 da Constituição.

4.ª É igualmente inconstitucional, por violação da alínea i) do n.º 1 do artigo 165.º da Constituição, o Decreto-Lei n.º 369/91, de 28 de setembro, na parte em que aditou o artigo 18.º-A ao decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de Novembro, que aprovou o Código do IRC, por ter criado um regime substan-

cialmente diferente daquele que resultava e resulta do art. 5.º do decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro, que aprovou o código do IRS.

5.ª A Assembleia da República autorizou o Governo a adoptar no Código do IRC o disposto no artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro, que aprovou o Código do IRS, no que respeita ao regime transitório previsto para os ganhos realizados com a transmissão de acções e partes sociais cuja aquisição tenha ocorrido antes da entrada em vigor daqueles Códigos.

6.ª Porém, ao contrário daquele artigo 5.º, que consagra um regime transitório para as mais-valias realizadas por pessoas singulares fora do âmbito de uma actividade empresarial e anteriormente não tributadas, sem contemplar qualquer regime transitório para as menos-valias, o artigo 18.º-A veio consagrar um regime verdadeiramente inovador na disciplina tributária das mais-valias e menos-valias realizadas no âmbito de uma actividade empresarial por pessoas colectivas, incluindo as que já eram tributadas e dedutíveis antes e que continuaram a sê-lo após a entrada em vigor do Código do IRC.

7.ª Não obstante a nulidade da sentença recorrida, esta deveria ainda assim ser revogada por erro de julgamento na parte em que decidiu pela improcedência do vício do acto de liquidação impugnado consistente na sua fundamentação em relatório de inspecção tributária inválido.

8.ª O acto de liquidação impugnado foi fundamentado em relatório de conclusões de um procedimento de inspecção **externa e parcial** que teve o seu início em **27 de Outubro de 1999** e que não foi concluído em **27 de Abril de 2000** mas se prolongou por mais de 14 meses, até **13 de Dezembro de 2000**.

9.ª É ilegal o relatório de conclusões de um procedimento de inspecção tributária externa e parcial concluído mais de seis meses após o seu início, por violação do n.º 2 do art. 36.º do regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária.

10.ª Na falta de outra sanção especialmente prevista na lei, a violação do n.º 2 do art. 36º do RCPIT determina a anulação dos actos praticados no procedimento inspectivo nos termos do art. 135º do CPA, determinante da invalidade dos actos de liquidação fundamentados no respectivo relatório.

11.ª Entendeu já o Tribunal Central Administrativo Sul que a inspecção prolongada para além do prazo legal “configura um vício gerador de anulabilidade das liquidações baseadas em tal procedimento (artigo 135.º do CPA)” (cf. Ac. de 9/12/2008, proferido por unanimidade no proc. n.º 2504/08).

12.ª A sentença recorrida deveria outrossim ser revogada por erro de julgamento na parte em que decidiu pela improcedência do vício de inconstitucionalidade material assacado ao art. 18.º-A do Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de Novembro, que aprovou o Código do IRC, no qual a administração tributária fundamentou a correcção da menos-valia fiscal realizada no valor de €1.435.921,65.

13.ª O art. 18.º-A viola o princípio da **segurança jurídica e da protecção da confiança**, ínsitos na ideia de Estado de direito democrático constante do art. 3.º da Constituição, que limita a livre revogabilidade e alterabilidade de leis fiscais favoráveis, em particular a alínea i) do n.º 1 do art. 23.º do Código do IRC.

14.ª O art. 18.º-A viola o princípio da **igualdade fiscal** e o princípio conexo da capacidade contributiva, consagrado pelo art. 13.º da Constituição, porque determina para sujeitos passivos com igual capacidade contributiva que realizem igual mais-valia ou menos-valia na transmissão de idênticos elementos do seu activo imobilizado financeiro, um encargo tributário diferente consoante a data da respectiva aquisição.

15.ª O art. 18.º-A viola, finalmente, o princípio da **tributação do rendimento real das empresas** porque afasta a sujeição de IRC do princípio do rendimento-acréscimo consagrado pelo respectivo Código em cumprimento do comando programático consagrado pelo art. 104.º n.º 2 da Constituição.

Termos em que, com o douto suprimento de V. Exas, deve ser dado provimento ao presente recurso, declarada nula a sentença recorrida e proferido acórdão que a substitua anulando o acto de liquidação impugnado com todas as consequências legais.

2 - Por Acórdão de 11 de Outubro de 2012 (a fls. 409 a 419 dos autos) o Tribunal Central Administrativo Norte julgou-se incompetente em razão da hierarquia para conhecimento do recurso para si interposto e competente para tal este Supremo Tribunal, para o qual os autos foram remetidos precedendo requerimento da recorrente particular nesse sentido (cfr. requerimento de fls. 425 dos autos)

3 - Não foram apresentadas contra-alegações.

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

Objecto do recurso: sentença declaratória da procedência parcial da impugnação judicial deduzida contra decisão de indeferimento de recurso hierárquico interposto contra liquidação de IRC (exercício de 1996) no montante de 154 891 418\$00

FUNDAMENTAÇÃO

Recurso da Fazenda Pública

Questão decidenda:

Dedutibilidade fiscal da provisão constituída para cobertura de juros de mora emergentes de créditos considerados de cobrança duvidosa (arts. 23º n.º 1 alínea h), 34º n.º 1 alínea a) e 35.º do CIRC)

Os juros de mora são um acessório da obrigação principal, visando a reparação dos danos causados ao credor pela falta de cumprimento da prestação em tempo devido (art. 804.º do CCivil)

A relação consequencial entre a obrigação principal e os juros de mora é evidenciada, designadamente:

a) pela nulidade de cláusula mediante a qual o credor renuncie antecipadamente aos juros de mora (arts. 809.º CCivil);

b) pelo facto de a nulidade da obrigação principal determinar a nulidade da cláusula penal onde se fixa o montante da indemnização por constituição do devedor em mora (art. 810.º n.º 2 CCivil);

c) pelo facto de os juros de mora ao Estado gozarem, por regra, dos mesmos privilégios atribuídos por lei à dívida sobre a qual recaírem (cf. art. 8.º DL 73/99, 16 março)

Neste contexto a dedutibilidade das provisões constituídas para cobertura de juros de mora, acessórios de créditos resultantes da actividade normal do sujeito passivo, tem fundamento legal e foi sustentada pela jurisprudência (arts. 23.º n.º 1 alínea h), 34.º n.º 1 alínea a) e 35.º do CIRC numeração e redacção vigentes na data dos factos; acórdão STA-SCT 18.10.2006 processo n.º 668/06)

Recurso de A..., SA

1. Nulidade da sentença por omissão de pronúncia

Inexiste a arguida nulidade de pronúncia sobre a questão da inconstitucionalidade da norma constante da alínea d) Lei n.º 36/91, 27 julho, pelos motivos expressos no despacho proferido pelo juiz do tribunal de 1.ª instância em 5 de março 2012, que merecem a adesão do Ministério Público (fls. 390/391)

2. Questões decidendas

- **Inconstitucionalidade do DL n.º 360/91, 28 setembro, na parte em que procedeu ao aditamento do art. 18.º-A ao DL n.º 442-B/88, 30 novembro (diploma de aprovação do CIRC), por violação da reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República (art. 165.º n.º 1 alínea i) CRP)**

- **Inconstitucionalidade material do art. 18.º-A DL n.º 442-A/88, 30 novembro por violação dos princípios da segurança jurídica e protecção da confiança, da igualdade fiscal e da tributação do rendimento real das empresas (arts. 2.º, 13.º e 104.º n.º 2 CRP)**

A recorrente ressuscita questões suscitadas na petição de impugnação judicial, apreciadas na sentença recorrida com argumentação convincente (merecendo a adesão do Ministério Público), no sentido da formulação de juízo sobre a inverificação das inconstitucionalidades invocadas (Do Direito, fls. 288/300)

- **Invalidez da liquidação resultante de procedimento de inspecção tributária concluído após o termo do prazo legal**

O procedimento de inspecção é contínuo e deve ser concluído no prazo máximo de seis meses a contar da notificação do seu início (art. 36.º n.º 2 RCPIT).

Este prazo é passível de prorrogação por dois períodos sucessivos de 3 meses, verificado o circunstancialismo legal (art. 36.º n.º 3 RCPIT)

O direito de liquidar os tributos incluídos no âmbito da inspecção caduca no prazo de 6 meses após o termo do prazo fixado para a conclusão do procedimento de inspecção tributária, sem prejuízo das prorrogações previstas na lei reguladora daquele procedimento (art. 45.º n.º 5 LGT redacção introduzida pela Lei n.º 15/2001, 5 junho com contagem do prazo a partir do início da vigência deste diploma)

O art. 45.º n.º 5 LGT foi revogado pela Lei n.º 60-A/2005, 30 dezembro, com início de vigência em 1.01.2006

O decurso do prazo inicial de 6 meses para a conclusão do procedimento de inspecção não é causa invalidante dos actos tributários correlativos dos tributos incluídos no âmbito da inspecção, apenas determinando a cessação da suspensão do prazo de caducidade do direito de liquidação (art. 46.º n.º 1 LGT)

A cessação da suspensão do prazo de caducidade do direito à liquidação, caso a duração da inspecção externa tenha ultrapassado o prazo de seis meses após a notificação do seu início, é consequência jurídica adequada à violação daquele prazo (art. 46.º n.º 1 LGT)

Desproporcionadamente gravoso para a prossecução do interesse público na obtenção de receitas para satisfação das necessidades financeiras do estado e de outras entidades, a carga da administração tributária, seja a consequência jurídica da ilegalidade do acto de liquidação dos tributos incluídos no âmbito da inspecção, por violação daquele prazo, ainda que praticado com observância dos prazos gerais de caducidade e das normas de incidência subjectiva e objectiva e de determinação da matéria tributável (art. 45.º n.ºs 1 e 2 LGT)

No caso concreto a inspecção decorreu entre outubro 1999 e dezembro 2000 e a liquidação adicional impugnada foi efectuada em 30.05.2001 (probatório n.ºs 3, 10 e 19); ou seja, em período temporal anterior à vigência do art. 45.º n.º 5 LGT (redacção da Lei n.º 15/2001, 5 junho que estabeleceu o efeito cominatório directo da caducidade do direito de liquidação resultante do incumprimento do prazo fixado na norma)

Jurisprudência consolidada do STA – SCT tem-se pronunciado no sentido da cessação da suspensão do prazo de caducidade como única consequência jurídica adequada do incumprimento do prazo para a conclusão do procedimento de inspecção tributária (acórdãos 29.11.2006 processo n.º 695/06; 27.02.2008 processo n.º 955/07; 4.06.2008 processo n.º 103/08; 5.07.2008 processo n.º 102/08; 10.12.2008 processo n.º 80/08)

O acórdão Tribunal Constitucional n.º 457/08 não julgou inconstitucionais, por inexistência de violação dos princípios da legalidade, da proporcionalidade e da imparcialidade, as normas constantes dos arts. 46º n.º 1 LGT e 36º n.ºs 1 e 2 RCPIT, interpretadas no sentido de considerar que o desrespeito pelo prazo de 6 meses neles definido para a realização da inspecção tributária apenas releva no âmbito do instituto da caducidade

CONCLUSÃO

O recurso não merece provimento.

A sentença impugnada deve ser confirmada.

As partes foram notificadas do parecer do Ministério Público (fls. 435 a 437 dos autos) e nada disseram.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

- Fundamentação -

5 – Questões a decidir

No recurso interposto por A..., S.A., de que se conhecerá prioritariamente porquanto a procedência de duas das questões nele suscitadas – nulidade da sentença e erro de julgamento quanto à julgada não anulação do acto de liquidação fundado em conclusões de relatório de inspecção alegadamente inválido –, determina que as demais questões suscitadas nos recursos fiquem prejudicadas, as questões a decidir são as de saber se é nula, por omissão de pronúncia, a sentença recorrida ao não se ter pronunciado sobre a alegada inconstitucionalidade da alínea d) da Lei n.º 36/91, de 27 de Julho, ao abrigo da qual foi aditado ao Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de Novembro, o art. 18.º-A no qual a administração tributária fundamentou em parte a liquidação impugnada, questão suscitada pelo recorrente nas suas alegações finais e que é de conhecimento oficioso; se a sentença recorrida incorreu em erro de julgamento ao não anular a liquidação adicional de IRC fundamentada em conclusões de relatório de inspecção tributária externa e de âmbito parcial que excedeu largamente o tempo legalmente definido para a sua realização; se é inconstitucional a autorização legislativa constante da alínea d) da Lei n.º 36/91, de 27 de Julho, porque o seu sentido e a sua extensão não foram suficientemente definidos e são obscuros e contraditórios com o seu objecto, por violação dos princípios da determinabilidade ou precisão das leis e da legalidade fiscal e, em particular, o art. 165.º n.º 2 da Constituição e, finalmente, se é inconstitucional, por violação da alínea i) do n.º 1 do artigo 165.º da Constituição, o Decreto-Lei n.º 369/91, de 28 de setembro, na parte em que aditou o artigo 18.º-A ao Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de Novembro, que aprovou o Código do IRC, por ter criado um regime substancialmente diferente daquele que resultava e resulta do art. 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro, que aprovou o código do IRS.

A questão a decidir no recurso interposto pela Fazenda Pública é a de saber se a sentença recorrida incorreu em erro de julgamento ao julgar ilegal a correcção efectuada pela Administração Tributária consistente na desconsideração da provisão fiscal relativa a juros de mora de créditos de cobrança duvidosa.

6 – Matéria de facto

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

1. Por despacho de 25/08/1999, foi determinada a abertura do procedimento de inspecção externa à impugnante, relativa aos exercícios de 1996, 1997 e 1998, de âmbito parcial e relativa a IRS, IRC, IVA e outro, o qual consta da ordem de serviço n.º 25859, cfr. fls. 396, do PA;

2. Por carta aviso datada de 18/10/1999, identificada pelo processo n.º 4.45.05 GF/AM, foi a impugnante notificada de que os Serviços de Inspeção Tributária se deslocariam à sua sede, no âmbito da referida acção inspectiva, cfr. fls. 394, do PA;

3. Em 27/10/1999, foi a impugnante notificada, da ordem de serviço n.º 25859, cfr. fls. 396, do PA;

4. Em 03/03/2000, foi a impugnante notificada, para obter alguns elementos, junto das entidades bancárias com as quais celebrou contratos de fixação de taxas de câmbio e contratos de opções, cfr. fls. 44, do PA;

5. Em 11/04/2000, foi proposta a ampliação do procedimento de inspecção, nos seguintes termos: “Em relação ao sujeito Passivo acima referenciado, a coberto da ordem de serviço n.º 25859, foi iniciada visita de fiscalização externa em 27 de Outubro de 1999. No decurso desta visita foram solicitados elementos a diversas entidades bancárias sendo que, em relação a algumas delas, ainda se espera resposta. Assim, e prevendo que alguns destes elementos ainda possam demorar a ser fornecidos pelas entidades bancárias, propõe-se a ampliação do prazo do procedimento de inspecção nos termos do n.º 3 do artigo 36.º do RCPIT, aprovado pelo Dec. Lei n.º 413/98, de 31 de Dezembro.”, cfr. fls. 397, do PA;

6. Por despacho datado de 13/04/2000, do Director de Finanças Adjunto da Direcção de Finanças de Aveiro, foi determinado a ampliação do procedimento de inspecção, nos termos constantes da proposta transcrita supra, cfr. fls 397, do PA;

7. No dia 27/07/2000, foi a impugnante notificada da prorrogação da acção inspectiva, constando da referida notificação, o seguinte: “A data para o termo do procedimento é imprevisível, atendendo ao facto de existirem elementos solicitados ao contribuinte que podem demorar a ser fornecidos “, cfr. fls. 46, do PA;

8. No dia 31/07/2000, foi a impugnante notificada para responder a algumas questões, entre as quais, se referia o seguinte: “Solicita-se que junto das entidades bancárias se insista para que as mesmas respondam ao solicitado em Março de 2000 (...9”, concluindo-se ainda, no referido documento que: “Notifica-se ainda o contribuinte, que a partir da data desta notificação, a visita de fiscalização em curso, fica suspensa, nos termos do n.º 4 do artigo 57.º da Lei Geral Tributária. O seu reinício ocorrerá oportunamente e será notificado ao contribuinte nos termos legais.” Cfr. fls. 42 e 43, do PA;

9. No dia 08/11/2000, foi a impugnante notificada de que “a acção inspectiva, iniciada em 27/10/99 a coberto da Ordem de serviço n.º 25859, e suspensa no dia 31/07/2000 nos termos do n.º 4 do artigo 57.º da Lei Geral Tributária se reinicia hoje do dia 8 de Novembro de 2000.”, cfr. fls. 41, do PA;

10. No dia 13/12/2000, foi a impugnante notificada da conclusão do procedimento de inspecção, através da nota de diligência n.º 03185, cfr. fls. 398, do PA;

11. Em 14/12/2000, foi a impugnante notificada do projecto de conclusões do relatório de inspecção, para exercer o direito de audição, cfr. fls. 400, do PA;

12. A impugnante não exerceu o direito de audição prévia, tendo sido aprovado o relatório de inspecção tributária definitivo, em 29/12/2000, no qual foram determinadas correcções ao lucro dos exercícios de 1996, 1997 e 1998, cfr. fls. 1, do PA;

13. No ponto B. do indicado relatório extrai-se o seguinte: “(...) A análise efectuada incidiu sobre o IVA (Imposto sobre o Valor Acrescentado), relativo aos anos de 1996, 1997 e 1998, imposto sobre o rendimento (IRC e IRS) dos mesmos exercícios”, cfr. fls. 4, do PA;

14. Tendo sido proposto e decidido efectuar várias correcções aritméticas em sede de IRC, fls. 1 e ss, do PA;

15. Assim, foi proposto e decidido não considerar que concorresse para a formação do lucro tributável, a menos valia fiscal de 287 876 444\$00 (1 435 921,65€), deduzida no quadro 17 da declaração modelo 22 de 1996, pelo impugnante, com o seguinte fundamento: “Assim, constatamos que, não obstante estar em curso um projecto de cisão/fusão, cujo objectivo foi retirar da empresa “A..., S.A.” as participações sociais e transferi-las para uma empresa vocacionada para essa área (A..., SGPS), esta participação social foi alienada separadamente das outras, embora para a empresa destinatária das outras. O facto determinante para a separação desta participação social foi provavelmente o aproveitamento o aproveitamento fiscal da menos valia fiscal gerada nesta venda. Caso a opção tivesse sido a inclusão desta participação social no projecto de cisão/fusão, o valor a atribuir-lhe não poderia ser inferior ao valor pelo qual estava registada na contabilidade da alienante conforme determina o disposto no artigo 62º n.º 1 alínea b). Se assim fosse não haveria lugar a mais ou menos valia. Todavia, atendendo a que o ano de aquisição da maior parte das acções da “B...”, vendidas em 27/12/96, **é anterior a 1989** (data da entrada em vigor do Código do IRC), veja-se o mapa das mais e menos valias entregue conjuntamente com a declaração modelo 22 de 1996, que consta do anexo n.º 5 a esta informação, a perda gerada na transmissão destas acções **não concorrem para a formação do lucro tributável** conforme dispõe o artigo 18.º A, n.º 1 e 2, do Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30.11, alterado pelo DL 360/91 de 28/09.” Cfr. fls. 12 e 35, do PA;

16. O valor de 1.340.000\$00 (6.683,89€), não foi aceite como custo fiscal, tendo sido acrescido ao resultado líquido do exercício de 1996, com o seguinte fundamento: “3) Em 1996, na rubrica de custos de exercícios anteriores, foi ainda contabilizado o montante de 1.340.000\$00, relativo à devolução de uma importância recebida em excesso num projecto “BRITE B2186” (veja-se anexo n.º 32-A). Este projecto teve o seu início em 1988 e foi concluído em 1993. Após a aprovação do relatório de contas finais, a empresa A..., S.A. foi informada, em Dezembro de 1994, que deveria devolver aquela importância. Apesar do conhecimento desta situação a empresa não procedeu à sua regularização e somente em 1996 é que contabilizou este valor como custo. De acordo com o disposto no n.º 2 do artigo 18.º do CIRC, que diz: “(...) As componentes positivas ou negativas consideradas como respeitando a exercícios anteriores só são imputáveis ao exercício quando na data do encerramento das contas daquele que deveriam ser imputadas eram imprevisíveis ou manifestamente desconhecidas. (...)”; este valor era do conhecimento da empresa em data muito anterior a 1996, pelo que não há razão para que só neste ano seja reconhecido como custo.”, cfr. fls 34, do PA;

17. O valor de 1.279.096\$00 (6 380,10€), foi acrescido ao resultado líquido do exercício de 1996, com o seguinte fundamento: “No período em análise as provisões constituídas/movimentadas foram as de cobrança duvidosa e para outros riscos e encargos. Provisões para cobrança duvidosa. A dívida considera-se em mora quando ultrapassa o período de 180 dias. São elaborados mapas de tesouraria

de acordo com esta periodização que evidenciam, periodicamente, os clientes que se encontram em mora. Ao efectuarmos testes de conformidade entre os saldos dos clientes e a provisão constituída constatamos que em alguns deles o saldo em dívida não era exclusivamente proveniente de facturas referentes à venda de mercadorias e/ou produtos. A empresa a alguns dos seus clientes (este procedimento não é generalizado) debita juros pelo atraso em que estes incorrem. Sobre estes débitos não pode ser constituída provisão porquanto os mesmos não constituem actividade normal da empresa. De acordo com o disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 33.º do CIRC, podem ser deduzidas para efeitos fiscais as provisões "(...) que tiverem por fim a cobertura de créditos resultantes da actividade normal (...)". De entre os clientes para os quais foram criadas provisões de cobrança duvidosa foram seleccionados aqueles a quem foram debotados juros de mora, e foram calculados, para os anos de 1996, 1997 e 1998, os montantes incluídos nos cálculos e a percentagem. (...) "cfr. fls 30 e ss, do PA;

18. O valor de 1.063.113\$00 (5 302,79€), não foi aceite como custo fiscal, tendo sido acrescido ao resultado líquido do exercício de 1996, com o seguinte fundamento: "1) Anulação de um saldo da B... no valor de 1.063.113\$00. Em 31/01/96, é emitida por A..., S.A. uma nota de crédito (n.º 1335) a favor da empresa "B..." para anulação de débitos antigos por não se efectivar o seu pagamento. Esta anulação de dívidas não constitui um custo nos termos do artigo 23.º do CIRC." Cfr. fls. 33, do PA;

19. Em 30/05/2001 foi efectuada a liquidação adicional relativa ao ano de 1996, no valor de 772 595,14€, cfr fls. 420 do PA;

20. A impugnante apresentou em 26/10/2001, no Serviço de Finanças da Feira 4, reclamação graciosa do acto de liquidação adicional de IRC, relativo ao exercício de 1996, cfr fls 425, do PA;

21. A reclamação graciosa foi deferida parcialmente, por despacho de 12/09/2005, com base na proposta apresentada em 05/09/2005, tendo sido o impugnante notificado desta decisão em 19/09/2005, cfr fls. 658, do PA e ss;

22. A decisão de deferimento supra indicada corrigiu os valores respeitantes ao ano de 1996, no montante de 9 516 615\$00 (47 468,68€), valor este respeitante a diferenças cambiais negativas que os Serviços de Inspeção Tributária não tinham aceite como custo do exercício de 1996, cfr. fls. 737, do PA;

23. Da decisão de reclamação extrai-se ainda a seguinte fundamentação, quanto à anulação de um saldo credor no valor de 1 063 113\$00 (5 302,79€), sobre uma empresa participada. "Em 31/01/96, é emitida por A..., SA a nota de crédito n.º 1335 a favor da empresa "B..." para anulação de débitos antigos por não se efectivar o seu pagamento, no montante de 1 063 113\$00, tendo o reclamante contabilizado na rubrica de custos de exercícios anteriores e como tal considerado directamente como custo do exercício. De acordo com os princípios contabilísticos da especialização e da prudência e do n.º 1, do artigo 18º do CIRC, a constituição da provisão para créditos de cobrança duvidosa é obrigatória para efeitos fiscais, pelo que, quando o sujeito passivo não constitua a provisão que deveria ter constituído, originará a não aceitação para efeitos fiscais no exercício em que se vier a efectivar o custo ou perda não objecto de provisão. Constitui condição "sine qua non", nos termos do artigo 37.º do CIRC, para a consideração directa como custo ou perda do exercício da incobrabilidade dos créditos, para além de resultar de processo especial de recuperação ou de falência, aqueles em que **não é admitida a constituição de provisão, ou sendo-a, esta se mostre insuficiente.**" Cfr fls 736 do PA;

24. Em 18/10/2005, a impugnante veio apresentar recurso hierárquico desta decisão, cfr fls 695, do PA;

25. Em 28/11/2007, foi emitida liquidação adicional corrigida, na qual consta a anulação do valor de 67.941,53€, cfr fls 421 do PA;

26. Aquele recurso hierárquico foi indeferido, por despacho de 14/05/2009, com base na proposta apresentada em 03/02/2009, tendo sido a impugnante notificada desta decisão em 04/06/2009, cfr. fls. 793, do PA e ss;

27. Em 27/12/1996, a impugnante alienou à empresa "A..., SGPS" a participação social representada por 4100 acções de valor nominal de 1 "forint", que detinha na empresa "B..." sediada na Hungria (Budapeste), pelo valor global de 20.000.000\$00, e que tinham sido adquiridas da seguinte forma:

- Em 1984, 91.248.300\$00;
- Em 1986, 10.752.615\$00;
- Em 1990, 15.736.562\$00, cfr fls 12 e 86, do PA;

28. Da alienação das referidas participações sociais resultou uma menos valia contabilística de 97.737.476\$00 (487 512,47€) e uma menos valia fiscal 287.876.444\$00 (1 435 921,65€), cfr fls 12 e 86, do PA;

29. Em 1996, a impugnante procedeu à devolução de 1.354.000\$00 (6 753,72€), importância esta recebida do projecto "Brite B2186", reconhecendo esta devolução no exercício de 1996, cfr fls. 34 e 346 a 366, do PA;

30. Este projecto teve o seu início em 1988 e foi concluído em 1993, tendo a impugnante sido informada em Dezembro de 1994, da necessidade de devolver aquela importância, cfr. fls. 34 e 346 a 366, do PA;

31. A impugnante constituiu provisões, no exercício de 1996, relativa a juros de clientes para os quais tinham sido criadas provisões de cobrança duvidosa, no valor de 1.279.096\$00 (6 380,10€), cfr. fls 30, 31, 278 e 279, do PA;

32. A impugnante anulou um saldo da empresa “B...” no valor de 1.063.133\$00 (5 302,79€), através da emissão de uma nota de crédito (n.º 1335), datada de 31/01/1996, cfr. fls. 33, do PA;

33. A impugnante prestou garantia no âmbito do processo de execução fiscal n.º 41702001011004930, relativo à liquidação objecto do presente processo, cfr. fls. 260 e 261, dos autos.

7 – Apreciando

7.1 Recurso de A..., S.A: Da nulidade da sentença por omissão de pronúncia (conclusões 1.ª a 3.ª das suas alegações de recurso)

Imputa a recorrente à sentença recorrida nulidade por omissão de pronúncia, nos termos da primeira parte da alínea d) do n.º 1 do art. 668.º do CPC, porquanto esta *deixou de se pronunciar sobre a inconstitucionalidade da alínea d) da Lei n.º 36/91, de 27 de Julho, ao abrigo da qual foi aditado ao Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de Novembro, o art. 18.º-A no qual a administração tributária fundamentou em parte a liquidação impugnada*, questão de conhecimento oficioso e que, *em todo o caso, foi suscitada nas alegações finais da impugnante e apoiada em parecer doutrinário anteriormente junto aos autos.*

Por despacho de fls. 350/351 dos autos, o Meritíssimo juiz “a quo” sustentou a inexistência de tal nulidade nos seguintes termos:

«(...)

Como admite a impugnante, esta questão não foi suscitada na sua petição inicial mas sim e apenas em sede de alegações finais, com referência ao parecer do Prof. Dr. José Casalta Nabais, junto aos autos – cfr. conclusões 12.º a 17.º, das indicadas alegações.

Ora, a este tribunal cabia apenas conhecer dos vícios alegados pela impugnante na petição inicial, pois é nesta que deve ser identificado o acto impugnado e a entidade que o praticou, bem como os factos e as razões de direito que fundamentam o pedido (cfr. artigo 108.º, n.º 1, do CPPT).

E se é certo que, como refere a impugnante, a inconstitucionalidade é uma questão de conhecimento oficioso, o tribunal não tem de suscitar essa mesma questão oficiosamente, se entende que esta não se verifica.

Com efeito, como refere Jorge Lopes de Sousa (“Código de Procedimento e Processo Tributário, anotado e comentado”, I volume, 2006, áreas Editora, p. 914), “embora o tribunal tenha também dever de pronúncia sobre questões de conhecimento oficioso não suscitadas pelas partes (parte final do n.º 2, do art. 660.º, do CPC), a omissão de tal dever não constituirá nulidade, mas sim um erro de julgamento. Com efeito, nestes casos, a omissão de pronúncia sobre questões de conhecimento oficioso significará que o tribunal entende, implicitamente, que a solução das mesmas não é relevante para a apreciação da causa. Se esta posição for errada, haverá um erro de julgamento. Se o não for, não haverá erro de julgamento, nem se justificaria, naturalmente, que fosse declarada a existência de uma nulidade para o tribunal ser obrigado a tomar posição explícita sobre uma questão irrelevante para a decisão”.

Assim, não tendo o tribunal entendido que se verificava a inconstitucionalidade invocada nas alegações, em momento posterior ao devido, não poderia ter dela conhecido.

Deste modo, afigura-se-nos, com respeito por melhor opinião, que não se verifica a nulidade assacada.

(...))»

No seu parecer junto aos autos e *supra* transcrito, o Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste STA adere aos motivos expressos no despacho proferido pelo tribunal “a quo” para defender a inexistência da invocada nulidade por omissão de pronúncia.

Não estamos, porém, convencidos de que, em face da alegação expressa, embora tardia, de questão de conhecimento oficioso, o juiz “a quo” estivesse dispensado de sobre tal questão emitir pronúncia.

Dispõe o n.º 1 do artigo 125.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) que constitui causa de nulidade da sentença, entre outras, *a falta de pronúncia sobre questões que o juiz deva apreciar*, considerando-se como tais, nos termos do n.º 2 do artigo 608.º do Código de Processo Civil (CPC), aplicável *ex vi* da alínea e) do artigo 2.º do CPPT, *todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, excetuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras*. Dispõe a parte final do mesmo preceito que *o juiz não pode ocupar-se senão das questões suscitadas pelas partes, salvo se a lei lhe permitir ou impuser o conhecimento oficioso de outras*.

Sendo as questões de inconstitucionalidade, no âmbito da fiscalização difusa da constitucionalidade das leis, de conhecimento oficioso, como consensualmente aceite pela jurisprudência e a doutrina, não nos parece, ao contrário do sustentado pelo tribunal “a quo” no seu despacho de sustentação da inexistência de nulidade, que só haja dever de pronúncia do juiz sobre tais questões quando estas tenham sido suscitadas pelo impugnante na sua petição inicial, como relativamente às questões que não são de conhecimento oficioso, antes nos parece que tal dever de pronúncia existe ainda que a questão seja suscitada tardiamente, mas a tempo de sobre ela ser emitida pronúncia na sentença.

E não nos parece que a anotação de JORGE LOPES DE SOUSA, invocada no despacho de sustentação da inexistência de nulidade, de algum modo seja contrariada por este entendimento, porquanto do que trata o Ilustre comentador nessa sua anotação (correspondente à que se encontra, na última edição da sua obra citada no referido despacho, a fls. 365 do Volume II – nota 11 ao artigo 125.º do CPPT) é do *dever de pronúncia sobre questões de conhecimento oficioso não suscitadas pelas partes* e não sobre as questões de conhecimento oficioso suscitadas pelas partes, ainda que tardiamente relativamente à petição inicial.

No caso dos autos, a sentença recorrida emitiu pronúncia sobre a questão da alegada inconstitucionalidade material do artigo 18.º-A do Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 28 de Setembro, aditado pelo Decreto-Lei n.º 360/91, de 28 de Setembro, por violação do artigo 104.º n.º 2 da Constituição bem como dos princípios constitucionais *da segurança jurídica e protecção da confiança, bem como o princípio da igualdade fiscal* - cfr. sentença recorrida, a fls. 288 a 300 dos autos – questão essa que fora suscitada pela impugnante na sua petição inicial de impugnação - cfr. os números 87.º a 130.º da PI, a fls. 23 a 32 dos autos.

Foi, porém, junto autos em 19 de Outubro de 2009 um parecer jurídico subscrito pelo Professor Doutor Casalta Nabais (a fls. 78 a 120 dos autos), no qual, para além do aprofundamento da questão da inconstitucionalidade material do artigo 18.º-A do Decreto-Lei n.º 442-B/88, se suscitaram ainda a questão da inconstitucionalidade orgânica de tal norma, por desrespeito da lei de autorização legislativa (artigo 1.º alínea d) da Lei n.º 36/91, de 27 de Julho) ao abrigo da qual foi o Governo autorizado a aditar o artigo 18.º-A ao diploma de aprovação do Código do IRC, e bem assim a própria inconstitucionalidade desta Lei de autorização legislativa, *em virtude de a mesma não respeitar as exigências constitucionais relativas ao objecto, ao sentido e à extensão constitucionalmente impostas às leis de autorização legislativa, sendo por isso inconstitucional, por violação directa do princípio da legalidade fiscal* (cfr. parecer, a fls. 94 dos autos), sendo todas estas questões três questões de inconstitucionalidade – orgânica e material do artigo 18.º-A do Decreto-Lei n.º 442-B/88, aditada pelo Decreto-Lei n.º 360/91, de 28 de Setembro e inconstitucionalidade da própria lei de autorização legislativa, a Lei n.º 36/91, de 27/07, *por violação do princípio da determinabilidade ou precisão das leis*, invocadas pela recorrente nas suas alegações finais (fls. 194 a 242 dos autos).

Nada se consignou na sentença recorrida a propósito desta última questão – que é verdadeiramente uma questão, e não apenas um novo argumento no sentido da inconstitucionalidade material do artigo 18.º-A do Decreto-Lei n.º 442-B/88 – sendo que se lhe impunha referência, porque de conhecimento oficioso e expressamente suscitada, razão pela qual, como alegado, está ferida de nulidade a sentença recorrida.

Na procedência da invocada nulidade por omissão de pronúncia, prejudicado fica o conhecimento das demais questões suscitadas nos recursos, devendo os autos baixarem ao Tribunal “a quo” para que emita a omitida pronúncia.

- Decisão -

8 - Termos em que, face ao exposto, acordam os juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, em julgar verificada a nulidade da sentença recorrida por omissão de pronúncia, baixando os autos ao tribunal recorrido para suprimento da nulidade.

Sem custas.

Lisboa, 14 de Maio de 2014. — *Isabel Marques da Silva* (relatora) — *Pedro Delgado* — *Dulce Neto*.

Acórdão de 14 de Maio de 2014.

Assunto:

Recurso de revista excepcional. Pressupostos.

Sumário:

Atenta a natureza excepcional do recurso de revista previsto no art. 150º do CPTA, (quando esteja em causa a apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito), não se verificam os respectivos pressupostos se as questões suscitadas não envolvem operações de especial complexidade lógica ou jurídica, não apresentam potencialidade de expansão e não se verifica necessidade de intervenção do órgão de cúpula da jurisdição para melhor aplicação do direito.